

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg

Beteiligungen an IFSC-Gesellschaften – Gemeinschaftsrechtskonforme Anwendung der Schachtelprivilegien im DBA Deutschland-Irland, im Gewerbesteuergesetz und im Bewertungsgesetz

Finanzverwaltung (BMF vom 30. 7. 1999) und Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 19. 1. 2000) versagen die Anwendung des im DBA Deutschland-Irland enthaltenen Schachtelprivilegs für irische „unlimited companies“. Der I. und II. BFH-Senat werden in derzeit anhängigen Verfahren erneut zu der Frage Stellung nehmen müssen, ob Ausschüttungen aus sog. IFSC-Gesellschaften in dieser Rechtsform und Beteiligungen an solchen Gesellschaften tatsächlich nicht unter das DBA-Schachtelprivileg fallen. Hiergegen sprechen nicht nur allgemeine Auslegungsgrundsätze. Die Versagung des Schachtelprivilegs für irische „unlimited companies“ ist darüber hinaus mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages unvereinbar. Aufgrund dieser erstaunlicherweise bislang nicht beachteten Vorgaben sollte der BFH im Rahmen einer gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung das abkommensrechtliche Schachtelprivileg auch für „unlimited companies“ gewähren. Neben dem DBA-Schachtelprivileg sind für Ausschüttungen von „unlimited companies“ und für Beteiligungen an solchen Gesellschaften grundsätzlich auch verschiedene Schachtelprivilegien des nationalen deutschen Steuerrechts einschlägig, deren Ausgestaltung den gemeinschaftsrechtlichen Erfordernissen nicht genügt.

1. Auslegung des Schachtelprivilegs im DBA Deutschland-Irland aufgrund allgemeiner Auslegungsgrundsätze

1.1 Problemstellung

Nachdem der BFH zu der Frage, ob die Einschaltung einer in Irland ansässigen niedrigbesteuerten IFSC-Gesellschaft einen Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO darstellt, in seinen beiden Dublin-Docks-Urteilen¹ ausführlich Stellung genommen hat, steht die in diesen Urteilen eher am Rande und überraschend entschiedene Frage, ob das DBA-Schachtelprivileg für irische *unlimited companies* zu gewähren ist, jetzt ebenfalls im Zentrum des Interesses. Zu dieser für eine Vielzahl offener Verfahren entscheidenden Frage sind beim I. und II. Senat Revisionsverfahren² anhängig, die den BFH zur Überprüfung seiner damals geäußerten Rechtsauffassung zwingen. In seinen Dublin-Docks-Urteilen entschied der I. Senat des BFH quasi nebenbei, dass für Ausschüttungen einer in Irland errichteten *unlimited company* das in Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 DBA-Irland enthaltene Schachtelprivileg nicht anwendbar sei³. Gleiches muss danach für das kapitalsteuerliche Schachtelprivileg hinsichtlich der Beteiligung an solchen Gesellschaften nach Satz 4 der Vorschrift gelten. Seine Auffassung begründete der I. BFH-Senat damit, dass bei der Abkommensauslegung nicht auf den im deutschen Wortlaut des Abkommens sowohl für die deutsche Muttergesellschaft als auch für die irische Tochtergesellschaft allein verwendeten Begriff der „Kapitalgesellschaft“ abzustellen sei. Der englische Abkommens-text lautet: „The first sentence shall in the case of income from dividends apply only to such dividends as are paid to a company limited by shares (Kapitalgesellschaft) being a resident of the Federal Republic by a company limited by shares being a resident of Ireland, at least 25 per cent of the voting shares of which are owned by the first-mentioned company“. Weil der Klammerzusatz „Kapitalgesellschaft“ in Hinblick auf die irische Tochtergesellschaft nicht

wiederholt wird, nahm der Senat einen Zweifelsfall an und erachtete deshalb nach der Schlussklausel⁴ des DBA-Irland den englischen Wortlaut für maßgeblich. Durch den in der englischen Textfassung ohne Klammerzusatz verwendeten Begriff der „company limited by shares“ sei die irische Gesellschaftsform der *unlimited company* (die vollständige Bezeichnung lautet: *unlimited company having a share capital*) vom Anwendungsbereich des Schachtelprivilegs ausgeschlossen.

1.2 Auslegung nach dem Wortlaut des Abkommens

Der Ausschluss der *unlimited companies* vom Schachtelprivileg des DBA-Irland erscheint weder nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen noch nach der englischen Fassung überzeugend. So ist bereits zu bezweifeln, dass die englische Wortfassung infolge des Vorliegens eines „Zweifelsfalls“ heranzuziehen ist. Ein Zweifelsfall setzt voraus, dass entweder die deutsche Textfassung zweifelhaft ist oder dass wegen Unterschieden zwischen der deutschen und der englischen bzw. gälischen Textfassung bei der Vertragsauslegung zwischen den Vertragsstaaten Unstimmigkeiten auftreten⁵. Die deutsche Textfassung ist mit der zweimaligen Verwendung des Begriffes „Kapitalgesellschaft“ eindeutig; auch ist eine irische *unlimited company* nach dem Typenvergleich als Kapitalgesellschaft anzusehen⁶. Somit könnte sich eine Zweifelsfrage noch durch unterschiedliche Vertragsauslegung in den beiden Vertragsstaaten ergeben. Allerdings befürwortet die irische Finanzverwaltung – soweit bekannt bis heute – die Anwendbarkeit des Schachtelprivilegs für die *unlimited companies*⁷. Angesichts dessen er-

1) BFH v. 19. 1. 2000, I R 94/97, BStBl. II 2001, 222, IWB Fach 3 a Gruppe 1 S. 901 m. Anm. Höppner, und I R 117/97, BFH/NV 2000, 824, ISrR 2000, 182 m. Anm. Clausen; zu den Missbrauchsfragen Nichtanwendungserlass des BMF v. 19. 3. 2001, BStBl. I 2001, 243, ISrR 2001, 228 m. Anm. de Wèrth. Zu den Urteilen auch Clausen, DB 2001, 2515; Kempermann, FR 2000, 182; Philipowski, ISrR 2000, 262; ders., DB 2001, 1112; ders. in FS 600 J. Würzburger Juristenfakultät, Berlin 2002, 551; Raupach/Bunwitz, ISrR 2000, 385; Schroer, ISrR 2000, 711.

2) I R 42/02 gegen FG Baden-Württemberg v. 28. 6. 2001 6 K 490/97, LEXinform Nr. 0572821, in EFG 2001, 1350 und in ISrR 2001, 689 nur teilweise abgedruckt (betr. Körperschaftsteuer), und II R 15/02 gegen FG Hamburg v. 6. 12. 2001 VI 123/00, LEXinform Nr. 0574426, in EFG 2002, 587 m. Anm. Herlinghaus, und in ISrR 2002, 313 nur teilweise abgedruckt (betr. Einheitswert des Betriebsvermögens). Vgl. auch Philipowski, ISrR 2001, 676. Ferner ist NZB (I B 192/02) anhängig gegen FG Baden-Württemberg v. 19. 9. 2002 10 K 51/00, EFG 2003, 106 (im zweiten Rechtsgang zum Verfahren I R 117/97 (Fn. 1)).

3) Vgl. BFH v. 19. 1. 2000 (Fn. 1). Die Entscheidungen korrespondieren insoweit mit der jüngeren von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, vgl. BMF v. 30. 7. 1999, BStBl. I 1999, 698, und v. 19. 3. 2001, BStBl. II 2001, 243. Hingegen erkannte die deutsche Finanzverwaltung früher in einer Verständigungsvereinbarung mit den irischen Finanzbehörden die Erfassung der *unlimited companies* von dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg noch an; vgl. BMF v. 3. 12. 1987 und v. 13. 3. 1989, wiedergegeben bei Raupach/Bunwitz, ISrR 2000, 385, 390.

4) Die Schlussklausel (BGBl. II 1964, 266, 286; BStBl. I 1964, 320, 340) ist in den meisten Gesetzessammlungen und Kommentaren nicht abgedruckt.

5) Vgl. Schroer, ISrR 2000, 711, 712 f.; Clausen, DB 2001, 2515, 2516 f.

6) Allg. M., BFH-Urteil v. 24. 10. 1984 I R 228/81 (n.v.; LEXinform Nr. 0055041); zitiert in den BFH-Urteilen v. 19. 1. 2000 (Fn. 1); BMF v. 24. 12. 1999 (Betriebsstättenerrlass), BStBl. I 1999, 1076, Tabelle 1, S. 1116.

7) Vgl. das im Tatbestand und den Urteilsgründen des FG Hamburg (Fn. 2, Tatbestand insoweit in EFG und ISrR nicht abgedruckt) und bei Philipowski,

AUFsätze

scheint es kaum nachvollziehbar, wenn BMF und BFH für Deutschland als Anwendestaat nicht die – für sich genommen eindeutige – deutsche Fassung anwenden, die laut Satz 1 der Schlussklausel „in gleicher Weise maßgebend ist“, sondern unter Berufung auf die englische Fassung des Abkommens zunächst einen Zweifelsfall behaupten und sodann diese englische Fassung nach der Zweifelsfallregelung des Satzes 2 für maßgebend erachten.

Selbst wenn die englische Sprachfassung zur Auslegung heranzuziehen wäre, bliebe zu fragen, ob die Verwendung des englischen Begriffes der „company limited by shares“ ohne den Klammerzusatz „Kapitalgesellschaft“ tatsächlich die Gewährung des Schachtelprivilegs ausschließt. Die ausschließliche Begriffsverwendung der „company limited by shares“ erklärt sich nämlich unter anderem daraus, dass in Irland die *public company limited by shares* und die *private company limited by shares* die gebräuchlichsten Rechtsformen von Kapitalgesellschaften sind. Wie aus dem Klammerzusatz ersichtlich ist, sollte mit der gewählten Formulierung keine spezifische Gesellschaftsform (es wären ohnehin zwei unterschiedliche Formen!) bestimmt, sondern lediglich ein englischer Ausdruck für den deutschen Begriff der Kapitalgesellschaft verwendet werden⁸.

Bei der Formulierung der englischen Wortfassung standen den Vertragsparteien auch keine neutraleren Begriffe wie etwa *company* oder *corporation* zur Verfügung. Der erste Begriff wird in Art. II Abs. 1 Buchst. c DBA-Irland als juristische Person oder vergleichbarer Rechtsträger definiert⁹, während der zweite Begriff in früheren DBA stellvertretend für den Begriff „Körperschaft“ stand und somit auch öffentlich-rechtliche Körperschaften umfasste¹⁰. Eine vergleichbare Verwendung des Begriffes der „company limited by shares“ findet sich daher auch in anderen deutschen DBA der sechziger Jahre wie etwa den DBA mit Griechenland, Großbritannien und Japan¹¹. Da es jedoch beispielsweise in Japan die Gesellschaftsform der „company limited by shares“ nicht gibt, spricht dies für eine synonyme Begriffsverwendung der Ausdrücke „Kapitalgesellschaft“ und „company limited by shares“ und nicht für eine selektive Erfassung bestimmter Gesellschaftsformen im anderen Vertragsstaat¹². Für die nach dem Typenvergleich ebenfalls als Kapitalgesellschaft zu qualifizierende¹³ britische *unlimited company* gewährt die Finanzverwaltung – trotz einer mit dem DBA-Irland identischen Formulierung – denn auch zu Recht weiterhin das Schachtelprivileg nach dem DBA-Großbritannien¹⁴.

Aus diesem Grunde ist die vom BFH gezogene Folgerung, dass mangels Wiederholung des Klammerzusatzes die irische Gesellschaft „die Voraussetzungen einer company limited by shares erfüllen“¹⁵ muss, zumindest nicht zwingend. Es liegt näher, dass der Klammerzusatz „Kapitalgesellschaft“ in Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 DBA-Irland bei der zweiten Verwendung des englischen Ausdrucks „company limited by shares“ deswegen fehlt, weil eine Wiederholung dieser Klarstellung der Bedeutung des englischen Ausdrucks in demselben Satz schon aus sprachlichen Gründen für überflüssig und störend gehalten wurde¹⁶. Angesichts der vergleichbar formulierten anderen deutschen Abkommen aus derselben Zeit mit nicht englischsprachigen Staaten lässt sich aus der Wortwahl jedenfalls nicht begründen, dass die irische *unlimited company* vom Anwendungsbereich des DBA-Schachtelprivilegs bewusst ausgeschlossen werden sollte.

Nach allem sprechen die besseren Gründe dafür, den in der englischen Fassung des Abkommens verwendeten Ausdruck „company limited by shares“ in Übereinstimmung mit der Auslegung durch die irischen Behörden im Sinne des Ausdrucks „Kapitalgesellschaft“ im deutschen Vertragstext auszulegen. Somit ist bereits nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen das Schachtelprivileg gem. Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 3 und 4 DBA-Irland für Ausschüttungen ei-

ner irischen *unlimited company* an eine deutsche Kapitalgesellschaft und für die zugrunde liegende Beteiligung zu gewähren.

2. Gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung des Schachtelprivilegs im DBA-Irland

Da Deutschland und Irland Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind, stellt sich die Frage, ob die von der Finanzverwaltung und vom BFH für richtig gehaltene Auslegung des DBA-Irland mit den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts vereinbar ist¹⁷. Diese Auslegung führt nämlich zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung unternehmerischer Betätigungen deutscher Kapitalgesellschaften in Irland je nach gewählter Rechtsform der irischen Tochterkapitalgesellschaft. So werden nach der von BMF und BFH vertretenen Auslegung des DBA-Irland Erträge aus irischen „limited companies“, d. h. aus *public companies limited by shares* und aus *private companies limited by shares*, und die Beteiligungen an solchen Gesellschaften bei einer Beteiligungsquote von mindestens 10 v. H. bzw. 25 v. H.¹⁸ ebenso wie Erträge aus irischen Zweigniederlassungen (Betriebsstätten) und das denselben zuzuordnende Kapital in Deutschland von der Besteuerung freigestellt, während beides für Erträge aus und Beteiligungen an irischen *unlimited companies* nicht der Fall ist. So gesehen hat die Auslegung des DBA-Irland, das nach Art. 59 Abs. 1 Satz 1 GG Bestandteil des innerstaatlichen Rechts geworden ist, durch BMF und BFH im Ergebnis dieselbe Wirkung wie ein nationales Gesetz, welches die Gewährung des Schachtelprivilegs für die übrigen irischen Kapitalgesellschaften unter Ausschluss allein der *unlimited companies* – bei im übrigen völlig identischer Besteuerung – ausdrücklich regelt. Anders als im Falle einer solchen ausdrücklichen Regelung hat der BFH in den derzeit anhängigen Verfah-

DB 2001, 1112, 1115 zitierte Schreiben der zuständigen irischen Behörde – Office of the Revenue Commissioners, Direct Taxes International – vom 22. 5. 2000; zu früheren Äußerungen vgl. BMF v. 3. 12. 1987 und v. 13. 3. 1989, zitiert bei *Raupach/Burwitz*, IStR 2000, 385, 390, sowie BMF v. 15. 8. 1990, zitiert bei *Clausen*, DB 2001, 2515, 2519; dort auch zur Bedeutung gem. Art. 31 Abs. 3 Buchst. a und b WÜRV. Zu der allgemeinen Vermutung, dass die verschiedenen sprachlichen Fassungen untereinander deckungsgleich sind, weil sie unter den Vertragsstaaten abgestimmt wurden, vgl. *Wässermeyer* in *Debatin/Wässermeyer*, MA Art. 3 Rn. 83.

8) Vgl. *Clausen*, DB 2001, 2517; *Häuselmann*, IStR 2000, 8, 10; *Philippowski*, DB 2001, 1112, 1114; *Raupach/Burwitz*, IStR 2000, 385, 387; *Schroer*, IStR 2000, 711, 712.

9) Die Bestimmung in Art. XXII Abs. 1 DBA-Irland über die direkte und indirekte Anrechnung deutscher Steuern bei Dividenden einer deutschen „Gesellschaft“ verwendet den so definierten Ausdruck „company“.

10) Vgl. *Raupach/Burwitz*, IStR 2000, 385, 388 m. w. N.

11) Vgl. *Häuselmann*, IStR 2000, 8, 10; *Clausen*, DB 2001, 2515, 2518.

12) Allgemein zur Berücksichtigung anderer Abkommen bei der Auslegung *Vogel*, DBA³, Einl. Rn. 83 ff.; *Reimer* in *Lang* (Hrsg.), *Tax Treaty Interpretation*, Wien 2001, 119, 133 f., mit Hinweis auf BFH v. 6. 2. 1991 I R 125/90, BFHE 164, 29, 34.

13) Vgl. *Betriebsstättenerrlass* (Fn. 6), Tabelle 1, S. 1115.

14) Auf die in dem BMF-Schreiben v. 30. 7. 1999, BStBl. I 1999, 698, erwähnte Liste der Gesellschaften, die unter die Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL) v. 23. 7. 1990 fallen, kann es für die unterschiedliche Auslegung der beiden DBA nicht ankommen, weil dieselben bereits aus den sechziger Jahren stammen und weil die MTRL nur für Dividenden und nicht auch für die Beteiligung selbst anzuwenden ist.

15) BFH v. 19. 1. 2000 (Fn. 1), I R 94/97 unter II.2., I R 117/97 unter II.3.

16) Diese naheliegende Erklärung zieht der BFH in seinen Urteilen v. 19. 1. 2000 (Fn. 1) nicht einmal in Erwägung. Vgl. zur Berücksichtigung „sprachlicher Gründe“ bei der Auslegung aber etwa BFH-Urteil v. 28. 3. 1979 I R 81/76, BStBl. II 1979, 447.

17) Die gemeinschaftsrechtliche Dimension ist in der Rspr. und – soweit ersichtlich – auch im einschlägigen Schrifttum bislang unerörtert geblieben.

18) Im Hinblick auf Dividenden nach § 8 b Abs. 5 KStG bis zum StStG und nach § 9 Nr. 8 GewStG bereits bei einer Quote von 10 v. H., ebenso nach § 102 Abs. 3 BewG a. F.

AUFsätze

ren¹⁹ indessen die Möglichkeit, die *unlimited companies* im Wege der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung des DBA-Irland in den Anwendungsbereich des DBA-Schachtelprivilegs einzu beziehen.

2.1 Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit

Die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV schützt die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat. Namentlich gewährt Art. 43 EGV das Recht, diese Betätigung in dem anderen Mitgliedstaat durch unselbständige Zweigniederlassungen oder durch selbständige Tochtergesellschaften auszuüben. Die Niederlassungsfreiheit steht nach Art. 48 EGV auch den nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründeten Gesellschaften zu Gebote.

Art. 43 EGV richtet sich nicht nur gegen den Aufnahmestaat, der die Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaates im sachlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit gegenüber den in seinem Gebiet ansässigen Inländern gleichbehandeln muss²⁰. Der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit wirkt nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des EuGH auch gegenüber dem Herkunftsstaat²¹. Der Herkunftsstaat darf seine Steuerpflichtigen nicht ungerechtfertigt bei der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit in einem anderen Mitgliedstaat behindern oder die Ausübung wirtschaftlich weniger attraktiv machen²². Für den Herkunftsstaat handelt es sich insoweit um ein Beschränkungsverbot.

Indem Deutschland in der von BMF und BFH für richtig gehaltenen Auslegung des DBA-Irland das Schachtelprivileg für Beteiligungen an irischen *unlimited companies* versagt, wird die Ausübung der Niederlassungsfreiheit in Irland in dieser spezifischen Rechtsform weniger attraktiv gemacht als die Niederlassung in Form einer Betriebsstätte oder einer „limited company“. Im Vergleich zur Gründung einer irischen Betriebsstätte²³ setzt die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit freilich voraus, dass die Zweigniederlassung (Betriebsstätte) und die Beteiligung an der Tochterkapitalgesellschaft steuerlich im Grundsatz vergleichbar sind²⁴. Wenn man mit Teilen des Schrifttums die bisherige Rechtsprechung des EuGH dahingehend interpretiert, dass die Niederlassungsfreiheit den Gemeinschaftsangehörigen im Hinblick auf die unterschiedlichen Formen der sekundären Niederlassungen inzwischen ein „Wahlrecht“ gewährt²⁵, die geeignete Rechtsform zu nutzen, ist ein Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit offensichtlich. Aber selbst wenn man ein derartiges „Wahlrecht“ zwischen Sekundärniederlassungen in Form der Zweigniederlassung (Betriebsstätte) einerseits und der Tochtergesellschaft andererseits nach dem heutigen Stand des Gemeinschaftsrechts noch nicht für gegeben hält²⁶, wird man in der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Beteiligung an irischen Kapitalgesellschaften verschiedener Rechtsform, die im übrigen sowohl im irischen als auch im deutschen Steuerrecht nach denselben Regeln besteuert werden, einen Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit erkennen müssen. Denn infolge der Beschränkung des im DBA-Irland verankerten Schachtelprivilegs auf Beteiligungen an „limited companies“ ist die Beteiligung an einer *unlimited company* bei im Übrigen identischer Besteuerung²⁷ weniger attraktiv²⁸.

Voraussetzung für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit in Bezug auf Tochtergesellschaften ist, dass der Gesellschafter einen wesentlichen unternehmerischen Einfluss auf die Tochtergesellschaft ausüben kann. In der Rechtssache *Baars* sah der EuGH einen wesentlichen Einfluss im Sinne einer Kontrolle und Leitung

über eine Tochtergesellschaft zumindest bei einer Beteiligungsquote von 33 v. H. nicht zwangsläufig als gegeben an²⁹. Diese Einschränkung ist insoweit von Bedeutung, als nach Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 3 und 4 DBA-Irland irische Tochterkapitalgesellschaften bei einer Beteiligungsquote von mindestens 25 v. H.³⁰ unter das DBA-Schachtelprivileg fallen.

Allerdings ist bei Beteiligungen ohne wesentlichen Einfluss³¹ der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EGV eröffnet, der Direktinvestitionen in anderen Mitgliedstaaten schützt, die keine Niederlassung darstellen. Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit stellen insoweit zwei sich ergänzende Grundfreiheiten dar³². Die Versagung des Schachtelprivilegs für Beteiligungen an irischen *unlimited companies* stellt eine Beschränkung dar, weil sie geeignet ist, in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaften von Investitionen in solche ausländischen Gesellschaften abzuhalten³³. Zugleich liegt darin auch eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit der *unlimited companies*, die darin behindert werden, in Deutschland Kapital zu sammeln³⁴.

19) Vgl. Fn. 2.

20) Vgl. z. B. EuGH v. 28. 1. 1986, 270/83, *avoir fiscal*, Slg. 1986, 273, Rn. 13, 18; v. 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, IStR 1999, 341, Rn. 22 f.; v. 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, Slg. 1999, I-6161, IStR 1999, 592, Rn. 34.

21) EuGH v. 27. 9. 1988, 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 5483, Rn. 16; v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, IStR 1998, 467, Rn. 21; v. 18. 11. 1999, C-200/98, *X AB und Y AB*, Slg. 1999, I-8261, IStR 2000, 17, Rn. 26; v. 13. 4. 2000, C-251/98, *Baars*, Slg. 2000, I-2787, IStR 2000, 337 m. Anm. *Lidicke*, Rn. 28 ff.; v. 14. 12. 2000, C-141/99, *AMID*, Slg. 2000, I-11619, IStR 2001, 86, Rn. 21; in EuGH v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, 23, Rn. 37, schon nicht mehr besonders begründet.

22) Vgl. zu dieser Formulierung auch EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, Rn. 37.

23) Einer Beteiligung an einer Tochterkapitalgesellschaft von weniger als 100 v. H. entspricht insoweit die Beteiligung an einer solchen Betriebsstätte in Form der Beteiligung an einer Personengesellschaft mit irischer Betriebsstätte.

24) Vgl. EuGH *avoir fiscal* (Fn. 20), Rn. 20 (sog. Anerkennungssatz; dazu *Cordeuener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, § 18 II.2. c) aa), S. 359, m. w. N.).

25) So insb. *Schön*, EWS 2000, 281, 283 ff. m. w. N.; vgl. auch EuGH *Saint-Gobain* (Fn. 20), Rn. 42 f.; *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf*, EGV Art. 43 Rn. 55; *Toberg* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, EU-/EG-Vertrag⁵ Art. 52 EGV Rn. 22.

26) So etwa *Cordeuener* (Fn. 24), § 20 I.2. b), S. 831 ff., m. w. N., unter Hinweis auf die Problematik der (Un-)Vereinbarkeit einer solchen freien Rechtsformwahl mit fundamentalen Prinzipien des internationalen Steuerrechts. Dieser Gesichtspunkt spielt vorliegend jedoch aus den im Text genannten Gründen keine Rolle.

27) Die in diesem Zusammenhang vom FG Baden-Württemberg (Fn. 2, EFG 2001, 1350, 1353) angestellten Erwägungen zur irischen Verkehrssteuer von 1 v. H. liegen neben der Sache, da es vorliegend allein um die Ertragsbesteuerung geht.

28) Die Beschränkung im Hinblick auf Beteiligungen an *unlimited companies* im Vergleich zu anderen *irischen* Gesellschaften hat nichts mit der umstrittenen Frage zu tun, ob das Schachtelprivileg wegen entsprechender Regelungen in anderen DBA auch nach Maßgabe des Prinzips der Meistbegünstigung zu gewähren ist.

29) EuGH *Baars* (Fn. 21), Rn. 20.

30) Vgl. Fn. 18.

31) Ob dies auch bei wesentlichem Einfluss gilt, ist umstritten; vgl. *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 43 Rn. 114 f. m. w. N.; *Toberg* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, EU-/EG-Vertrag⁵, Art. 52 EGV Rn. 8 ff.; der EuGH prüft bei festgestellter Verletzung der Niederlassungsfreiheit jedenfalls Verstöße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit regelmäßig nicht mehr; vgl. etwa EuGH v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, 23, Rn. 66 bis 68; vgl. auch EuGH v. 5. 11. 2002, C-208/00, *Überseering*, IStR 2002, 809 m. Anm. *Sedemund* und *Schnitzer*, Rn. 77.

32) Vgl. EuGH *X und Y* (Fn. 31), Rn. 67 f.; dazu *Lausterer*, IStR 2003, 19, 20 (unter 7.). Vgl. auch *Schön* in *GSKnobbe-Keuk*, 743, 749 f.; *GA Alber* v. 14. 10. 1999, C-251/98, *Baars*, Slg. 2000, I-2787, IStR 2000, 337, Rn. 12 ff., 25 ff. m. w. N.; *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 43 Rn. 114 f.

33) Vgl. EuGH v. 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, IStR 2000, 432, Rn. 34; v. 26. 9. 2000, C-478/98, *Kommission/Belgien* („Auslandsanleihe“), Slg. 2000, I-7587, Rn. 18 m. w. N.

34) Vgl. EuGH *Verkooijen* (aaO., Fn. 33), Rn. 35.

AUFSÄTZE

Die in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EGV enthaltene Regelung, nach der die Mitgliedstaaten weiterhin das Recht besitzen, „die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“, ist keine vollständige Bereichsausnahme des Steuerrechts vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit; vielmehr muss diese Regelung im Kontext mit Art. 58 Abs. 3 EGV gesehen werden, wonach die steuerlichen Vorschriften weder Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen dürfen³⁵. Der EuGH scheint inzwischen von einem einheitlichen Rechtfertigungsstandard für Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit auszugehen³⁶.

Bezogen auf die in Frage stehende Besteuerung von Dividenden irischer Tochtergesellschaften in der Rechtsform der *unlimited company* und von Beteiligungen an derartigen Gesellschaften ist Deutschland demnach als Herkunftsstaat des Gesellschafters verpflichtet, je nach Maß der möglichen Einflussnahme auf die irische Gesellschaft den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit zu beachten.

2.2 Verhältnis der Grundfreiheiten zu den von den Mitgliedstaaten abgeschlossenen DBA

Durch die Rechtsprechung des EuGH ist geklärt, dass die DBA ebenso wie andere völkerrechtliche Verträge der Mitgliedstaaten nicht losgelöst von den Vorgaben des Gemeinschaftsrechtes gesehen werden können³⁷. Zwar steht es den Mitgliedstaaten grundsätzlich frei, die Besteuerungsrechte zwischen sich zu verteilen³⁸. Hierbei können sie sich jedoch nicht über die gemeinschaftsrechtlichen Rechtsvorschriften hinwegsetzen³⁹. Mit anderen Worten müssen die DBA ebenso wie die nationalen steuerlichen Vorschriften eine diskriminierungs- und beschränkungs-freie Besteuerung gewährleisten.

Gegenstand des Schachtelprivilegs in Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 3 und 4 DBA-Irland ist die Freistellung von Erträgen aus und Beteiligungen an irischen Gesellschaften bei deren Gesellschaftern in Deutschland; das irische Besteuerungsrecht wird von der Vorschrift nicht berührt. Es handelt sich mithin nicht um eine „Verteilung“ der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten im Sinne der EuGH-Rechtsprechung in den Rechtssachen *Gilly* und *de Groot*⁴⁰ mit der Folge, dass die Besteuerung nach Maßgabe des Abkommens in dem einen oder in dem anderen Staat erfolgt. Vielmehr handelt es sich im Ergebnis um eine einseitig zu Lasten Deutschlands wirkende Befreiungsvorschrift. Es geht allein um die Frage, ob Deutschland unternehmerische Engagements gebietsansässiger Kapitalgesellschaften in Form der (wesentlichen) Beteiligung an irischen *unlimited companies* von der Freistellung, wie sie für andere Formen unternehmerischen Engagements in Irland vorgesehen ist, ausschließen darf.

Die Regelung des Schachtelprivilegs in Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 3 und 4 DBA-Irland ist daher grundsätzlich an der Niederlassungsfreiheit und an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen.

2.3 Keine Einschränkung der Grundfreiheiten als Primärrecht durch die Richtlinien als Sekundärrecht

Die irische *unlimited company* ist nicht in den Anlagen zur Mutter-Tochter-Richtlinie⁴¹ und zur Fusionsrichtlinie⁴² aufgeführt⁴³. In der Versagung des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs für Dividenden liegt demnach zwar kein Verstoß gegen Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie. Es spricht zwar manches dafür, dass die Nichtaufnahme der irischen *unli-*

imited company in die Mutter-Tochter-Richtlinie – jedenfalls beim heutigen Stand des Gemeinschaftsrechts – ihrerseits gegen die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt⁴⁴; die Frage muss hier jedoch nicht vertieft werden. Denn aus der Nichterwähnung der irischen⁴⁵ *unlimited companies* in den Richtlinien lassen sich jedenfalls keine Folgerungen im Hinblick auf einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit oder die Kapitalverkehrsfreiheit durch die Nichtgewährung des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs ziehen⁴⁶. Der Schutzbereich der Grundfreiheiten als gemeinschaftliches Primärrecht hängt nach der Rspr. des EuGH⁴⁷ nicht von der Ausgestaltung des gemeinschaftlichen Sekundärrechts ab. Im Übrigen liegt das Schachtelprivileg in Bezug auf die kapitalmäßige Beteiligung (Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 DBA-Irland) ohnehin außerhalb des Regelungsbereiches der beiden Richtlinien.

2.4 Keine Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit

Die in der Versagung des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs für irische *unlimited companies* liegende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit könnte gerechtfertigt sein. Hierzu müssten nach der EuGH-Rspr. (sog. *Gebhard-Formel*⁴⁸) die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

35) Vgl. EuGH *Verkooijen* (aaO., Fn. 33), Rn. 43 f.; *Reimer* in Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, 39, 72 f.; *Schön*, DB 2001, 940, 942; auf den Widerspruch zwischen Art. 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 (ex Art. 73 d) EGV bereits hinweisend *Knobbe-Keuk*, IWB Fach 2 S. 613 (1992); ausführlich auch *Schön* in GS Knobbe-Keuk, 743, 765 ff.

36) So hat EuGH *X und Y* (Fn. 31), Rn. 66 ff., im Zusammenhang mit Art. 58 EGV auf die Rechtfertigungsprüfung zu Art. 43 EGV verwiesen, ohne die Zulässigkeit darüber hinaus gehender Beschränkungsmaßnahmen auch nur in Betracht zu ziehen (Rn. 72).

37) EuGH *Saint-Gobain* (Fn. 20), Rn. 57 ff.; v. 15. 1. 2002, C-55/00, *Gotardo*, Slg. 2002, I-413, Rn. 32 ff.; v. 5. 11. 2002, Rs C-476/98, *Kommission/Deutschland* („Open-skiies-Abkommen“), Rn. 149; v. 12. 12. 2002, C-385/00, *de Groot*, IStR 2003, 58 m. Anm. *Hahn*, Rn. 93 f.

38) Vgl. EuGH v. 12. 5. 1998, C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, IStR 1998, 336, Rn. 24, 30; *de Groot* (Fn. 37), Rn. 99 ff.; vgl. auch *Hahn*, IStR 2002, 681, 686.

39) Das gilt auch für das 1962, also vor dem Beitritt Irlands zur Europäischen Gemeinschaft abgeschlossene DBA-Irland; vgl. Art. 30 Nr. 3 WÜRV; ferner *e contrario* Art. 307 EGV, der sich nur auf Verträge mit Drittstaaten bezieht.

40) Fn. 38.

41) Richtlinie Nr. 90/435/EWG, ABIEG Nr. L 225/6, berichtigt durch ABIEG Nr. L 266/20 (MTRL).

42) Richtlinie Nr. 90/434/EWG, ABIEG Nr. L 225/1.

43) Soweit ersichtlich ist diese irische Rechtsform nicht bewusst vom Anwendungsbereich der MTRL ausgenommen, sondern aufgrund ihrer vergleichsweise geringen Verbreitung schlicht vergessen worden. Vgl. auch den – bislang nicht verwirklichten – Vorschlag der Kommission v. 26. 7. 1993 zur Änderung der MTRL und der Fusionsrichtlinie dahingehend, dass ohne Einzelaufzählung der Gesellschaftsformen allein auf die Körperschaftsbesteuerung in den Mitgliedstaaten abgestellt wird (KOM(93) 293 endg.; abgedruckt in BR-Dr 648/93; so bereits *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336, 339).

44) Vgl. allgemein zu Beschränkungen der Grundfreiheiten durch Gemeinschaftsorgane EuGH v. 9. 8. 1994, C-51/93, *Meyhui*, Slg. 1994, I-3879, Rn. 11 (zu einer Richtlinie); v. 25. 6. 1997, C-114/96, *Kieffer und Thill*, Slg. 1997, I-3629, Rn. 27 (zu einer Verordnung).

45) Die ebenfalls wenig verbreiteten britischen *unlimited companies* sind hingegen von der MTRL erfasst, weil Großbritannien zugunsten eines Pauschalverweises auf *alle* nach seinem Recht gegründeten Gesellschaften auf eine Einzelaufzählung verzichtet hat.

46) Unklar ist, ob BMF v. 30. 7. 1999, BStBl. I 1999, 698 (vgl. Fn. 3), durch den Verweis auf die MTRL solche Folgerungen nahe legen will.

47) So eindeutig EuGH v. 28. 4. 1998, C-120/95, *Decker*, Slg. 1998, I-1831, Rn. 27; v. 28. 4. 1998, C-158/96, *Kohll*, Slg. 1998, I-1931, Rn. 25, jeweils zu einer Verordnung ((EWG) Nr. 1408/71 v. 14. 6. 1971).

48) EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, Rn. 37.

AUFsätze

- Die fragliche Maßnahme darf nicht in diskriminierender Weise angewandt werden;
- sie muss aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein;
- sie muss zur Erreichung des Ziels geeignet sein und
- sie darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist.

Indessen erscheint es bereits zweifelhaft, ob sich überhaupt ein Ansatz für einen Rechtfertigungsversuch finden lässt. BMF und BFH haben – außer der dargestellten Heranziehung des englischen Abkommenstextes – keinerlei materielle Begründung für die Versagung des Schachtelprivilegs bei Beteiligungen an irischen *unlimited companies* gegeben. Da die gemeinschaftsrechtliche Dimension der Auslegung des DBA offenbar bereits im Ansatz verkannt wurde, kann das Fehlen jeglicher inhaltlicher Begründung für die Benachteiligung der Beteiligung an *unlimited companies* freilich kaum verwundern⁴⁹.

Zu denken wäre möglicherweise an das Argument, irische IFSC-Gesellschaften in der Rechtsform einer *unlimited company* unterlägen in Irland nur einer niedrigen Besteuerung⁵⁰. Diese Tatsache vermag ihren Ausschluss vom abkommensrechtlichen Schachtelprivileg indessen aus mehreren Gründen nicht zu rechtfertigen. Zum einen trifft dies in gleicher Weise auch für IFSC-Gesellschaften in der Rechtsform der „limited company“ zu. Zum anderen findet die fragliche Auslegung des Abkommens unabhängig davon Anwendung, ob es sich bei der *unlimited company* um eine niedrig besteuerte IFSC-Gesellschaft oder um eine „normal“ besteuerte Gesellschaft handelt. Schließlich ist es nach ständiger Rspr. des EuGH⁵¹ ohnehin unzulässig, die benachteiligende Besteuerung auf Anteilseignerebene mit einer „unzureichenden“ Besteuerung auf Gesellschaftsebene zu begründen.

Auch das mögliche Argument, die Nichtgewährung des Schachtelprivilegs solle eine missbräuchliche Einschaltung irischer *unlimited companies* zur Aushöhlung des deutschen Steuersubstrats verhindern, kann die Ungleichbehandlung der *unlimited companies* nicht rechtfertigen⁵². Denn dieselbe „Gefahr“ geht auch vom Einsatz einer *public* oder *private company limited by shares* aus. Im übrigen ist es nach der Rspr. des EuGH bekanntlich nicht zulässig, bestimmte Sachverhaltsgestaltungen und damit z. B. Gesellschaftsformen zum Zwecke der Missbrauchsbekämpfung pauschalierend schlechter zu behandeln⁵³.

Auch die mögliche Vorhaltung, der Steuerpflichtige hätte der Benachteiligung dadurch entgehen können, dass er statt der *unlimited company* eine „limited company“ gewählt hätte, rechtfertigt nicht die beschränkende Wirkung einer steuerlichen Norm⁵⁴.

Als Ergebnis ist somit festzuhalten, dass die Bestimmungen über das Schachtelprivileg im DBA-Irland in der durch BMF und BFH vertretenen Auslegung mit der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit unvereinbar sind.

2.5 Keine Vorlagepflicht bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung des DBA-Irland

Sollte der BFH in den anhängigen Verfahren trotz der dargestellten allgemeinen Auslegungsgrundsätze und der gemeinschaftsrechtlichen Argumente weiterhin an seiner Auslegung des Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 3 und 4 DBA-Irland festhalten, ist er als letztinstanzliches Gericht gem. Art. 234 Abs. 3 EGV verpflichtet, durch den EuGH im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens klären zu lassen, ob der Ausschluss der irischen *unlimited companies* vom DBA-Schachtelprivileg einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit oder die Kapitalverkehrsfreiheit des EGV begründet. Eine Nichtvorlage dieser Fragestellung durch den BFH würde das Recht der Kläger auf den gesetzlichen Richter verletzen⁵⁵; die Versagung des Schach-

telprivilegs für irische *unlimited companies* ist jedenfalls nicht offenkundig mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

Richtigerweise sollte der BFH jedoch das DBA-Irland ohne Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens selbst gemeinschaftsrechtskonform auslegen. Die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung ist, wie oben dargestellt wurde, ohne weiteres möglich⁵⁶ und liegt im Rahmen der Zuständigkeit des BFH, der dadurch dem Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts Geltung verschafft. Eine Vorlage ist hierzu weder geboten noch notwendig⁵⁷. Der EuGH ist für die Auslegung des nationalen (Steuer-)Rechts nicht zuständig, sondern entscheidet lediglich über die Vereinbarkeit des nationalen (Steuer-)Rechts in der durch die nationalen Gerichte gefundenen Auslegung mit dem Gemeinschaftsrecht. So hat auch der VI. BFH-Senat⁵⁸ jüngst unter Aufgabe entgegenstehender Rspr. mehrerer BFH-Senate⁵⁹ § 9 Abs. 1 Satz 1 und § 12 Nr. 1 EStG gemeinschaftsrechtskonform ausgelegt, ohne den EuGH anzurufen⁶⁰. Zutreffend erkannte der VI. Senat, dass die Grundfreiheiten des EGV bei der Auslegung des deutschen Steuerrechts zu beachten sind⁶¹. Legt man diese Aussage für die anstehende Auslegung des Schachtelprivilegs im DBA-Irland zugrunde, erscheint eine Änderung der Rspr. des BFH angesichts der hinlänglich klaren gemeinschaftsrechtlichen Ausgangslage unausweichlich.

Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts ist im Übrigen auch vom BMF zu beachten⁶². Das BMF sollte insoweit seine Schreiben vom 30. 7. 1999 und 19. 3. 2001⁶³ aufheben.

49) Allerdings drängt sich auch unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots des Art. 3 Abs. 1 GG die Frage nach der inneren Rechtfertigung des Ausschlusses der *unlimited companies* vom DBA-Schachtelprivileg auf, da einschlägige rechtsformspezifische Unterschiede zu anderen irischen Kapitalgesellschaften nicht auszumachen sind (vgl. auch BVerfG v. 10. 11. 1999 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, BStBl. II 2000, 160 „Schwarzwaldklinik“); die Frage soll hier jedoch nicht weiter vertieft werden.

50) In diese Richtung zielt etwa Tz. 54 letzter Satzteil des amd. OECD-Kommentars zu Art. 23 A OECD-MA zum Schachtelprivileg.

51) Vgl. EuGH Baars (Fn. 21), Rn. 40; Verkooijen (Fn. 33), Rn. 58; kritisch Schön, DB 2001, 940, 943 f.

52) Vgl. allgemein zu Ausnahmen von der Freistellungsmethode bei Steuerumgehung *Kokott* in Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, S. 1, 22 f.

53) Vgl. EuGH v. 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg. 1997, I-4161, ISrR 1997, 539, Rn. 41 ff., 44; *X und Y* (Fn. 31), Rn. 62, jeweils m. w. N.

54) So schon EuGH *avoit fiscal* (Fn. 24), Rn. 22. Hiervon abgesehen bestand vor dem „Umschwenken“ der deutschen Finanzverwaltung im Jahr 1999 auch kein Anlass, auf den Einsatz einer *unlimited company* zu verzichten.

55) Vgl. BVerfG v. 8. 4. 1987, 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223, HFR 1988, 77; v. 9. 1. 2001, 1 BvR 1036/99, EuZW 2001, 255 m. w. N.; vgl. auch Hirsch, DStZ 1998, 489, 493 f.

56) Insofern abweichend von der Rechtslage, die dem Vorlagebeschluss des I. Senats vom 4. 9. 2002 zugrunde lag (I R 21/01, ISrR 2003, 128, unter III. 4. der Gründe; beim EuGH anh. C-450/02 *Qualitair*).

57) Vgl. zum Verwerfungsrecht der nationalen Fachgerichte auch BVerfGE 31, 145, 174 f.; 82, 159, 191.

58) BFH v. 13. 6. 2002, VI R 168/00, ISrR 2002, 776.

59) Wegen der zwischenzeitlich erfolgten „verbindlichen Klärung“ der gemeinschaftsrechtlichen Vorfrage ohne Anfrage beim IV. und IX. Senat bzw. Anrufung des Großen Senats, (Fn. 58), unter II.2.d).

60) Damit dürfte die noch 2001 von Reimer in Lang (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation, Wien 2001, 119, 141, konstatierte Tendenz des BFH, steuerrechtliche Vorschriften „along the lines of ordinary German domestic rules of interpretation“ auszulegen und sodann das Ergebnis dem EuGH zu präsentieren, hoffentlich der Vergangenheit angehören.

61) Fn. 58, unter II.2.b); ebenso Stettner in Dausen (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, München 2002, A.IV, Rn. 43; allgemein auch Schön, Gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts, DStJG Bd. 19 (1996), 167, 180 ff., 188 f.

62) Vgl. zur (über die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung noch hinausgehenden) Verwerfungskompetenz der Verwaltung bei Verstößen nationaler Gesetzesvorschriften gegen das Gemeinschaftsrecht Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht¹, § 3 VI 2, Rn. 60; *dens.*, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, Berlin 2003, § 7 I.6., Rn. 9; Streinz, Europarecht⁵, Rn. 223 a.

63) Vgl. Fn. 3.

AUFsätze

Nur ergänzend sei angemerkt, dass die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung auch in anderen Mitgliedstaaten nicht unüblich ist⁶⁴. Hier sei nur auf das vom österreichischen VwGH ergangene Erkenntnis zur Berücksichtigung der nach dem DBA mit Deutschland an sich freigestellten ausländischen Betriebsstättenverluste hingewiesen; die Änderung der Auslegung des Abkommens erfolgte offenbar vor allem im Hinblick auf die Vermeidung eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit⁶⁵.

3. Unvereinbarkeit der internationalen Schachtelprivilegien im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht mit dem Gemeinschaftsrecht

In den derzeit beim BFH anhängigen Verfahren⁶⁶ geht es – soweit dies aus den veröffentlichten Urteilsgründen der Vorinstanzen erkennbar wird – zwar in erster Linie und möglicherweise sogar nur⁶⁷ um die Gewährung des Schachtelprivilegs nach Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 bzw. Satz 4 DBA-Irland. Sollte das abkommensrechtliche Schachtelprivileg entgegen der oben vertretenen Auffassung im Ergebnis nicht anzuwenden sein, stellt sich möglicherweise schon in den anhängigen Verfahren, in jedem Fall aber für die Dividenden und Beteiligungen in den vielen anderen noch offenen IFSC-Fällen mit *unlimited companies* die Frage nach der Gewährung der im innerstaatlichen Steuerrecht verankerten Schachtelprivilegien⁶⁸. Es handelt sich dabei um

- § 9 Nr. 7 GewStG: gewerbeertragsteuerliches Schachtelprivileg
- § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG a. F.: gewerbekapitalsteuerliches Schachtelprivileg
- § 102 Abs. 2 BewG a. F.: bewertungsrechtliches Schachtelprivileg.

Die genannten Vorschriften machen bei im einzelnen unterschiedlichen weiteren Voraussetzungen das Schachtelprivileg durchgängig davon abhängig, dass die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten im Sinne des § 8 AStG bezieht. Die entsprechenden Schachtelprivilegien für Dividenden von und Beteiligungen an *inländischen* Kapitalgesellschaften setzen hingegen keine aktive Tätigkeit der Tochtergesellschaft voraus; sie sind auch unabhängig davon zu gewähren, ob die Tochtergesellschaft ihre Erträge ganz oder teilweise im Ausland erzielt oder dort ihr Vermögen hält (vgl. § 9 Nr. 2 a GewStG, § 12 Abs. 3 Nr. 2 a GewStG a. F., § 102 Abs. 1 BewG a. F.). Ferner erfolgt die gewerbesteuerliche Befreiung des Gewbeertrags und des Gewerbekapitals, soweit dieselben auf *ausländische Betriebsstätten* entfallen, ohne ein Aktivitätserfordernis (§ 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG, § 12 Abs. 4 Satz 1 GewStG a. F.). Diese Differenzierungen sind als mögliche Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit an den Art. 43 und 56 EGV zu messen⁶⁹.

3.1 Gewerbeertragsteuerliches Schachtelprivileg in § 9 Nr. 7 GewStG

Das gewerbeertragsteuerliche Schachtelprivileg in § 9 Nr. 7 GewStG entspricht infolge des Verzichts auf die Aktivitätsklausel für ausländische, in der Mutter-Tochter-Richtlinie genannte Gesellschaften (§ 9 Nr. 7 Satz 1 zweiter Halbsatz GewStG) für Erhebungszeiträume ab 1992 zwar vordergründig⁷⁰ den Erfordernissen des Gemeinschaftsrechts⁷¹. Dieser Eindruck täuscht jedoch in mehrfacher Hinsicht.

In der Versagung des Schachtelprivilegs für Dividenden ausländischer EU-Tochtergesellschaften bei Nichterfüllung des Aktivitätserfordernisses liegt je nach Höhe der Beteiligung und dadurch

begründetem Einfluss grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit, da deren Gebrauch hierdurch weniger attraktiv ist als im Falle der Gewährung des Schachtelprivilegs, wie es bei Beteiligungen an vergleichbaren inländischen Tochtergesellschaften vorgesehen ist. Auch im Vergleich zur Gründung einer Zweigniederlassung (Betriebsstätte) im EU-Ausland oder zur Beteiligung an einer Personengesellschaft⁷² mit (ggf. ausschließlich) ausländischer Betriebsstätte ist die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch eine Tochtergesellschaft bei passivem Erwerb weniger attraktiv, da die gewerbesteuerliche Freistellung des Betriebsergebnisses oder des Anteils am Gewinn der Personengesellschaft keinem Aktivitätsvorbehalt unterliegt⁷³. Beschränkend ist im übrigen auch die Bestimmung in § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG, wonach abweichend von der Bestimmung für rein innerstaatliche Dividenden in § 9 Nr. 2 a GewStG eine Beteiligung von mindestens einem Zehntel *ununterbrochen* seit Beginn des Erhebungszeitraums verlangt wird; hieraus wird geschlossen, dass die ausländische Beteiligung (anders als inländische Beteiligungen i. S. des § 9 Nr. 2 a GewStG) nicht nur zu Beginn des Erhebungszeitraums, sondern bis zum Ende des Erhebungszeitraums oder des maßgebenden abweichenden Wirtschaftsjahres in Höhe von einem Zehntel bestehen muss⁷⁴.

Während das letztgenannte Erfordernis sogar auch für Beteiligungen an EU-Tochtergesellschaften besteht, die unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen, gilt die Aktivitätsklausel für solche Tochtergesellschaften seit dem Erhebungszeitraum 1992 nicht mehr. Die Aktivitätsklausel galt jedoch bis 1991 auch für EU-Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie und gilt seither noch für alle nicht von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfassten Beteiligungen an EU-Kapitalgesellschaften. Hierzu gehören aufgrund der Unvollständigkeit der Liste zu Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie⁷⁵ neben den irischen *unlimited compa-*

64) Vgl. *Helminen* in Lang, (Fn. 60), 77, 81; *Bizioli* in Lang, (Fn. 60), 195, 206; *da Palma Borges/Maymore Resende* in Lang, aaO., 273, 280, 284.

65) VwGH v. 25. 9. 2001, 99/14/0217 E, IStR 2001, 754 m. Anm. *FW*. Zu diesem Erkenntnis auch *Hahn*, IStR 2002, 681; *Lang*, SWI 2002, 86; *Loukota*, SWI 2001, 466; *Vogel*, IStR 2002, 91; *Zorn*, SWI 2001, 456; *ders.* bei *Lang/Loukota/Reich/Wassermeyer/Zorn*, SWI 2002, 428, 430 f.

66) Vgl. Fn. 2.

67) Auf die von der Finanzverwaltung verfolgte Anwendung des § 42 AO soll hier nicht weiter eingegangen werden. Im Fall des FG Baden-Württemberg (Fn. 2) richtet sich die Klage offenbar nur gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer, bei der – anders als bei der Gewerbesteuer – auch für Inlandsdividenden kein Schachtelprivileg besteht; im Fall des FG Hamburg (Fn. 2) war offenbar für den streitgegenständlichen Feststellungszeitpunkt die Zwölfmonatsfrist des § 102 Abs. 2 BewG a. F. noch nicht abgelaufen, die unterschiedlos auch in Inlandfällen gilt (vgl. unter 2. a) der Urteilsgründe).

68) Zu Unanwendbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie vgl. bereits oben bei Fn. 41.

69) Vgl. bereits *Lüdicke*, IStR 2000, 341 f.; insoweit offenbar skeptisch *Güroff* in *Glanegger/Güroff*, GewStG⁵, § 9 Nr. 7 Rn. 1; *Bedenken* andeutend hingegen *Kellersmann/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 205.

70) Vgl. auch *Güroff* in *Glanegger/Güroff*, GewStG⁵, 2002, § 9 Nr. 7 Rn. 1.

71) Zur – hier nicht zu behandelnden – Diskriminierung inländischer Betriebsstätten vgl. *Jacob*, IStR 2002, 735.

72) Zum Vergleichsmaßstab einer geringeren Beteiligung als 100 v. H. an einer Kapitalgesellschaft einerseits und einer Personengesellschaft andererseits vgl. oben Fn. 23.

73) Letzteres unabhängig davon, ob die Personengesellschaft Einkünfte aus passiven ausländischen Betriebsstätten erzielt, die bei inländischen Personengesellschaften ihrerseits ebenfalls freigestellt sind.

74) Bis zum Ende des Erhebungszeitraums: *Lenski/Steinberg*, GewStG, § 9 Nr. 7 Rn. 24; bis zum Ende des Wirtschaftsjahres: *Gosch* in *Blümich*, § 9 Nr. 7 GewStG Rn. 309 ff.; *Güroff* in *Glanegger/Güroff*, GewStG⁵, § 9 Nr. 7 Rn. 2; *Odenthal* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 9 Nr. 7 Rn. 21 ff.; nach dem Wortlaut dürfte Halten bis zum Dividendentichtag genügen; so auch – ohne Begründung – *Jacob*, IStR 2002, 735, 736.

75) Zur möglichen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des Ausschlusses einzelner europäischer Kapitalgesellschaftsformen vgl. Fn. 14.

AUFsätze

nies beispielsweise auch die Vereinfachte Aktiengesellschaft französisches Rechts (*Société par Actions Simplifiée – SAS*)⁷⁶ oder die GmbH griechischen Rechts (*Εταιρία περιορισμένης ευθύνης – ΕΠΕ*)⁷⁷.

Hinsichtlich möglicher Rechtfertigungsgründe für die somit in etlichen Fallgestaltungen vorliegenden Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit gilt das bereits zum DBA-Irland Gesagte entsprechend⁷⁸. Insbesondere vermag die Tatsache, dass die „Umsetzung“ der Mutter-Tochter-Richtlinie Anlass für die Regelung in § 9 Nr. 7 Satz 1 zweiter Halbsatz GewStG war, verbleibende Verstöße gegen die Grundfreiheiten als Primärrecht nicht zu rechtfertigen⁷⁹.

Überdies ist auch der mögliche Einwand, die ausländischen Gesellschaften unterlägen zwar ausländischer Körperschaftsteuer, i. d. R. jedoch nicht einer der deutschen Gewerbesteuer vergleichbaren Belastung, nicht tragfähig. Denn zum einen unterliegen auch aktive ausländische Tochtergesellschaften i. d. R. keiner ausländischen Gewerbesteuer, zum anderen werden auch „hochbesteuerte“ ausländische Gesellschaften mit mehr als nur geringfügigen passiven Einkünften vom Schachtelprivileg ausgeschlossen. Im Übrigen kann dieses auf die Kohärenz des Steuersystems abzielende Argument nach der Rspr. des EuGH⁸⁰ auch deshalb nicht durchschlagen, weil ein mittelbarer Zusammenhang zwischen einem Steuervorteil (Gewerbesteuerfreiheit) bei einem Steuerpflichtigen und einem Steuernachteil (Gewerbesteuerpflicht) bei einem anderen Steuerpflichtigen dessen Belastung nicht rechtfertigt⁸¹.

Aus denselben Gründen ist es auch nicht zu rechtfertigen, dass Erträge ausländischer Betriebsstätten nach § 9 Nr. 3 GewStG ohne jeden Aktivitätsvorbehalt freigestellt sind, Dividenden passiver ausländischer Tochtergesellschaften hingegen nicht⁸². Zwar mag die Befreiung in § 9 Nr. 3 GewStG ursprünglich mit dem Territorialitätsprinzip der Gewerbesteuer zusammenhängen. Auch mag dem historischen Gesetzgeber vorgeschwebt haben, dass in Betriebsstätten aktive Erträge erzielt werden; diese Vorstellung ist indessen spätestens seit Einfügung des § 20 Abs. 2 AStG im Jahre 1992 überholt⁸³. Beide Überlegungen vermögen ohnehin nicht zu erklären, warum Ausschüttungen einer ausländischen Tochtergesellschaft der Gewerbesteuer unterworfen werden, wenn dieselbe in mehr als nur unwesentlichem Umfang passive Erträge erzielt. Die schlichte Tatsache der Einschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft anstelle des unmittelbaren Erzielens passiver ausländischer Betriebsstättenenerträge⁸⁴ rechtfertigt die Erhebung deutscher Gewerbesteuer jedenfalls nicht. Die gewerbesteuerliche Ausgangslage unterscheidet sich durch die vorbehaltslose Freistellung ausländischer Betriebsstätten grundlegend von der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Rechtslage, bei der es im Ausgangspunkt nicht um Freistellung ausländischer Einkünfte gleich welcher Art, sondern um die Anrechnung der auf dieselben entfallenden Steuern geht⁸⁵. Die Aktivitätsklausel lässt sich daher auch keinesfalls mit dem Argument einer Kohärenz des deutschen Gewerbesteuerrechts als territorialitätsbezogene Besteuerung des Gewerbeertrags rechtfertigen.

Da die Aktivitätsklausel auf § 8 AStG und damit auf eine zentrale Vorschrift der Hinzurechnungsbesteuerung verweist, legt dies die Frage nahe, ob die derzeit noch nicht abgeschlossene Diskussion um die Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht⁸⁶ Bedeutung für die Regelung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs hat. So könnten die Gründe, die für eine zumindest partielle Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht angeführt werden, auf die Aktivitätsklauseln bei den internationalen Schachtelprivilegien im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht übertragbar sein. Allerdings besteht ungeachtet der Verweisungstechnik im GewStG und im BewG ein gravierender struktureller Unterschied darin, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nur die

passiven Einkünfte ergreift, während die fraglichen Schachtelprivilegien insgesamt versagt werden, wenn die ausländische Tochtergesellschaft nicht ausschließlich oder fast ausschließlich aktive Einkünfte, also mehr als nur ganz geringfügige passive Einkünfte erzielt. Die darin liegende Infizierung der aktiven Einkünfte⁸⁷ ist aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts von vornherein nicht zu rechtfertigen⁸⁸. Auch die noch nicht abschließend geklärte Frage, ob die Niederlassungsfreiheit auch die Verwaltung von Immobilien oder Kapitalvermögen schützt⁸⁹, dürfte letztlich für die Beurteilung der fraglichen Schachtelprivilegien unerheblich sein. Denn die Beteiligung an ausländischen EU-Gesellschaften⁹⁰ zu mindestens einem Zehntel unterfällt jedenfalls auch dem Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit⁹¹, welche die Anlage von nicht unternehmerisch genutztem Vermögen schützt. Ebenfalls keine Rolle spielen die bei der Hinzurechnungsbesteuerung im Zusammenhang mit dem niedrigen ausländischen Besteuerungsniveau angestellten Erwägungen⁹². Denn die Versagung des Schachtelprivilegs ist nach den hier untersuchten Bestimmungen lediglich von der (teilweisen) Passivität, nicht jedoch vom Steuerebene der ausländischen Tochtergesellschaft abhängig.

Die Ausgestaltung des internationalen Schachtelprivilegs in § 9 Nr. 7 GewStG ist nach allem weder im Hinblick auf das von § 9

76) Vgl. EC Corporate Tax Law, IBFD 2002, France – 20, Rn. 66.

77) Vgl. Wolff in Haarmann (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im Internationalen Steuerrecht, FdIB Bd. 7, Köln 1996, 1, 7.

78) Vgl. oben 2.4.

79) Vgl. oben bei Fn. 47. Es handelt sich ohnehin nicht um eine punktgenaue „Umsetzung“ der Mutter-Tochter-Richtlinie, da deren Erfordernisse an die „Muttergesellschaft“ nicht übernommen wurden.

80) Vgl. EuGH v. 26. 10. 1999, C-294/97, *Ettrouings*, Slg. 1999, I-7447, ISrR 1999, 691, Rn. 41 ff.; *Baars* (Fn. 21)), Rn. 40; *Vérkoijen* (Fn. 33), Rn. 58; v. 12. 12. 2002, C-324/00, *Lankhorst-Holhorst*, ISrR 2003, 55, Rn. 42; hiergegen kritisch *Schön*, DB 2001, 940, 944, im Hinblick auf die „besondere Rechtsbeziehung zwischen Anteilseigner und Kapitalgesellschaft“.

81) Auch der Zweck der Gewerbesteuer rechtfertigt nicht den Steuerzugriff auf Gewinne, die in ausländischen Anlagen erzielt werden; vgl. *Schön*, DB 2001, 940, 947 zur Hinzurechnungsbesteuerung.

82) Zum systematischen Zusammenhang der Kürzungsvorschriften bei Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und ausländischen Betriebsstätten vgl. auch *Odenthal* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 9 Nr. 7 GewStG Rn. 3; § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG Rn. 6.

83) Auch aus Tz. 2.4 des Betriebsstättenerrlasses (Fn. 6) folgt im Grundsatz nichts Gegenteiliges.

84) Vergleichbares gilt im Hinblick auf die Kürzung von Anteilen am Gewinn einer Personengesellschaft (vgl. oben bei Fn. 72).

85) Vgl. zu dieser Überlegung als möglichen Ansatzpunkt einer Rechtfertigung der insofern anders gelagerten Hinzurechnungsbesteuerung für passive Einkünfte *Schön*, DB 2001, 940, 946.

86) Vgl. *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378, 1999, S. 130; *ders.*, ISrR 1999, 609; *Rättig/Protzen*, ISrR 2000, 548, 555 ff.; *Wassermeyer*, ISrR 2001, 113, 114 f.; *Thömmes*, ISrR 2001, 441; *Schön*, DB 2001, 940; *Kämper*, FR 2001, 665; *Lehner* und *Baumgärtel* in *Lüdicke* (Hrsg.), Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, FdIB, Bd. 23, Köln 2002, 1 ff., 77 ff.; *Lang*, ISrR 2002, 217; *Saß*, DB 2002, 2342; *Sullivan/Wallner/Wübbelsmann*, ISrR 2003, 6.

87) Kritisch zur Infektionswirkung (freilich ohne Bezug zum Gemeinschaftsrecht) *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 15.256.

88) Die aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nicht akzeptable Konzeption der fraglichen Bestimmungen zeigt sich auch darin, dass das Schachtelprivileg sogar dann versagt wird, wenn die ausländische Gesellschaft neben mehr als nur ganz geringfügigen passiven Einkünften weit überwiegend deutsche Betriebsstättenenerträge erzielt, die der Gewerbesteuer unterliegen!

89) Vgl. ausführlich *Hahn*, IFSt-Schrift Nr. 378 (Fn. 86), S. 133 ff.; *ders.*, ISrR 1999, 609, 611; *Schön*, DB 2001, 940, 042; *Lang*, ISrR 2002, 217, 218; *Baumgärtel* in *Lüdicke* (Fn. 86), 89.

90) Ob die Kapitalverkehrsfreiheit in gleicher Weise auch jegliche Beteiligung an Drittlandsgesellschaften schützt, soll hier ebenso offen bleiben wie die Bedeutung des Art. 57 EGV in diesem Zusammenhang.

91) Zum Verhältnis zur Niederlassungsfreiheit vgl. oben Fn. 2.1.

92) Insb. *Schön*, DB 2001, 940, 945 f. zu Kapitalexporthneutralität und Welt-einkommensprinzip; dazu auch *Lang*, ISrR 2002, 217, 220 f.

AUFsätze

Nr. 2 a GewStG abweichende zeitliche Beteiligungserfordernis noch im Hinblick auf die in § 9 Nr. 2 a und Nr. 3 GewStG nicht enthaltene Aktivitätsklausel mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

3.2 Gewerbekapitalsteuerliches Schachtelprivileg in § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG a. F.

Auch das bis zur Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer in § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG a. F. geregelte Schachtelprivileg für Beteiligungen an ausländischen Tochterkapitalgesellschaften⁹³ enthielt infolge der Aktivitätsklausel eine Schlechterstellung solcher Beteiligungen gegenüber inländischen Beteiligungen und gegenüber ausländischem Betriebsstättenvermögen. Entgegen dem Schachtelprivileg in § 9 Nr. 7 GewStG für die Gewerbeertragsteuer enthielt § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG für die in der Mutter-Tochter-Richtlinie genannten Kapitalgesellschaften keine Ausnahme vom Aktivitätserfordernis⁹⁴. Entsprechend den gewerbeertragsteuerlichen Bestimmungen war auch das Gewerbekapital ausländischer Betriebsstätten nach § 12 Abs. 4 Satz 1 GewStG nicht zu berücksichtigen⁹⁵ und für Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften galt das Schachtelprivileg nach § 12 Abs. 3 Nr. 2 a GewStG unabhängig davon, ob dieselben ihre Erträge aus aktiven Tätigkeiten erzielten. Insofern kann im Hinblick auf die nicht zu rechtfertigenden Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit auf die Ausführungen zu § 9 Nr. 7 GewStG verwiesen werden.

3.3 Bewertungsrechtliches Schachtelprivileg in § 102 Abs. 2 BewG a. F.

§ 102 Abs. 2 BewG a. F. sah für unmittelbare Beteiligungen inländischer Kapitalgesellschaften von mindestens einem Zehntel an ausländischen Kapitalgesellschaften ein bewertungsrechtliches Schachtelprivileg vor, soweit die Beteiligung ununterbrochen seit mindestens 12 Monaten vor dem maßgebenden Abschlusszeitpunkt bestand; Voraussetzung war ferner, dass die Erträge der Tochtergesellschaft aus aktiver Tätigkeit i. S. d. § 8 AStG stammten⁹⁶. Da das Schachtelprivileg für Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften in § 102 Abs. 1 BewG keine entsprechende Aktivitätsklausel enthielt, liegt auch hierin eine Beschränkung inländischer Kapitalgesellschaften bei der Ausübung der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit.

Rechtfertigungsgründe sind ebenso wenig wie bei den gewerbebesteuerlichen Regelungen erkennbar.

4. Zusammenfassung

Die Versagung des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs für Ausschüttungen von irischen *unlimited companies* und für Beteiligungen an solchen Gesellschaften ist je nach Beteiligungshöhe und Einflussmöglichkeit der deutschen Muttergesellschaft mit der Kapitalverkehrsfreiheit oder der Niederlassungsfreiheit unvereinbar. Eine ausdrückliche Vorschrift dieses Inhalts im deutschen Steuerrecht und deren Anwendung verstieße gegen das Gemeinschaftsrecht. Da Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 3 und 4 DBA-Irland – anders als derzeit von BMF und BFH – dergestalt ausgelegt werden können (und nach hier vertretener Auffassung aufgrund ihres Wortlauts und Zusammenhangs ausgelegt werden müssen), dass *unlimited companies* erfasst werden, sollte das BMF seine diesbezüglichen Schreiben insoweit aufheben und der BFH in den beim I. und II. Senat anhängigen Verfahren seine Rechtsprechung in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung des Abkommens ändern.

Die gewerbebesteuerlichen und bewertungsrechtlichen Schachtelprivilegien in § 9 Nr. 7 GewStG, § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG a. F. und § 102 Abs. 2 BewG a. F. sind insoweit mit der Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit unvereinbar, als sie die Begünstigung von einem Aktivitätsvorbehalt abhängig machen, der für entsprechende Beteiligungen an inländischen Tochtergesellschaften und Dividenden von solchen Gesellschaften ebenso wenig wie für die gewerbebesteuerliche Freistellung der Erträge und des Kapitals ausländischer Betriebsstätten besteht.

93) Die Kürzung nach § 102 Abs. 2 BewG (dazu unten im Text) war derjenigen nach § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG logisch vorrangig; vgl. *Odenthal* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG Rn. 7.

94) Dies beruht darauf, dass der sachliche Anwendungsbereich der MTRL, welche zu der Änderung des § 9 Nr. 7 GewStG führte, Substanzsteuern wie die Gewerbekapitalsteuer nicht erfasste und der Gesetzgeber die grundfreiheitliche Dimension der Regelungen nicht erkannte.

95) Vgl. zum systematischen Zusammenhang der Kürzungsvorschriften Fn. 82.

96) Vgl. auch *Gürschling/Stenger*, *BewG/VStG*, § 102 Rn. 63 ff.; *Rössler/Troll*, *BewG/VStG* 17, § 102 Rn. 31 f.; *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 102 Abs. 2 BewG Rn. 30.

Horst Röttig, Steuerberater, Assessor, und Dr. Peer Daniel Protzen, LL.M., Rechtsanwalt, beide Berlin¹

Zur Europarechtswidrigkeit der §§ 7–14 AStG und zu den Folgen für die internationale Steuerplanung

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist auch nach ihrer gesetzgeberischen Nachbesserung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz² weiterhin erheblicher Kritik ausgesetzt³. Mehr und mehr gerät insbesondere die Frage ihrer europarechtlichen Zulässigkeit in den Blickpunkt. Spätestens seit der EuGH in seiner Entscheidung vom 12. 12. 2002⁴ (Rs. Lankhorst) § 8 a KStG (Gesellschafterfremdfinanzierung) für unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit erklärt hat, muss die Prüfung am Maßstab der EGV-Grundfreiheiten Eingang in die Praxis der internationalen Steuerplanung finden⁵.

1. Einleitung

Nach wohl einhelliger Auffassung in der Literatur verstoßen die §§ 7–14 AStG gegen die Grundfreiheiten des EGV⁶, insbe-

1) Horst Röttig ist Partner, Dr. Protzen Senior Associate in der Steuerabteilung von PricewaterhouseCoopers, Berlin.

2) Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG) v. 20. 12. 2001, BGBl I 2001, 3858.