

Jonas v. Göler*

Das Ende der mitgliedstaatlichen Quellensteuern auf abfließende Dividenden? Anmerkungen zum Urteil des EuGH vom 19.11.2009 – Rs. C-540/07 (Kommission/Italien)

Abstract

Der Autor befasst sich in seiner Abhandlung mit der jüngeren Rechtsprechung des *EuGH* zur Unionsrechtskonformität von Quellensteuern auf abfließende Dividenden. Der Beitrag ist mit Blick auf das aktuell vor dem *EuGH* anhängige Vertragsverletzungsverfahren gegen die deutsche Quellensteuer von erheblicher Bedeutung für die Praxis.

Vertieft werden zwei Aspekte: Zum einen, ob die italienische Quellensteuer trotz Doppelbesteuerungsabkommen eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt. Zum anderen, ob die Beschränkung durch die Bekämpfung von Steuerhinterziehung gerechtfertigt ist. Der Verfasser stimmt dem *EuGH* hinsichtlich der Unionsrechtswidrigkeit der italienischen Quellensteuer zu, kritisiert jedoch die knappe Begründung des Gerichtshofes. Aufgrund des Urteils lässt sich vermuten, dass der *EuGH* demnächst auch die Unionsrechtswidrigkeit der deutschen Quellensteuer feststellen wird.

* Der Verfasser studiert im achten Fachsemester Rechtswissenschaften an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg. Von September 2009 bis Juni 2010 absolvierte er das Certificat de Droit Transnational an der Université de Genève.

I. Einleitung und These

Die direkte Besteuerung gilt als eine der letzten Bastionen nationalstaatlicher Souveränität in der Europäischen Union.¹ Der Bereich der direkten Steuern fällt in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Die Mitgliedstaaten müssen die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts (jetzt: Unionsrechts²) ausüben.³ Diese Formel des *EuGH* ist Ausdruck einer klassischen Prinzipienkollision: Bewahrende selektive Steuerregelungen treffen auf dynamische gleichheitsbetonte Grundfreiheiten.⁴ Im so erzeugten mehrdimensionalen Spannungsfeld bewegt sich auch das Urteil in der Rs. C-540/07.⁵ Die Kommission reichte gegen Italien Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV⁶ beim *EuGH* ein. Dabei ging es um die italienische Quellensteuer auf abfließende Dividenden. Das ist eine Steuer, die Italien auf solche Unternehmensgewinne erhebt, die von italienischen Unternehmen an kapitalbeteiligte Gesellschaften in anderen Mitgliedstaaten beziehungsweise in Island, Liechtenstein und Norwegen („EWR-Staaten“) ausgeschüttet werden. Die Kommission rügte, das italienische Steuersystem verletze im Binnenmarkt die Kapitalverkehrsfreiheit⁷ gem. Art. 63 Abs. 1 AEUV und im Europäischen Wirtschaftsraum („EWR“) die Kapital- und Niederlassungsfreiheit gem. Art. 40 beziehungsweise Art. 31 EWR-Abkommen⁸ („EWR-A“). Durch die Quellensteuer würden Dividenden, die von italienischen Unternehmen an Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten beziehungsweise mit Sitz in den EWR-Staaten abfließen, höher besteuert als Dividenden, die an italienische Gesellschaften ausgeschüttet werden. Dies schrecke ausländische Gesellschaften davon ab, in Unternehmen mit Sitz in Italien zu investieren. Italien verteidigte sich unter anderem damit, dass die von ihm geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“) die Anrechnung der Quellensteuer am Sitz des Dividendenempfängers vorsehen. Am 19.11.2009 entschied die Zweite Kammer des *EuGH*, dass die italienische Quellensteuer im Binnenmarkt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, während sie gegenüber den EWR-Staaten zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung gerechtfertigt

1 *Cordewener* Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht 2002, S. 31 f.; vgl. schon *Knobbe-Keuk* Die Einwirkung der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit auf die beschränkte Steuerpflicht *EuZW* 1991, 649 (650).

2 *Streinz/Ohler/Herrmann* Der Vertrag von Lissabon 3. Auflage (2010), S. 41.

3 *EuGH* Urt. v. 14.2.1995 Rs. C-279/93 *Schumacker*, Slg. 1995 I-225 Rn. 21; Urt. v. 7.9.2004 Rs. C-319/02 *Manninen*, Slg. 2004 I-7477 Rn. 19; Urt. v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 *Marks & Spencer*, Slg. 2005 I-10837 Rn. 29.

4 Vgl. *Cordewener* (Fn. 1), S. 32.

5 *EuGH* Urt. v. 19.11.2009 Rs. C-540/07 *Kommission ./. Italienische Republik*, Slg. 2009 I-10983 = *EuZW* 2010, 18.

6 Die Entscheidung erging noch auf Grundlage des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung vom 2.10.1997. Hier soll konsequent der AEUV zitiert werden.

7 Die „Kapitalverkehrsfreiheit“ soll im Folgenden sowohl den freien Kapitalverkehr im Binnenmarkt als auch im Europäischen Wirtschaftsraum bezeichnen. Soweit Konzept und Dogmatik es erfordern, ist zwischen Binnenmarkt und Europäischem Wirtschaftsraum zu differenzieren.

8 *ABl. EU* 1994 L 1, S. 3–36.

ist. Mindestens vier Aspekte machen die Auflösung des oben umrissenen Spannungsfeldes bei dieser Entscheidung besonders interessant. Erstens ist mit Art. 293 EG die einzige Norm des Primärrechts, die Doppelbesteuerung explizit erwähnte, wenige Tage nach Veröffentlichung des Urteils durch den Vertrag von Lissabon aufgehoben worden.⁹ Zweitens verlangt der EWR-Bezug eine Auseinandersetzung mit den Auswirkungen des unterschiedlich hohen Grades steuerauskunftsrechtlicher Integration in Binnenmarkt und EWR auf den *Acquis* gemeinsamer Verkehrsfreiheitendogmatik.¹⁰ Drittens nahm die Entscheidung eine unerwartete prozessrechtliche Wendung.¹¹ Viertens ist beim *EuGH* derzeit eine Klage über die deutsche Quellensteuer anhängig.¹²

Es soll gezeigt werden, dass das Urteil im Ergebnis auch angesichts der Aufhebung des Art. 293 EG überzeugt, wenngleich es für Island und Norwegen bedauerlich ausfällt, und insbesondere hinsichtlich der unterschiedlichen Handhabung der Rechtfertigungsdogmatik im Binnenmarkt und im EWR nicht ausreichend begründet ist.

Zur Entfaltung dieser These sind folgende Schritte hilfreich: Zunächst soll das Urteil in Grundzügen wiedergegeben werden (II.). Im Hauptteil zu vertiefen ist die Kapitalverkehrsfreiheit als Schranke der Dividendenbesteuerung (III.), sodann die Bekämpfung von Steuerhinterziehung als Schranke der Kapitalverkehrsfreiheit (IV.). Zusammenfassung und Ausblick folgen (V.).

II. Das Urteil in der Rechtssache C-540/07 in Grundzügen

Sachverhalt und Rechtsfrage sollen knapp dargestellt werden (1.). Danach wird die Entscheidung des *EuGH* wiedergegeben (2.).

1. Sachverhalt und Rechtsfrage

Den Anstoß zu diesem Verfahren gab ein norwegisches Unternehmen, indem es sich über die Besteuerung von Dividenden beschwerte, die von italienischen Gesellschaften an norwegische Empfänger ausgeschüttet wurden. Nach einer Untersuchung und dem Durchlaufen des Vorverfahrens gem. Art. 258 AEUV reichte die Kommission Vertragsverletzungsklage beim *EuGH* ein. Mit ihrer Klage beantragte die Kommission festzustellen, dass Italien durch die Beibehaltung der Quellensteuer gegen seine Verpflichtungen aus den Verträgen verstoßen hat – gegen Art. 63 Abs. 1 AEUV im Verhältnis zu Mitgliedstaaten und gegen Art. 31 und Art. 40 EWR-A im Verhältnis

9 ABl. EU 2007 C 306, S. 1 (130); *Heydt* in Haarmann DBA 2004, S. 33; *Herdegen* Europarecht 12. Auflage (2010), S. 348; siehe dazu unten Abschnitt III. 3.

10 Vgl. *Müller-Graff* in Müller-Graff/Selvig *The European Economic Area – Norway's Basic Status in the Legal Construction of Europe* 1997, S. 32.; siehe dazu unten Abschnitt IV. 2 und 3.

11 Siehe dazu unten Abschnitt IV. 4.

12 Klage v. 23.7.2009 Rs. C-284/09 *Kommission ./. Bundesrepublik Deutschland*, ABl. EU 2009 C 256, S. 8–9; siehe dazu unten Abschnitt V. 2.

zu EWR-Staaten. Art. 63 Abs. 1 AEUV und Art. 40 EWR-A betreffen die Kapitalverkehrsfreiheit; Art. 31 EWR-A die Niederlassungsfreiheit. Die Niederlassungsfreiheit war nur im EWR betroffen, weil gegenüber Unternehmen in Mitgliedstaaten die RL 90/435/EWG¹³ greift. Danach gilt zur Erleichterung von Unternehmenszusammenschlüssen ein gemeinsames Steuersystem mit Anrechnungsgebot und Quellensteuerverbot, wenn eine bestimmte kapitalmäßige Kontrollschwelle erreicht ist. Die italienischen Vorschriften waren richtlinienkonform und sahen bei Erreichen des Schwellenwertes entsprechende Regelungen vor. Auf Dividenden, die in EWR-Staaten abfließen, erhebt Italien die Quellensteuer hingegen bei Portfolio-Beteiligungen und Kontrollbeteiligungen gleichermaßen. Daher rügte die Kommission nur im EWR auch die Niederlassungsfreiheit; eine weitere Abgrenzung erübrigt sich. Bei ausländischen Dividendenempfängern erhebt Italien eine Quellensteuer i. H. v. 27 %. Davon können maximal 4/9 erstattet werden. Bei inländischen Empfängern sind nur 5 % der ausgeschütteten Dividenden der Körperschaftsteuer unterworfen. Diese beträgt 33 %. Also erhebt Italien auf im Inland ausgeschüttete Dividenden eine Steuer i. H. v. 1,65 % (5 % von 33 %). Italien hat DBA mit allen Mitgliedstaaten und EWR-Staaten außer Slowenien geschlossen, wodurch die maximal zulässige Höhe der Quellensteuer noch auf jeweils 10–15 % gesenkt wird. Außerdem gewähren die DBA eine Anrechnung der Quellensteuer am Sitz des Dividendenempfängers.

Auf Grundlage dieses Sachverhalts argumentierte die Kommission, Dividenden, die an in anderen Mitgliedstaaten oder in EWR-Staaten ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden, würden ungünstiger behandelt als Dividenden, die an in Italien ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden. Italien erwiderte, eine Diskriminierung scheide aus, weil die Quellensteuer über die DBA angerechnet werden könne. Hilfsweise machte Italien drei Rechtfertigungsgründe geltend: die Kohärenz des italienischen Steuersystems, die Steueraufteilungshoheit und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung. Aus alledem ergab sich die Rechtsfrage, ob die italienischen Steuerregelungen mit den Grundsätzen des freien Kapitalverkehrs im Binnenmarkt und im EWR sowie mit der Niederlassungsfreiheit im EWR vereinbar sind.

2. Entscheidung des EuGH

Der *EuGH* prüfte zuerst den Verstoß gegen Art. 63 Abs. 1 AEUV. Es sei „unstreitig“, dass das italienische Steuersystem ins Ausland abfließende Dividenden höher besteuere als im Inland ausgeschüttete Dividenden.¹⁴ Zur Neutralisierung dieser Ungleichbehandlung sei die „vollständige“ Anrechnung der Quellensteuer erforderlich.¹⁵ Die DBA sähen aber nur die Erstattung des Steuerbetrages vor, der im Sitzstaat des Dividendenempfängers tatsächlich geschuldet werde.¹⁶ Es sei daher nicht sicher,

13 Richtlinie des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EU 1990 L 225, S. 6 ff.

14 *EuGH* (Fn. 5), Rn. 33.

15 *Ebd.*, Rn. 37.

16 *Ebd.*, Rn. 38.

dass die Quellensteuer in voller Höhe angerechnet werden kann. Dies hänge vielmehr von der Besteuerung im Empfängerstaat ab, auf die Italien keinen Einfluss habe.¹⁷ Die Rechtfertigungsgründe, insbesondere die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, lehnte der *EuGH* ab. Folglich habe Italien durch die Beibehaltung der Quellensteuer gegen Art. 63 Abs. 1 AEUV verstoßen. Danach prüfte der *EuGH* die Verstöße gegen das EWR-A. Er bejahte zunächst seine Kompetenz zur Auslegung des EWR-A.¹⁸ Dann stellte er die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 40 EWR-A fest.¹⁹ Der *EuGH* rechtfertigte die Beschränkung im Unterschied zu Art. 63 Abs. 1 AEUV aber durch die Bekämpfung von Steuerhinterziehung. Die kurze Begründung: Die Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten im Binnenmarkt könne „nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden“. Außerdem könnten steuerrelevante Informationen gegenüber EWR-Staaten im Vergleich zu Mitgliedstaaten schwerer ausgetauscht werden, weil die RL 77/799/EWG²⁰ nicht greife.²¹ Folglich sei die Klage hinsichtlich Art. 40 EWR-A und Art. 31 EWR-A abzuweisen.²²

III. Die Kapitalverkehrsfreiheit als Schranke der Dividendenbesteuerung

Im Spannungsfeld von freiem Kapitalverkehr und Dividendenbesteuerung nunmehr genauer untersucht werden soll die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Quellensteuern (1.), die mögliche Neutralisierung der Beschränkung (2.) sowie die Bedeutung der Streichung des Art. 293 EG in diesem Zusammenhang (3.).

1. Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Quellensteuern auf abfließende Dividenden

Quellensteuern auf abfließende Dividenden können die Kapitalverkehrsfreiheit im Binnenmarkt (a)) und im EWR (b)) beschränken.

a) Im Binnenmarkt

Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Das unmittelbar anwendbare Beschränkungsverbot gilt also abweichend von

17 *Ebd.*, Rn. 39.

18 *Ebd.*, Rn. 65.

19 *Ebd.*, Rn. 67.

20 Richtlinie 77/799/EWG des Rates v. 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. EU 1977 L 336, S. 15 ff.

21 *EuGH* (Fn. 5), Rn. 69 ff.

22 Die Prüfung des Art. 31 EWR-A hatte keine eigenständige Bedeutung und wird deswegen im Folgenden nicht weiter behandelt.

den anderen Grundfreiheiten auch gegenüber Drittstaaten.²³ Dadurch werden, ganz i. S. d. zugrunde liegenden Prinzips des komparativen Kostenvorteils, Standort- und Spezialisierungsvorteile ermöglicht, sodass Kapital dort eingesetzt werden kann, wo es den höchsten Ertrag verspricht.²⁴ Der *EuGH* liefert trotz seiner konvergenten Auslegung der Grundfreiheiten²⁵ keine abstrakte Beschränkungsdefinition, erkennt aber investitionshemmende Dividendenbesteuerung als Beschränkung an.²⁶ Die italienischen Regelungen wirken sogar unmittelbar diskriminierend, da sie bereits im Tatbestand nach Nationalität des Kapitalempfängers differenzieren: Bei einer Dividende von 100 € zahlt ein inländischer Empfänger auf 5 % der Dividende 33 % Steuer, also 1,65 €. Ein ausländischer Empfänger zahlt 27 %, wovon auf Antrag 4/9 erstattet werden, also 15 €. Selbst wenn die Steuerhöhe durch DBA auf 5 % gesenkt wird, zahlt er mehr, nämlich 2,78 €. ²⁷ Der *EuGH* hat also zu Recht eine Beschränkung i. S. d. Art. 63 Abs. 1 AEUV festgestellt.

b) Im EWR

Der *EuGH* stellte auch gegenüber den EWR-Staaten eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch die italienische Quellensteuer fest. Dies überzeugt, denn das Beschränkungsverbot in Art. 40 EWR-A gilt zwar nur gegenüber in den EWR-Vertragstaaten Ansässigen;²⁸ ist zwischen diesen Ansässigen aber mit dem Verbot in Art. 63 Abs. 1 AEUV „im Wesentlichen identisch.“²⁹

2. Neutralisierung der Beschränkung durch Anrechnung der Quellensteuer am Sitzstaat des Dividendenempfängers?

Eine Neutralisierung der Beschränkung ist denkbar durch einseitig gewährte Vorteile (a)) und durch DBA-Anrechnung (b)).

a) Durch einseitig gewährte Vorteile

Eine Neutralisierung durch einseitig gewährte Vorteile kann eintreten, wenn der Sitzstaat des Dividendenempfängers eine Anrechnung beziehungsweise Steuergutschrift für die Quellensteuer rechtlich vorsieht.³⁰ Einseitig gewährte Vorteile sind aber bereits deswegen ungeeignet zur Neutralisierung, weil der Sitzstaat sie durch

23 *Müller-Graff* in *Müller-Graff/Selvig* *The European Economic Area Enlarged 2006*, S. 38; *Bieber/Epiney/Haag* *EU* 8. Auflage (2009), § 11 Rn. 144.

24 Vgl. *Müller-Graff* in von der Groeben/Schwarze *EU-/EG-Vertrag* 16. Aufl., Art. 28 EG Rn. 4; *Frenz* *Handbuch Europarecht* I 2004, Rn. 2728.

25 *EuGH* Urt. v. 30.11.1995 Rs. C-55/94 *Gebhard*, Slg. 1995 I-4165 Rn. 37.

26 *Bröbmer* in *Calliess/Ruffert* *EUV/EGV* 3. Aufl., Art. 56 Rn. 56.

27 Schlussanträge der *GA Kokott* v. 16.7.2009 Rs. C-540/07 *Kommission ./. Italien*, Slg. 2009 I-10983, Rn. 20 f.

28 *Müller-Graff* (Fn. 10), S. 23.

29 *EuGH* Urt. v. 11.6.2009 Rs. C-521/07 *Kommission ./. Niederlande*, Slg. 2009 I-4873 Rn. 33.

30 *Vogel* in *Vogel/Lehner* *DBA* 5. Aufl., Einleitung Rn. 32.

Änderung seiner Rechtsvorschriften auch einseitig wieder entziehen kann.³¹ Kurzum: Ein Mitgliedsstaat darf sich seiner Verantwortung für den freien Kapitalverkehr nicht mit Fingerzeig auf von anderen Staaten möglicherweise gewährte Steuergeschenke entledigen.³²

b) Durch Doppelbesteuerungsabkommen

Dividenden können im Allgemeinen bei der ausschüttenden Gesellschaft als Gewinne und bei der empfangenden Gesellschaft als Einkünfte besteuert werden.³³ DBA sind völkerrechtliche Verträge, mit denen die Vertragsstaaten unter anderem die Ausübung dieser Besteuerungshoheit untereinander aufteilen.³⁴ Daher ist zu untersuchen, ob sie durch den Abschluss von DBA das in ihrer Verantwortung Stehende tun, um eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu vermeiden. Die Mitgliedsstaaten haben die Kompetenz, bilaterale DBA zu schließen.³⁵ DBA sind als völkerrechtliche Verträge auch nicht einseitig abänderbar, sondern können höchstens bei Vertragsverletzung (sog. „Treaty Override“) gekündigt werden.³⁶ Die Mitgliedsstaaten müssen aber trotzdem den freien Kapitalverkehr beachten.³⁷ Mithin kommt es auf die Wirkungen der DBA an. Es ist zu unterscheiden zwischen der Vollarrechnung („full credit“) und der gewöhnlichen Anrechnung („ordinary credit“). Beim full credit gewährt der Sitzstaat des Empfängers die volle Anrechnung des Quellensteuerbetrags auf seine Körperschaftsteuer.³⁸ Die Körperschaftsteuer kann höher sein als im Quellenstaat; eine gleich hohe Endbesteuerung verlangt Art. 63 Abs. 1 AEUV nicht.³⁹ Entscheidend ist, dass der Steuerbetrag durch die Quellensteuer nicht erhöht, sondern nur zwischen den Vertragsstaaten aufgeteilt wird. Beim ordinary credit gewährt der Sitzstaat maximal die Anrechnung des Steuerbetrages, den er selbst (gewöhnlich) auf die Dividende erhebt.⁴⁰ Ist der gewöhnliche Betrag niedriger als der Quellensteuerbetrag, trägt der Empfänger den nicht anrechenbaren Teil der Quellensteuer. Die italienischen DBA folgen dem OECD-Muster⁴¹ und sehen eine Anrechnung per ordinary credit vor.⁴² Daher ist eine Neutralisierung der Quellensteuer weder im Binnenmarkt noch gegenüber EWR-Staaten gesichert. Vielmehr müssen

31 *EuGH* Urt. v. 6.6.2000 Rs. C-35/98 *Verkooijen*, Slg. 2000 I-4071 Rn. 61; Urt. v. 8.11.2007 Rs. C-379/05 *Amurta*, Slg. 2007 I-9569 Rn. 78.

32 SchlA des GA *Mengozzi* v. 7.7.2009 Rs. C-379/05 *Amurta*, Slg. 2007 I-9569 Rn. 78.

33 *Lenaerts* Die direkte Besteuerung in der EU 2007, S. 60.

34 *Vogel* (Fn. 30), Einleitung Rn. 45, 71.

35 *EuGH* Urt. v. 12.5.1998 Rs. C-336/96 *Gilly*, Slg. 1998 I-2793 Rn. 24, 30.

36 *Vogel* (Fn. 30), Einleitung Rn. 58, 199.

37 *EuGH* Urt. v. 12.12.2006 Rs. C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Slg. 2006, I-11673, Rn. 54.

38 *Cassiano Neves* OECD Model Tax Convention 2005, Commentary on Articles 23 A and 23 B, S. 261.

39 *EuGH* Urt. v. 12.5.1998 Rs. C-336/96 *Gilly*, Slg. 1998 I-2793 Rn. 47; Urt. v. 14.11.2006 Rs. C-513/04 *Kerckhaert & Morres*, Slg. 2006 I-10967 Rn. 22.

40 OECD-Kommentar in *Vogel/Lehner* (Fn. 30), S. 1524 f.

41 *Cassiano Neves* (Fn. 38), Article 23 B, S. 38 f.

42 *EuGH* (Fn. 5), Rn. 38; SchlA der GA *Kokott* (Fn. 27), Rn. 58.

sich die DBA den gleichen Einwand entgegenhalten lassen wie bereits die einseitig gewährten Vorteile. Die neutralisierende Wirkung hängt vom Sitzstaat ab.⁴³ Mithin ist festzuhalten, dass die italienische DBA-Praxis keine vollständige Ausglei-chung der Beschränkung bewirkt. Es überzeugt daher, die Unterscheidung zwischen einseitig gewährten Vorteilen und DBA fallen zu lassen. Beide Male hindert die Steuerhoheit des Dividendenempfängerstaates die Vollarrechnung der Quellensteuer.

Eine andere Frage ist allerdings, ob die Grundfreiheiten die Vollarrechnung überhaupt fordern. Die Prämisse, der Quellenstaat müsse sich selbst um die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung kümmern, weil sie alleine ihm zuzurechnen sei,⁴⁴ ist nicht zwingend. Man könnte die verbleibende Doppelbesteuerung nämlich auch als natürliche Folge aus dem Besteuerungszusammenspiel zweier souveräner Staaten verstehen.⁴⁵ Dann ließe sich argumentieren, gerade weil die Mitgliedstaaten über eine konkrete Anrechnung keine Kontrolle haben, falle diese nicht in ihren grundfreiheitsrechtlichen Verantwortungsbereich.⁴⁶ Daher mündet die Auslegung der DBA-Wirkungen in einem tief greifenden, letztlich politischen Wertungswiderspruch, der durch Rechenbeispiele kaum aufzulösen ist. Die Aufhebung des Art. 293 EG könnte aber neue Bewertungsansätze aufzeigen.

3. Die Bedeutung der Aufhebung des Art. 293 EG durch den Vertrag von Lissabon im Kontext der Entscheidung

DBA wurden im für die Entscheidung maßgeblichen Zeitpunkt noch von Art. 293 EG erfasst. Dieser Artikel wurde jedoch 12 Tage nach Veröffentlichung des Urteils durch den Vertrag von Lissabon ersatzlos aufgehoben.⁴⁷ Laut Art. 293 EG 2. SpStr. leiten die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen ein, um zu Gunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union sicherzustellen. Zu klären ist, wie sich die Aufhebung des Art. 293 EG auf die Beseitigung von Doppelbesteuerung im Binnenmarkt auswirkt und welche Bedeutung sie bei der Entscheidung des *EuGH* hatte.

Die Mitgliedstaaten brauchten aufgrund ihrer völkerrechtlichen Souveränität Art. 293 EG 2. SpStr. unstreitig nicht als Kompetenzgrundlage für bilaterale oder multilaterale DBA.⁴⁸ Art. 293 EG 2. SpStr. erhob die Kompetenz der Mitgliedstaaten jedoch zu einer primärvertraglichen Verpflichtung, Doppelbesteuerung vollständig zu beseitigen.⁴⁹ Durch die Aufhebung des Art. 293 EG fällt dieser Harmonisierungsauftrag weg.

43 Siehe dazu oben Abschnitt III. 2. a).

44 SchlA der *GA Kokott* (Fn. 27), Rn. 58.

45 *Kube/Straßburger* Dividendenbesteuerung im Binnenmarkt IStR 2010, 301 (308). *Kube* vertritt die BRD im Vertragsverletzungsverfahren gegen die deutsche Quellensteuer, siehe dazu oben Nachweis in Fn. 12.

46 *Kube/Straßburger* (ebd.), S. 308.

47 ABl. EU 2007 C 306, S. 1 (130); der Vertrag trat am 1. 12. 2009 in Kraft.

48 *Lehner* in Gassner/Lang/Lechner *Tax Treaties and EC Law* 1997, S. 3.

49 *Schweitzer* in Grabitz/Hilf *Das Recht der EU* 40. EL, Art. 293 Rn. 5; *Hatje* in Schwarze *EU-Kommentar* 2. Aufl., Art. 293 Rn. 1; *Schwartz/Möller* in von der Groeben/Schwarze *EU-/EG-Vertrag* IV 6. Aufl., Art. 293 Rn. 81.

Mangels offizieller Begründung kann über die Motive nur spekuliert werden. Denkbar ist etwa, dass der Gesetzgeber ein Signal dahingehend setzen wollte, dass die Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht mehr erforderlich sei.⁵⁰ Die Reaktion des *EuGH* in der Rs. C-540/07 ist jedenfalls klar: Die vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung bleibt wichtig.⁵¹ Diese Zielsetzung ist zu begrüßen, da nach bisheriger DBA-Praxis eine Neutralisierung der negativen Auswirkungen auf den Binnenmarkt nicht vorliegt,⁵² die Gründe der Aufhebung undurchschaubar bleiben⁵³ und der Aufhebung daher angesichts der konstant harmonisierungsfreudigen Kommissionspolitik⁵⁴ keine zieländernde Wirkung beigemessen werden kann. Im Ergebnis ist das Urteil insofern auch als überzeugende Reaktion auf die Aufhebung des Art. 293 EG zu werten.

IV. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung als Schranke der Kapitalverkehrsfreiheit

Vorab ist zu klären, unter welchen Voraussetzungen steuerliche Eingriffe zulässig sind (1.). Es folgt eine eingehende Analyse des Allgemeinwohlgrundes „Bekämpfung von Steuerhinterziehung“ unter Berücksichtigung der Rechtfertigungsdogmatik im Binnenmarkt und im EWR (2.), die in einer rechtlichen Würdigung mündet (3.). Abschließend ist ein prozessrechtlicher Blick auf die Prüfung des *EuGH* zu werfen (4.).

1. Rechtfertigung steuerlicher Eingriffe zwischen erlaubten Ungleichbehandlungen und verbotenen Diskriminierungen

Das Spannungsfeld zwischen nationaler Steuerhoheit und Unionsrechtskonformität⁵⁵ wird primärrechtlich durch Art. 65 Abs. 1 lit. a) AEUV und Art. 65 Abs. 3 AEUV konkretisiert. Dieser Normenkonflikt ist in zwei Schritten aufzulösen: Werden vergleichbare Steuersachverhalte unterschiedlich behandelt? Wenn ja, kann eine solche verbotene Diskriminierung durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt werden?⁵⁶ Vorliegend übt Italien seine Steuerhoheit dadurch aus, dass auch abfließende Dividenden besteuert werden. Gebietsfremde Empfänger können dadurch genauso mehrfach belastet werden wie gebietsansässige. Sie befinden sich daher in einer vergleichbaren Situation. Also müssten die italienischen Vorschriften Doppelbesteuerung bei der Ausschüttung an ausländische Empfänger in gleicher Weise vermeiden wie bei

50 *Dürschmidt* „Europäisches Steuerrecht“ nach Lissabon NJW 2010, 2086 (2089).

51 Vgl. *Lehner/Reimer* Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit IStR 2005, 542 (550).

52 Wie oben in Abschnitt III. 2. b) erläutert.

53 *Lehner* Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung? IStR 2005, 397 (398).

54 Arbeitsdokument der Dienststelle der Kommission, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, {COM(2001)582 endg.}, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_de.pdf, S. 387–389.

55 Siehe dazu oben Abschnitt I.

56 *EuGH* Urt. v. 7.9.2004 Rs. C-319/02 *Manninen*, Slg. 2004 I-7477 Rn. 29.

gebietsansässigen Empfängern. Das ist aber wie schon gesehen nicht der Fall.⁵⁷ Daher stellt die italienische Quellensteuer eine verbotene Diskriminierung dar, die nur noch durch zwingende Allgemeinwohlgründe gerechtfertigt werden kann.

2. Rechtfertigung von Quellensteuern durch Bekämpfung von Steuerhinterziehung im Binnenmarkt und im EWR

Der *EuGH* lehnte den Rechtfertigungsgrund „Bekämpfung von Steuerhinterziehung“ gegenüber den Mitgliedstaaten ab, akzeptierte ihn aber gegenüber den EWR-Staaten.⁵⁸ Zu erörtern ist nunmehr, ob diese Differenzierung überzeugt.

a) Gemeinsamkeiten zwischen Binnenmarkt und EWR: Bekämpfung von Steuerhinterziehung als zwingender Grund des Allgemeinwohls

Im Leitfall *Cassis-de-Dijon* entschied der *EuGH*, dass eine unterschiedslos auf Waren jeder Herkunft anwendbare Regelung trotz einfuhrbehindernder Wirkung i. S. d. *Dassonville*-Formel⁵⁹ keine Maßnahme gleicher Wirkung darstellt, wenn sie notwendig ist, um zwingenden Erfordernissen gerecht zu werden.⁶⁰ Der *EuGH* übertrug vorliegend zunächst den für die Niederlassungsfreiheit anerkannten Allgemeinwohlgrund „Bekämpfung von Steuerhinterziehung“⁶¹ ohne nähere Begründung auf die im Binnenmarkt allein einschlägige Kapitalverkehrsfreiheit. Diese Vorgehensweise steht aber im Einklang mit seiner konvergenten Auslegung der Grundfreiheiten.⁶² Da die Übertragung der *Dassonville*- und *Cassis*-Rechtsprechung auf Art. 40 EWR-A ebenfalls unbedenklich ist,⁶³ kann der Allgemeinwohlgrund „Bekämpfung von Steuerhinterziehung“ sowohl auf Art. 63 Abs. 1 AEUV als auch Art. 40 EWR-A Anwendung finden. Unterschiede könnten sich aber, wie nachfolgend erörtert, in der Rechtfertigungsdogmatik ergeben.

b) Unterschiede zwischen Binnenmarkt und EWR: Rechtfertigungsdogmatik im steuerauskunftsrechtlichen Rahmen

Da der Gewährleistungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten sehr weit ist, wendet der *EuGH* drei Methoden an, um ihn wieder einzuschränken.⁶⁴ Die ersten beiden Methoden, nämlich ein Ausschluss der Kapitalverkehrsfreiheit zu-

57 Siehe dazu oben Abschnitt III. 1.

58 Siehe dazu oben Abschnitt II. 2.

59 *EuGH* Urt. v. 11.7.1974 Rs. 8/74 *Dassonville*, Slg. 1974, 837 Rn. 5.

60 *EuGH* Urt. v. 20.2.1979 Rs. 120/78 *Rewe-Zentral AG ./Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, Slg. 1979, 649 Rn. 8.

61 *EuGH* Urt. v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 *Marks & Spencer*, Slg. 2005 I-10837 Rn. 35; Urt. v. 12.11.2006 Rs. C-196/04 *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Slg. 2006 I-7995 Rn. 47.

62 *Thömmes* Italienische Kapitalertragsteuer auf Dividendenzahlungen ins EU-Ausland IWB 2010, 29 (31); vgl. *EuGH* Urt. v. 30.11.1995 Rs. C-55/94 *Gebhard*, Slg. 1995 I-4165 Rn. 37.

63 *Müller-Graff* (Fn. 10), S. 38.

64 *Wunderlich/Blaschke* Die Gewährleistung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten IStR 2008, 754 (756).

gunsten der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit bereits auf Konkurrenz-ebene⁶⁵ sowie spezifische Drittstaatenbeschränkungen über Art. 64 Abs. 1 AEUV⁶⁶ und seit Lissabon auch über Art. 65 Abs. 4 AEUV,⁶⁷ kamen vorliegend nicht in Betracht. Daher verlangte die Entscheidung – gleichsam als dritte Methode – eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den unterschiedlichen steuerauskunftsrechtlichen Rahmen, in welchen sich der freie Kapitalverkehr in Binnenmarkt und EWR entfaltet.

Zwischen Mitgliedstaaten richtet sich der steuerliche Auskunftsverkehr nach der RL 77/799/EWG.⁶⁸ Nach Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie erteilen sich die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten gegenseitig alle Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern von Einkommen und Vermögen geeignet sein können. Die Mitgliedstaaten sind beim gegenseitigen Austausch von Auskünften an diese Grundsätze gebunden.⁶⁹ Zwischen Mitgliedstaaten und den EWR-Staaten gilt die RL 77/799/EWG nicht. Die Auskunftsmöglichkeiten hängen also von völkerrechtlichen Auskunftsverpflichtungen ab. Art. 26 OECD-MA enthält eine Musterklausel. Sie sieht Informationsaustausch nicht nur zur Durchführung des DBA (kleine Auskunftsklausel), sondern auch zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten vor (große Auskunftsklausel).⁷⁰ Folglich könnte eine Steuerregelung gegenüber EWR-Staaten gerechtfertigt sein, wenn die Regelung Auskunft erfordert und keine ausreichende Auskunftsverpflichtung besteht.⁷¹

c) Entscheidung des EuGH bezüglich der steuerauskunftsrechtlichen Unterschiede Hinsichtlich Art. 63 Abs. 1 AEUV komme eine Rechtfertigung nur bei „rein künstlichen Konstruktionen“ in Betracht, sodass eine allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung nicht genüge.⁷² Da die Quellensteuer gebietsfremde Gesellschaften allgemein einer höheren Besteuerung unterwerfe, scheidet eine Rechtfertigung aus.⁷³ Im Übrigen könne sich Italien auf die RL 77/799/EWG berufen, um Informationen einzuholen.⁷⁴ Gegenüber EWR-Staaten könne die Rechtsprechung hinsichtlich der Beschränkung der Verkehrsfreiheiten wegen des „anderen rechtlichen Rahmens“ nicht vollständig übertragen werden.⁷⁵ Die RL 77/799/EWG gelte hier nicht. Zwischen Liechtenstein und Italien bestehe auch keine völkerrechtliche Auskunftsregelung,

65 *EuGH* Urt. v. 3.10.2006 Rs. C-452/04 *Fidium Finanz*, Slg. 2006 I-9521; Urt. v. 10.5.2007 Rs. C-492/04 *Lasertec*, Slg. 2007 I-3775.

66 *EuGH* Urt. v. 24.5.2007 Rs. C-157/05 *Holböck*, Slg. 2007 I-4051.

67 *Dürschmidt* (Fn. 50), 2088.

68 Richtlinie des Rates v. 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. EU 1977 L 336, S. 15–20.

69 *Engelschalk* (Fn. 30), Art. 26 OECD-MA Rn. 16.

70 *Höppner* in Gosch/Kroppen/Grotherr DBA 22. EL., Art. 26 OECD-MA Rn. 59.

71 Vgl. *EuGH* Urt. v. 18.12.2007 Rs. C-101/05 *A*, Slg. 2007 I-11531 Rn. 63.

72 *EuGH* (Fn. 5), Rn. 58.

73 *EuGH* (Fn. 5), Rn. 59.

74 *EuGH* (Fn. 5), Rn. 60.

75 *EuGH* (Fn. 5), Rn. 69.

und Italien habe „gleichfalls unwidersprochen (...) geltend gemacht, dass ihre mit der Republik Island und dem Königreich Norwegen geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung keine Bestimmungen über eine Auskunftspflicht enthielten.“⁷⁶ Also sei die Quellensteuer gegenüber den EWR-Staaten geeignet und erforderlich.

3. Bewertung der Entscheidung bezüglich der steuerauskunftrechtlichen Unterschiede

Die Zurückhaltung des *EuGH* gegenüber der Erstreckung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Nicht-Mitgliedstaaten kommt in der vorliegenden Entscheidung durch die Modifizierung des Notwendigkeitsmaßstabes deutlich zum Ausdruck. Der *EuGH* hatte in *Marks & Spencer* und *Cadbury Schweppes* entschieden, dass eine nationale Maßnahme gerechtfertigt sein kann, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen.⁷⁷ Dieser „Missbrauchstest“ ist letztlich eine vorkonfigurierte, besonders strenge Notwendigkeitsprüfung. Die Notwendigkeitsprüfung zwischen Mitgliedstaaten kann aber nur deswegen so streng sein, weil hier einheitliche, verbindliche Auskunftsmöglichkeiten bestehen. Daher überzeugt es umgekehrt, gegenüber Nicht-Mitgliedstaaten einen neutralen Notwendigkeitsmaßstab anzulegen, wenn keine vergleichbaren Auskunftsmöglichkeiten bestehen.

Der *EuGH* nahm zwar keine ausführliche Notwendigkeitsprüfung vor; eine solche findet sich jedoch in den Schlussanträgen der Generalanwältin *Kokott*.⁷⁸ Entscheidend ist, dass die italienische Dividendensteuerbefreiung Informationen über den Kreis der natürlichen Letztempfänger voraussetzt.⁷⁹ Das Urteil überzeugt daher im Ergebnis jedenfalls für Liechtenstein, denn zwischen Liechtenstein und Italien besteht keine völkerrechtliche Auskunftsverpflichtung. Allerdings sehen sowohl Art. 27 DBA Italien-Norwegen⁸⁰ als auch Italien-Island⁸¹ eine große Auskunftsklausel vor.⁸² Laut Generalanwältin *Kokott* ist die Quellensteuer bei Vorliegen solcher Klauseln zwar ebenso unverhältnismäßig wie gegenüber Mitgliedstaaten, die Auskunftsklauseln waren aber nicht „Gegenstand des Verfahrens.“⁸³ Das Urteil kann daher für Island und Norwegen erst nach einer prozessrechtlichen Analyse umfassend bewertet werden.

76 *EuGH* (Fn. 5), Rn. 71.

77 Vgl. *EuGH* Urt. v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 *Marks & Spencer*, Slg. 2005 I-10837 Rn. 35, 53; Urt. v. 12.11.2006 Rs. C-196/04 *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Slg. 2006 I-7995 Rn. 47, 51.

78 SchLA der GA *Kokott* (Fn. 27), Rn. 74 ff.

79 *EuGH* Urt. v. 11.6.2009 Rs. C-521/07 *Kommission ./.* *Niederlande*, Slg. 2009 I-4873 Rn. 47 f.

80 http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/red/2001/0048/ddd/pdfv/127932-italia_2.pdf.

81 <http://www.pgpartners.it/it/idocumenti/convenzioniinternazionali1/convenzionecontrolledoppieimposizionisulreddito46.php>.

82 *Thömmes* (Fn. 62), 32.

83 SchLA der GA *Kokott* (Fn. 27), Rn. 80.

4. Hätte der EuGH zwischen Liechtenstein und Island/Norwegen differenzieren müssen?

Der Befund erstaunt: Der *EuGH* stellt Drittstaaten die Kapitalverkehrsfreiheit in Aussicht, sofern vergleichbare Auskunfts-möglichkeiten bestehen, verwehrt sie aber Island und Norwegen, obwohl diese über entsprechende Abkommen verfügen. Laut *Wassermeyer* „muss sich der *EuGH* fragen lassen, ob er nicht logischerweise zwischen Liechtenstein und anderen Staaten des EWR-Abkommens hätte differenzieren müssen.“⁸⁴ *Simader* formuliert noch schärfer: „Deshalb ist es völlig unnachvollziehbar, dass der *EuGH* im Ergebnis die Rechtfertigung (...) anerkannte und dies mit der mangelnden Amtshilfe mit den EWR-Staaten begründete.“⁸⁵ Der Frage soll prozessrechtlich auf den Grund gegangen werden.

Die Kommission trägt die Beweislast für die gerügten Vertragsverletzungen.⁸⁶ Sie darf sich dabei auf keinerlei Vermutungen verlassen.⁸⁷ Also oblag es der Kommission, die relevanten Tatsachen hinsichtlich eines Verstoßes gegen Art. 40 EWR-A vorzubringen. Italien behauptete, es könne sich keine ausreichenden Informationen beschaffen. Die Kommission erwiderte, ihr sei nicht ersichtlich, welche Informationen für die Anwendung des Besteuerungssystems erforderlich seien.⁸⁸ Die Auskunfts-klauseln der DBA Italien-Island und Italien-Norwegen erwähnte sie nicht. Die Kommission hat es also schlicht versäumt, die Klauseln in das Verfahren einzuführen. Da das Vertragsverletzungsverfahren aber kontradiktorisch und streng objektiv ist,⁸⁹ durfte der *EuGH* vorliegend nicht zum „Anwalt der Kommission“ werden.⁹⁰ Um auf *Wassermeyer* zu antworten: Der *EuGH* durfte nicht zwischen Liechtenstein und den beiden anderen EWR-Staaten differenzieren, weil die Kommission ihre Beweislast nicht erfüllt hat.

V. Zusammenfassung und integrationspolitischer Ausblick

Abschließend sollen die gewonnenen Erkenntnisse zusammengefasst werden (1.). Ein integrationspolitischer Ausblick rundet den Beitrag ab (2.).

1. Zusammenfassung der gewonnenen Erkenntnisse

Die italienische Quellensteuer beschränkt die Kapitalverkehrsfreiheit im Binnenmarkt und im EWR (III. 1.). Die Beschränkung wird weder durch einseitig gewährte

84 *Wassermeyer* Ist die deutsche Quellenbesteuerung von Dividenden gegenüber Gesellschaftern in EU-Mitgliedstaaten EG-rechtswidrig? *EuZW* 2010, 1 (1).

85 *Simader* Quellensteuer, Missbrauch und Amtshilfe in EG und EWR *Ecolex* 2010, 89 (90).

86 *Lenaerts/Arts/Maselis* *Procedural Law of the EU* 2. Auflage (2006), Rn. 5–056.

87 *EuGH* Urt. v. 5.10.1989 Rs. 290/87 *Kommission ./. Niederlande*, Slg. 1989, 3083 Rn 11.

88 SchlA der *GA Kokott* (Fn. 27), Rn. 81.

89 *Lenaerts/Arts/Maselis* (Fn. 86), Rn. 5–59; *Gaitanides* in von der Groeben/Schwarze *EU-/EG-Vertrag* IV 6. Aufl., Art. 226 Rn. 2.

90 So auch *Thömmes* (Fn. 62), 32.

Vorteile noch durch DBA neutralisiert, da in beiden Fällen die Steuerhoheit des Dividendenempfängerstaates die Vollenrechnung der Quellensteuer hindert (III. 2.). Das Urteil ist gleichzeitig als überzeugende Reaktion auf die irritierende weil unbegründete und mit der bisherigen Doppelbesteuerungspolitik der Kommission unvereinbare Aufhebung des Art. 293 EG zu werten (III. 3.).

Die italienische Quellensteuer stellt weiterhin eine verbotene Diskriminierung dar, die nur durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt werden kann (IV. 1.). Der Allgemeinwohlgrund „Bekämpfung von Steuerhinterziehung“ kann sowohl auf Art. 63 Abs. 1 AEUV als auch auf Art. 40 EWR-A übertragen werden, da die Beschränkungsverbote in Art. 63 Abs. 1 AEUV und Art. 40 EWR-A im Wesentlichen identisch sind. Zwischen Mitgliedstaaten und EWR-Staaten bestehen aber Unterschiede im Grad der steuerauskunftrechtlichen Integration (IV. 2), die den Notwendigkeitsmaßstab berechtigterweise zu Lasten der EWR-Staaten verschieben. Der *EuGH* handhabt die Unterschiede in der Rechtfertigungsdogmatik zwar knapp, im Ergebnis aber überzeugend. Mit diesem Urteil beweist er seine Fähigkeit zur schonenden und differenzierten Auflösung des Konfliktes zwischen mitgliedstaatlichen Steuerregelungen, deren Durchführung rechtsverbindliche Auskunft tatsächlich erfordert, und den legitimen Interessen der Drittstaaten, an der Kapitalverkehrsfreiheit zu partizipieren (IV. 3.). Der *EuGH* durfte schließlich nicht zwischen Liechtenstein und Island beziehungsweise Norwegen differenzieren, weil die Kommission hinsichtlich der völkerrechtlichen Auskunfts-klauseln ihre Beweislast nicht erfüllt hat (IV. 4.).

2. Ausblick: Die Zukunft der Quellensteuern im Konzept des Binnenmarktes

Im Binnenmarkt und gegenüber Drittstaaten können Quellensteuern weiter erhoben werden, wenn der Dividendenempfängerstaat zur Vollenrechnung abkommensrechtlich verpflichtet ist (III. 2.). Findet keine Vollenrechnung statt, sind Quellensteuern auch gegenüber EWR- und Drittstaaten nicht zu rechtfertigen, wenn mit der RL 77/799/EWG vergleichbare Auskunftsabkommen abgeschlossen werden (IV. 3.).⁹¹ Die Zukunft der Quellensteuern hängt also von der Harmonisierungsbereitschaft der betroffenen Staaten ab. Es bleibt zu beobachten, wie sie auf die Integrationssignale des *EuGH* reagieren.⁹²

Aus deutscher Sicht ist das Urteil von hoher praktischer Bedeutung, da die deutschen Vorschriften über die Besteuerung von Streubesitzdividenden Ähnlichkeit zur italienischen Quellensteuer aufweisen.⁹³ Dementsprechend rügt die Kommission in der Rs. C-284/09 die Unvereinbarkeit der deutschen Regelungen mit Art. 63 Abs. 1 AEUV

91 *Lang* Verbiendet das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern? *IStR* 2009, 539 (542); *Wunderlich/Blaschke* (Fn. 64), 762.

92 Vgl. *Barking AG Defends Italy's Withholding Tax On EEA Residents Tax Notes International* 2009, 806 (808).

93 *Thömmes* (Fn. 62), 32; *Rust* Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung *DStR* 2009, 2568 (2572).

und Art. 40 EWR-A.⁹⁴ Aufgrund des vorliegenden Urteils lässt sich vermuten, dass der *EuGH* auch die deutsche Quellensteuer für unionsrechtswidrig erklären wird.

Ein abschließender Blick aus integrationspolitischer Perspektive ergibt daher folgendes Bild: Die vom *BVerfG* zur Trutzburg umgebaute Bastion deutscher Souveränität⁹⁵ bleibt auch im Jahre 2010 umkämpft. Nach dem vom *BVerfG* kürzlich erklärten „Burgfrieden“ in der Sache *Honeywell/Mangold*⁹⁶ nun also – rechtsdogmatisch und integrationspolitisch ebenfalls hochbrisant – an der Flanke des Steuerrechts.

94 Klage v. 23.7.2009 Rs. C-284/09 *Kommission/Bundesrepublik Deutschland*, ABl. 2009 C 256 S. 8–9.

95 *BVerfG* Urt. v. 12.10.1993, 2 BvR 2134/92 *Maastricht-Urteil*, BVerfGE 89, 155 (= EuZW 1993, S. 667); Urt. v. 30.6.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09 *Lissabon-Vertrag*, NJW 2009, S. 2267 (= EuZW 2009, S. 552 L); s. auch *Müller-Graff* Das Lissabon-Urteil: Implikationen für die Europapolitik Das Parlament Beilage 2010 Nr. 18, S. 22–29.

96 *BVerfG* Beschluss v. 6.7.2010, 2 BvR 2661/06 *Honeywell/Mangold*; siehe dazu auch Pressemitteilung des *BVerfG* Nr. 69 v. 26.8.2010; vgl. *EuGH* Urt. v. 19.1.2010 Rs. C-555/07, *Küçükdeveci* (noch nicht in Slg.), NJW 2010, 427.