

RECHTSPRECHUNG

B, § 6 AStG, Rn. 17, 32, 45, 65, 84, 92). Diese Auslegung wäre mit der ursprünglichen Intention des § 6 AStG vereinbar, nach der die stillen Reserven der Besteuerung unterworfen werden sollen, die während der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland entstanden sind. Fraglich ist jedoch, ob der Anwendungsbereich nach dem Willen des Gesetzgebers mittlerweile nicht weiter gefasst worden ist. Insbesondere der Nebentatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG soll wohl alle steuerlichen Entstrickungen erfassen, bei der stille Reserven aus der deutschen Besteuerungshoheit ausscheiden. Die Besteuerungshoheit umfasst aber gerade auch Fälle der beschränkten Steuerpflicht. Außerdem deutet § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG, nach dem § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG unberührt bleibt, darauf hin, dass die Wegzugsbesteuerung nicht bloß fiktiv eine Veräußerung auf einen Wegzugszeitpunkt vorverlagern will, sondern das Besteuerungsrecht auch nach einem Wegzug weiterhin möglichst extensiv genutzt werden soll. Allerdings würde dieses über die eigentliche Intention einer Wegzugsbesteuerung weit hinaus gehen. Ferner weist § 6 Abs. 3 AStG zwar darauf hin, dass Nebentatbestände auch in der Zwischenzeit einer vorübergehenden Landesabwesenheit erfüllt werden können. Das bedeutet allerdings nicht zwangsläufig, dass in dieser Zeit der beschränkten Steuerpflicht auch die entsprechenden Rechtsfolgen des Nebentatbestandes gezogen werden müssten. Sollte § 6 AStG nur auf unbeschränkt Steuerpflichtige Anwendung finden, wird jedenfalls nicht nur eine Doppelbelastung, sondern ggf. auch eine erstmalige Steuerbelastung im Inland vermieden (s. o. Fall 2 und 3).

(3) Die Doppelbesteuerungsthematik lässt sich weiterhin durch die Anwendung von § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG lösen. Dieser Vorschrift zur Folge bleiben die §§ 17 und 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG mit der Maßgabe unberührt, dass der nach diesen Vorschriften anzusetzende Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile um den nach den Vorschriften des § 6 AStG bereits besteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen ist.

Sowohl der Grundtatbestand des § 6 AStG als auch die Nebentatbestände bringen gerade § 17 EStG zur Anwendung, auch wenn sie das Tatbestandsmerkmal der Veräußerung ersetzen. Da bei der Anwendung des § 17 EStG gemäß § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG der bereits besteuerte Vermögenszuwachs zu berücksichtigen ist, wird eine Doppelbesteuerung vermieden (vgl. auch *Wassermeyer*, in F/W/B, § 6 AStG, Rn. 107 für den Fall von wiederholten Wegzügen). Erfasst werden damit auch nach einem Wegzug entstehende Wertzuwächse.

Mit den vorstehenden Lösungsansätzen wird im Ergebnis eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Im schlimmsten Fall müsste der Steuerpflichtige allerdings mit einer Besteuerung der stillen Reserven rechnen, die nach dem Wegzug neu entstanden sind.

5. Fazit

Die Ausführungen haben gezeigt, welche Auswirkungen sich für Steuerpflichtige in der Schweiz aufgrund der Abschaffung der Pauschalierung ergeben können und wie sie – am Beispiel Zürich – der Abschaffung in einzelnen Kantonen begegnen können. Ebenso wurde gezeigt, dass sich dadurch Auswirkungen auf die Anwendbarkeit des DBA-Schweiz ergeben können. Entfaltet das DBA seine Schutzwirkung wird auch das Besteuerungsrecht für wesentliche Beteiligungen i. S. des § 17 EStG in Deutschland eingeschränkt, sodass dies zu einer – ggf. wiederholten – Anwendung der Wegzugsbesteuerung führen könnte. Eine doppelte Wegzugsbesteuerung desselben Steuersubstrates kann zwar mit der hier vorgenommenen Auslegung letztlich ausgeschlossen werden. Dennoch wäre den Steuerpflichtigen geholfen, wenn die Finanzverwaltung zeitnah zur Anwendbarkeit des § 6 AStG auf beschränkt Steuerpflichtige und zum Verhältnis der Nebentatbestände zum Grundtatbestand des § 6 AStG Stellung nehmen würde.

RECHTSPRECHUNG

EFTA: Entscheidung

EFTA-Gerichtshof: Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bei Anrechnung von Betriebsstättensteuern und Schuldzinsenzuordnung

EWR Art. 31

1. Ein EWR-Staat, der bei Anwendung des Grundsatzes der Nettoeinkommensbesteuerung einen Teil der Schuldzinsen einer Gesellschaft den durch deren Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat erzielten Einkünften zuordnet, um den Höchstbetrag der Anrechnung der in diesem Staat gezahlten Steuer zu berechnen, beschränkt die Niederlassungsfreiheit i. S. des Art. 31 des EWR-Abkommens, soweit die Ausgaben nur mit der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft im ersteren Staat zusammenhängen.

2. Ein EWR-Staat, der bei Anwendung des Prinzips der Nettoeinkommensbesteuerung einen Teil der Kosten einer Gesellschaft in Form von Gruppenbeiträgen, die an andere der Steuerhoheit dieses Staates unterliegende Gesellschaften gezahlt werden, den durch deren Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat erzielten Einkünften zuordnet, um den Höchstbetrag der Anrechnung der in diesem Staat gezahlten Steuer zu

berechnen, beschränkt die Niederlassungsfreiheit i. S. des Art. 31 des EWR-Abkommens.

EFTA-Gerichtshof, Urt. v. 7. 5. 2008, E-7/07, Seabrokers AS/Norwegischer Staat (Steuerdirektion), Vorabentscheidungsersuchen des Stavanger tingrett (Stavanger Bezirksgericht)

Sachverhalt:

1 (Datum und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens)

2 (Hauptverfahren)

3 Die Klägerin (Kl.) ist eine norwegische Kapitalgesellschaft, die in Norwegen als Muttergesellschaft mit fünf Tochtergesellschaften Grundstücksgeschäfte betreibt. Sie erschließt und vermietet Grundstücke, die den Regelungen für Büro- oder Industriegebäude unterliegen. Die Grundstücke sind mit Bürogebäuden bebaut oder befinden sich im Zustand der Bebauung mit Bürogebäuden. Die Investitionen werden mit Darlehen finanziert, die durch Grundpfandrechte auf den Grundstücken gesichert sind.

4 Die Kl. hat auch eine Betriebsstätte in Aberdeen in Schottland (GB), die aber ausschließlich als Schiffsmaklerin tätig ist. Die Betriebsstätte hat ihre Büroräume gemietet, also nicht in Grundvermögen investiert; sie hat lediglich ein freistehendes Haus für ihre Angestellten erworben. Ihre einzigen Verbindlichkeiten sind auf ihre Betriebskosten zurückzuführen, so dass sie nur geringe Zinsausgaben hat. Da die Kl. die Zweigstelle in GB als Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens

RECHTSPRECHUNG

angemeldet hat, hat sie in GB Steuererklärungen über die Geschäfte der Betriebsstätte abgegeben und Steuern entrichtet.

5 Die zwei Geschäftsfelder, d. h. das Grundstücksgeschäft in Norwegen und das Schiffsmaklergeschäft in GB, werden hinsichtlich der Art und des Ortes der Tätigkeiten getrennt betrieben.

6 Die Kl. wandte in ihrer Buchführung und in ihren Steuererklärungen die direkte Gewinnermittlungsmethode an. Das heißt, dass steuerlich abziehbare Ausgaben, sowohl Schuldzinsen als auch Gruppenbeiträge, dort abgezogen wurden, wo sie entstanden und verauslagt worden waren. Vor dem Abzug der Schuldzinsen und Gruppenbeiträge betrug das Nettogesamteinkommen der Kl. 14 787 889 NOK, davon 63,77166 %, d. h. 9 430 482 NOK aus dem Ausland. Die Schuldzinsen einschließlich der ausländischen beliefen sich auf 2 871 039 NOK, die Gruppenbeiträge, die von der Muttergesellschaft an zwei Tochtergesellschaften in Norwegen gezahlt wurden, auf 2 579 000 NOK.

7 Im Einkommensjahr 2002 wurden die Einkünfte der Kl. aus der Betriebsstätte in GB mit einem Satz von 30 % besteuert, und die Kl. zahlte eine Steuer i. H. von 235 375,20 £ in GB. In ihrer norwegischen Steuererklärung für dasselbe Einkommensjahr machte die Kl. eine Steueranrechnung von 2 635 023 NOK geltend, was der in GB gezahlten Steuer entsprach.

8 Mit Entscheidung vom 13. 2. 2004 verringerte das FA Stavanger den Betrag der Anrechnung der von der Betriebsstätte in Aberdeen an die britischen Steuerbehörden gezahlten Einkommensteuer auf 1 667 373 NOK. Dabei wandte es eine Ausnahme nach § 16-28-4 Buchst. b der Richtlinie vom 19. 11. 1999 Nr. 1158 (im Folgenden „FSFIN“) an. Schuldzinsen und Gruppenbeiträge wurden entsprechend dem Grundsatz der Nettoeinkommensbesteuerung aufgeteilt.

9 Für Zwecke der Zuordnung der fraglichen Ausgaben an die Betriebsstätte der Kl. in GB entsprechend den dortigen Einkünften wurden die Schuldzinsen (2 871 039 NOK) und die Gruppenbeiträge (2 579 000 NOK) mit dem ausländischen Nettoeinkommen (9 430 482 NOK) multipliziert und durch das gesamte Nettoeinkommen (14 787 889 NOK) geteilt. Nach dieser Berechnung wurden der Betriebsstätte in GB Schuldzinsen i. H. von 1 830 909 (2 871 039 × 63,77166 %) und Gruppenbeiträge i. H. von 1 644 671 NOK (2 579 000 × 63,77166 %) zugeteilt. Dementsprechend betrug das ausländische Nettoeinkommen nach Abzug der Zinsausgaben und Gruppenbeiträge 5 954 902 NOK (9 430 482 abzgl. 1 830 909 und 1 644 671). Zur Ermittlung des Höchstbetrags der Anrechnung wurde das so ermittelte Nettoeinkommen mit dem norwegischen Einkommensteuersatz (28 %) multipliziert. Der Anrechnungsbetrag belief sich daher auf 1 667 373 NOK (5 954 902 × 28 %).

10 Es besteht Einigkeit zwischen den Parteien des Hauptverfahrens, dass die Gesamtsteuerbelastung der Kl. höher war, als dies der Fall gewesen wäre, wenn all ihre Geschäftstätigkeiten in Norwegen ausgeübt worden wären. Die Kl. zahlte einschließlich der nicht angerechneten britischen Steuer einen Betrag i. H. von 3 582 248 NOK. Hätte die Kl. all ihre Geschäftstätigkeiten in Norwegen ausgeübt, so hätte die Steuer 2 614 598 NOK betragen, d. h. 14 787 889 - (2 871 039 + 2 579 000).

11 Die Kl. legte am 9. 3. 2004 gegen die Entscheidung des Finanzamts Einspruch ein. Die Einspruchsbehörde wies den Einspruch mit Entscheidung vom 8. 11. 2004 zurück.

12 Die Kl. erhob am 2. 2. 2005 Klage vor dem Bezirksgericht Stavanger. Sie begehrte in erster Linie: 1. Aufhebung der Entscheidung der Einspruchsbehörde, 2. vor allem Neuveranlagung unter Zugrundelegung des vollen Abzugs der Schuldzinsen und der Gruppenbeiträge in Norwegen. Hilfsweise begehrte sie, die Besteuerung auf der Grundlage einer Aufteilung der Schuldzinsen und der Gruppenbeiträge nach dem Verhältnis des Rohvermögens der Kl. in Norwegen und in GB durchzuführen. Die beklagte Behörde beantragte Klageabweisung.

13 Vor dem Bezirksgericht Stavanger hat die Kl. unter Bezugnahme auf die Art. 4, 31, 34 und 40 EWR geltend gemacht, die Entscheidung der Einspruchsbehörde und die norwegischen Regelungen zur Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung in Abschn. 16-28-4 FSFIN zu den §§ 16-21 sowie 16-28 des Steuergesetzes verstießen gegen die Bestimmungen des EWR-Abkommens über die Diskriminierung und die Grundfreiheiten. Die beklagte Behörde hat entgegnet, dass die fraglichen innerstaatlichen Steuerregelungen mit dem EWR-Abkommen vereinbar seien.

14 Das Bezirksgericht Stavanger hat dem Gericht folgende Fragen vorgelegt:

1. *Widerspricht es den Art. 4, 31 oder 40 des EWR-Abkommens, nach dem Grundsatz der Nettoeinkommensbesteuerung bei der Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung Schuldzinsen dem ausländischen Einkommen zuzurechnen?*

2. *Widerspricht es den Art. 4, 31 oder 40 des EWR-Abkommens, nach dem Grundsatz der Nettoeinkommensbesteuerung bei der Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung Gruppenbeiträge dem ausländischen Einkommen zuzurechnen?*

3. *Ist die Antwort auf die Frage 1 und/oder 2 dieselbe, wenn die Schuldzinsen und/oder die Gruppenbeiträge nur mit der Geschäftstätigkeit in Norwegen zusammenhängen?*

II. Rechtlicher Hintergrund – Innerstaatliches Recht

15 In Norwegen beruht die Einkommensteuer auf dem Nettoprinzip. Außerdem unterliegen die Steuerpflichtigen dem Welteinkommensprinzip, d. h. sie werden mit dem Einkommen, das sie aus Norwegen und aus dem Ausland beziehen, besteuert. Nach § 16-20(1) des Steuergesetzes können die Steuerpflichtigen allerdings die Anrechnung einer im Ausland gezahlten Einkommensteuer geltend machen. § 16-20(1) Satz 1, Steuerabzüge für im Ausland gezahlte Steuer, lautet:

(1) *Ein in §§ 2-1 und 2-2 genannter Steuerpflichtiger, der in diesem Königreich Steuern zahlt auf*

a) *Einkünfte aus einem ausländischen Staat oder*

b) *Vermögen in einem ausländischen Staat*

ist berechtigt, von der norwegischen Steuer eine Steuer auf das Einkommen oder Vermögen oder eine entsprechende Steuer, die nachgewiesenermaßen in dem ausländischen Staat erhoben worden ist, aus dem das Einkommen stammt oder in dem das Vermögen belegen ist, abzuziehen.

16 Nach § 16-21(1) und (3) des Steuergesetzes können Abzüge für ausländische Steuern nur bis zu einem Höchstbetrag geltend gemacht werden. § 16-21(1) und (3), Begrenzung der Abzüge – Höchstbetrag der Anrechnung, lautete im maßgebenden Zeitraum:

(1) *Abzüge von der norwegischen Steuer nach § 16-20 dürfen nicht den Teil der vor dem Abzug berechneten norwegischen Steuer auf das gesamte steuerpflichtige Einkommen überschreiten, der anteilmäßig auf das ausländische Einkommen entfällt. Der Abzug ist außerdem begrenzt auf die Einkommensteuer, die der Steuerpflichtige in dem Quellenstaat von diesem Einkommen gezahlt hat. Ausländische Einkommensteuer kann nur von der norwegischen Einkommensteuer abgezogen werden.*

(2) *.....*

(3) *Die Ausdrücke „ausländisches Einkommen“ und „ausländisches Vermögen“ bezieht sich auf Einkommen aus ausländischen Quellen und auf im Ausland gelegenes Vermögen, das im Ausland besteuert wird und im Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen, das in Norwegen steuerpflichtig ist, enthalten ist.*

17 Eine weitere Erläuterung der Höchstbetragsberechnung ergibt sich aus Abschn. 16-28-4 FSFIN, *Zurechnung von Einkommen und Ausgaben bei der Höchstbetragsberechnung*, der im maßgebenden Zeitraum lautete:

Bei der Höchstbetragsberechnung nach § 16-21 des Steuergesetzes wird folgende Methode angewendet:

a) *Soweit nicht unten etwas anderes bestimmt wird, werden Einkommen und Ausgaben je nachdem, wo das Einkommen bezogen oder die Ausgaben entstanden sind, Norwegen oder dem ausländischen Staat zugerechnet.*

b) *Ausgaben, die keiner bestimmten Geschäftstätigkeit zugerechnet werden können, werden Norwegen oder dem ausländischen Staat nach dem Verhältnis der Zurechnung des Nettoeinkommens im Übrigen zugerechnet. In Norwegen abziehbare Schuldzinsen werden stets in dieser Weise zugerechnet.*

c) *Ausgaben, die keiner bestimmten Geschäftstätigkeit zugerechnet werden können, können ausnahmsweise nach einem anderen Schlüssel als nach Buchstabe b Satz 1 zugerechnet werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass ein solcher Verteilungsschlüssel in Übereinstimmung mit allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen und allgemein anerkannten Grundsätzen körperschaftlichen Wirtschaftens zu einem vernünftigen Ergebnis führt und dieser Verteilungsschlüssel stetig angewendet wird. Dies gilt nicht für Zinsen.*

18 Die Königreiche Norwegen und GB haben am 12. 10. 2000 ein DBA unterzeichnet, das in Norwegen ab dem 1. 1. 2001 anzuwenden

RECHTSPRECHUNG

ist. Das DBA wurde entsprechend dem Gesetz Nr. 15 vom 28. 7. 1949 betreffend die Ermächtigung des Königs zum Abschluss von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung usw. mit ausländischen Staaten in norwegisches Recht umgesetzt.

19 Art. 7 des DBA (entspricht Art. 7 OECD-MA und) bestimmt, dass Norwegen berechtigt ist, Steuern auf in Norwegen ansässige Gesellschaften zu erheben, und dass GB in diesen Fällen nur Steuern auf das Einkommen einer Betriebsstätte in GB erheben kann.

20 Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben norwegische Steuerpflichtige nach dem DBA das Recht zur Anrechnung der in GB gezahlten Einkommensteuer. Art. 28 des DBA, *Vermeidung der Doppelbesteuerung*, lautet:

1. ...

2. Vorbehaltlich der (die tragenden Prinzipien dieser Vorschrift wahrenen) Bestimmungen des norwegischen Rechts zur Anrechnung einer Steuer, die in einem Gebiet außerhalb Norwegens zu zahlen ist, auf die norwegische Steuer gilt Folgendes:

a) Bezieht eine in Norwegen ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert werden, so zieht Norwegen ab

i. von der Einkommensteuer dieser Person den Betrag der Steuer des Vereinigten Königreichs auf diese Einkünfte;

ii. von der Vermögensteuer dieser Person den Betrag der Steuer des Vereinigten Königreichs auf dieses Vermögen.

Der abzuziehende Betrag darf aber in beiden Fällen den Teil der vor dem Abzug ermittelten norwegischen Steuer nicht übersteigen, der auf dieselben Einkünfte bzw. dieselben Vermögensgegenstände, die im Vereinigten Königreich besteuert werden können, entfällt.

b)

3. ...

21 Bei der Berechnung des Anrechnungsbetrags, den ein Steuerpflichtiger nach Art. 28 des DBA beanspruchen kann, wenden die norwegischen Steuerbehörden die oben wiedergegebenen Vorschriften des Steuergesetzes und der FSFIN an.

III. Rechtlicher Hintergrund – EWR-Recht

22 Art. 4 EWR lautet:

Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Abkommens ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.

23 Art. 31 EWR lautet:

(1) Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten keinen Beschränkungen. Das gilt gleichermaßen für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ansässig sind.

(...)

24 Art. 34 EWR lautet:

Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der EG-Mitgliedstaaten oder der EFTA-Staaten sind.

Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.

25 Art. 40 EWR lautet:

Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den EG-Mitgliedstaaten oder den EFTA-Staaten ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageorts. Die Durchführungsbestimmungen zu diesem Art. sind in Anhang XII enthalten.

26 (...)

IV. Aus den Gründen:

Allgemeines

27 In seinen Fragen bezieht sich das nationale Gericht auf die Art. 4, 31 und 40 EWR. Das Gericht bemerkt, dass der vorliegende Fall die Situation betrifft, in der eine Gesellschaft in einem EWR-Staat, dem Heimatstaat, eine Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat, dem Gaststaat, errichtet und dort einen Teil seines Geschäfts betreibt. Unter diesen Umständen berühren die im Hauptverfahren streitigen Regelungen in erster Linie die Niederlassungsfreiheit. Sie müssen daher nach Art. 31 EWR geprüft werden. Sollten diese Regelungen einschränkende Wirkungen auf die Freiheit des Kapitalverkehrs haben, würden diese Wirkungen die unvermeidliche Folge eines etwaigen Hindernisses für die Niederlassungsfreiheit sein und daher keine selbständige Prüfung nach Art. 40 EWR rechtfertigen (vgl. EuGH v. 18. 7. 2007, C-231/05, *Oy AA*, IStR 2007, 631, Rn. 23 und 24). Ferner findet Art. 4 EWR selbständig nur Anwendung, wenn besondere Bestimmungen zur Verhinderung von Diskriminierungen nicht anwendbar sind (siehe EFTA v. 1. 7. 2005, E-10/04, *Piazza* (2005) Ct. Rep. 76, Rn. 31). Das Gericht wird daher nur die Fragen erörtern, die ihm zu Art. 31 vorgelegt worden sind.

28 Die Niederlassungsfreiheit nach dem EWR-Abkommen umfasst für Gesellschaften, die nach dem Recht eines EWR-Staates errichtet worden sind und ihren eingetragenen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb des EWR haben, das Recht, ihre Tätigkeiten in einem anderen EWR-Staat durch eine dort errichtete Niederlassung auszuüben, Art. 31 EWR. Obwohl Art. 31 nach seinem Wortlaut bezweckt, insbesondere die Inländergleichbehandlung in einem Gaststaat zu gewährleisten, verbietet er auch dem Heimatstaat, die Niederlassung seiner eigenen Staatsangehörigen oder der nach seinem Recht errichteten Gesellschaften zu behindern (vgl. EuGH v. 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, IStR 2008, 63 (im Folgenden *Columbus Container*), Rn. 33; und v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19, Rn. 31). Daher kann der Umstand, dass die Kl. eine norwegische Gesellschaft ist, sie nicht daran hindern, sich gegenüber Norwegen auf die Regelungen über die Niederlassungsfreiheit zu berufen, insofern als sie von ihrem Recht auf Niederlassungsfreiheit in GB Gebrauch gemacht hat.

29 Dem Gericht sind drei Fragen vorgelegt worden. Die erste und zweite betreffen dieselbe rechtliche Frage, nämlich die Zuordnung von Ausgaben entsprechend dem Grundsatz der Nettobesteuerung bei der Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung einer in einem ausländischen Staat gezahlten Steuer. Es wird jedoch ein Unterschied zwischen den zwei Arten der betroffenen Ausgaben, nämlich Schuldzinsen und Gruppenbeiträgen, gemacht. Mit der dritten Frage wird um eine Antwort auf die ersten beiden Fragen unter der Annahme ersucht, dass die betroffenen Ausgaben nur mit den Geschäftstätigkeiten der Gesellschaft in Norwegen zusammen hängen. Angesichts des Sachgegenstands des Falles und der oben beschriebenen Beziehungen zwischen den Fragen, wird die dritte Frage jeweils zusammen mit der ersten bzw. der zweiten Frage beantwortet.

Die erste Frage – Schuldzinsen

30 Die erste und dritte Frage betreffen, zusammen gelesen, im Kern die Frage, ob es Art. 31 EWR widerspricht, wenn ein EWR-Staat bei der Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung einer in einem anderen EWR-Staat gezahlten Steuer Schuldzinsen einer Gesellschaft dem durch die Betriebsstätte in diesem Staat erzielten Einkommen zuordnet, und ob die Antwort davon abhängt, ob die Ausgaben nur mit den Geschäftstätigkeiten in ersterem Staat zusammen hängen.

31 Die Kl. macht geltend, dass, obwohl die direkte Besteuerung in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, diese Zustän-

RECHTSPRECHUNG

digkeit in einer mit dem EWR-Abkommen übereinstimmenden Weise ausgeübt werden müsse. Art. 31 und 34 EWR verböten dem Heimatstaat, seine Staatsangehörigen und die nach seinem Recht errichteten Gesellschaften daran zu hindern, sich in einem anderen EWR-Staat niederzulassen, und dabei dürfe kein Unterschied gemacht werden, je nachdem, ob die Geschäftstätigkeit durch Vertretungen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften ausgeübt würde. Anders als Gesellschaften, die ihre Geschäftstätigkeit nur in Norwegen ausübten, und norwegische Gesellschaften, die eine Tochtergesellschaft in einem anderen EWR-Staat errichteten, kämen norwegische Gesellschaften, die ihre Geschäftstätigkeit durch eine Zweigniederlassung in einem anderen EWR-Staat ausübten, nicht in den Genuss der vollen Steuerabzüge. Darin liegt nach Auffassung der Kl. eine unterschiedliche Behandlung, die zu einem Steuernachteil führe.

32 Die oben erwähnte unterschiedliche Behandlung kann nach Auffassung der Kl. nicht mit unterschiedlichen Steuersätzen in Norwegen und GB und/oder mit der unterschiedlichen Ermittlung des Einkommens der Betriebsstätte in Norwegen und GB erklärt werden. Folglich könnten Gesellschaften davon abgehalten werden, ihre Tätigkeiten durch Niederlassungen in anderen EWR-Staaten auszuüben. Deshalb stelle diese steuerliche Behandlung eine gegen Art. 31 EWR verstoßende Einschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Die Kl. bezieht sich auf den Fall C-385/00, *de Groot*, vom 12. 12. 2002, IStR 2003, 58, demzufolge die Mitgliedsstaaten einem Staatsangehörigen nicht den Vorteil eines Steuerabzugs in der Annahme versagen dürfen, er erhalte einen ähnlichen Abzug in einem anderen Staat, in dem er gearbeitet hat. Überdies unterscheiden sich nach Ansicht der Kl. die rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten im vorliegenden Fall von dem Fall C-336/96, *Gilly*, vom 12. 5. 1998, IStR 1998, 445 und die Bekl. kann sich daher nicht auf diesen Fall berufen.

33 Die Bekl. macht geltend, dass die EWR-Staaten frei sind, das Welteinkommen ansässiger Gesellschaften zu besteuern, und bezieht sich dabei auf *Gilly*. Er stützt sich dabei auf zwei Hauptargumente. Erstens bestünde nach dem EWR keine Verpflichtung, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, und daher könnten die fraglichen norwegischen Steuerregelungen nicht mit der Begründung als mit dem Abkommen unvereinbar angesehen werden, dass die ausländische Steuer nicht voll angerechnet werde. Zweitens sei die unterschiedliche Steuerbelastung, die von der Kl. behauptet werde, allein auf die Tatsache zurückzuführen, dass die Kl. zwei verschiedenen Steuerordnungen unterliege. Hierzu weist die Bekl. darauf hin, dass der Steuersatz in Norwegen 28 % und in GB aber 30 % beträgt, und dass die Steueranrechnung auf den norwegischen Steuersatz auf das ausländische Einkommen begrenzt ist. Die Bekl. macht auch geltend, dass das Nettoeinkommen der Betriebsstätte in GB in Norwegen und Großbritannien unterschiedlich berechnet wird.

34 Nach Ansicht der Bekl. sind die fraglichen norwegischen Steuerregelungen nicht diskriminierend. Ein Steuerpflichtiger, der zwei Steuerordnungen ausgesetzt ist, sei in einer anderen und objektiv unterschiedlichen Lage als ein Steuerpflichtiger, der sein ganzes Einkommen in einem Staat erziele. Daher sei es nicht relevant, die Gesamtsteuerbelastung der Kl. mit der Steuerbelastung einer Gesellschaft, die ihre gesamte Geschäftstätigkeit in Norwegen ausübe, zu vergleichen. Unter Berufung auf den Fall C-513/04, *Kerckhaert*, vom 14. 11. 2006, IStR 2007, 66 argumentiert die Bekl., die in GB gezahlte Steuer müsse bei einem Vergleich zwischen einer Gesellschaft, die alle ihre Tätigkeiten in Norwegen ausübe, und der Kl. außer Betracht bleiben. Schließlich bestreitet die Bekl., dass die Begründung des EuGH in *de Groot* erheblich ist, da dieser Fall persönliche Abzüge betreffe und sich auf EuGH-Entscheidungen zu den Verpflichtungen des Ansässigkeits- und Quellenstaats hinsichtlich solcher Abzüge beziehe.

35 Die Auffassung der Bekl. wird im Wesentlichen von der deutschen Regierung geteilt.

36 Die EFTA-Überwachungsbehörde (im Folgenden „ESA“) bemerkt, dass es Sache der EWR-Staaten sei, die notwendigen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu treffen und dabei insbesondere die Zuordnungskriterien anzuwenden, die der internationalen Praxis entsprächen. Gleichwohl seien die Staaten verpflichtet, das EWR-Recht zu beachten, wenn sie ihre Steuerhoheit ausüben, und könnten keine diskriminierenden, den Grundfreiheiten widersprechende Maßnahmen treffen. Daher müssten die Regelungen zur Steueranrechnung mit Art. 31 EWR vereinbar sein, der andere Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit als solche, die sich unvermeidlich aus dem nationalen Charakter der Steuersysteme ergeben, verbiete.

37 Nach Auffassung der ESA verletzt eine nachteilige Steuerbehandlung, die sich aus einer direkten oder indirekten Diskriminierung aufgrund der Regelungen einer Steuerordnung ergibt und nicht nur aus Unterschieden der anwendbaren innerstaatlichen Vorschriften oder der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen zwei Ländern, Art. 31 EWR, es sei denn, sie sei gerechtfertigt.

38 Wenn Ausgaben sachlich mit Geschäftstätigkeiten in Norwegen verbunden sind, bedeutet die streitige Berechnungsmethode nach Auffassung der ESA, dass eine Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat aus diesen Ausgaben einen geringeren Steuervorteil erzielt, als wenn sie nur in Norwegen tätig gewesen wäre. Dies liefe auf eine dem Art. 31 EWR widersprechende differenzierte Steuerbehandlung hinaus. Die Anwendung der streitigen Regelungen im vorliegenden Fall bedeute, dass sich die Steuerbemessungsgrundlage für die norwegische Hauptniederlassung in Höhe des Abzugs, der der Betriebsstätte in GB zugeordnet werde, erhöhe. Aus Sicht der ESA ist diese Lage mit der in *de Groot* geprüften vergleichbar, und die Erwägungen des EuGH in jenem Fall seien im vorliegenden Fall anwendbar. Wenn die Ausgaben sachlich mit den Geschäftstätigkeiten in Norwegen verbunden seien, berücksichtige der Betriebsstättenstaat, wenn er sein begrenztes Besteuerungsrecht entsprechend internationaler Praxis ausübe, diese Ausgaben wegen des fehlenden Zusammenhangs zwischen ihnen und dem Einkommen aus der Betriebsstätte nicht. Dies könne norwegische Gesellschaften davon abhalten, in einem anderen EWR-Staat eine Betriebsstätte zu begründen, zu erwerben oder beizubehalten. Folglich stellten die Regelungen eine Beschränkung i. S. des Art. 31 EWR dar.

39 Andererseits ist die ESA der Meinung, dass keine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit norwegischer Gesellschaften nach Art. 31 EWR vorliege, wenn Ausgaben, die nicht allein mit der Tätigkeit in Norwegen zusammenhängen, für die Zwecke der Berechnung des Anrechnungsbetrags von dem ausländischen Einkommen abgezogen werden.

40 Die Europäische Kommission (im Folgenden die „Kommission“) trägt vor, dass die norwegischen Steuerbehörden, indem sie einen Teil der Schuldzinsen der schottischen Betriebsstätte der Kl. zuordnen, den Steuerbetrag, der von der Betriebsstätte gezahlt werden sollte, und damit auch die der Kl. in Norwegen zu gewährende Steueranrechnung vermindere. Die Kommission argumentiert, die unterschiedliche Steuerbehandlung der Kl. und einer Gesellschaft, die ihre Geschäftstätigkeiten nur in Norwegen ausübe, stelle, sofern sie nicht einer objektiven und erheblichen unterschiedlichen Lage entspreche, im Streitfall eine dem Art. 31 EWR widersprechende Diskriminierung dar.

41 Die Kommission legt dar, die streitigen Berechnungsvorschriften sähen vor, dass Schuldzinsen, die in Norwegen abziehbar seien, stets Norwegen und dem betroffenen ausländischen Staat anteilmäßig nach der Quelle des Einkommens zuzuordnen seien, unabhängig von dem Zweck, für den die Schuld aufgenommen worden sei. Nach Auffassung der Kommission ist eine solche Be-

RECHTSPRECHUNG

rechnung diskriminierend. Die Zuordnung der Schuldzinsen unabhängig von dem Zweck, für den die Schuld aufgenommen worden sei, stehe mit der Lage des Steuerpflichtigen nicht in Einklang. Dies widerspreche Art. 31 EWR. Aus der Sicht der Kommission kann die Logik von *de Groot* auf den vorliegenden Fall übertragen werden, soweit der Fall zeige, dass ein Staat normale Steuervorteile nicht vorenthalten kann, wenn ein Steuerpflichtiger Einkünfte erzielt, die in einem anderen Staat besteuert werden.

42 Für den Fall, dass sich Schuldzinsen auf finanzielle Verpflichtungen beziehen, die für die Gesellschaft als Ganze aufgenommen worden sind, ist die Kommission andererseits der Meinung, dass ein anteiliger Betrag in der Tat dem in GB erzielten Einkommen zugeordnet werden sollte.

43 Das Gericht bemerkt, dass die norwegische Steuer, wie früher bereits erläutert, auf dem Grundsatz der Nettobesteuerung beruht. Eine Einkommensteuer von 28 % wird von dem Nettoeinkommen der ansässigen Steuerpflichtigen nach Abzug von Ausgaben wie Schuldzinsen erhoben. Mit anderen Worten, dieser Ausgabenabzug wirkt sich zugunsten der Steuerpflichtigen aus, indem er die Steuerbemessungsgrundlage vermindert.

44 Ansässige Steuerpflichtige mit norwegischem und ausländischem Einkommen werden außerdem entsprechend dem Welteinkommensprinzip auf der Grundlage ihres gesamten norwegischen und ausländischen Nettoeinkommens besteuert. Wenn ein ansässiger Steuerpflichtiger Einkommen in einem anderen Staat (dem Gaststaat), der dieses Einkommen besteuert, erzielt, führt das Welteinkommensprinzip zu einer Doppelbesteuerung.

45 Zur Beseitigung einer solchen Doppelbesteuerung rechnet Norwegen die im Gaststaat gezahlte Steuer an, aber nur bis zu einem Höchstbetrag, § 16-21(1) und (3) des Steuergesetzes, Abschn. 16-28-4 FSFIN. Dieser Betrag wird mit 28 % des Nettoeinkommens des Steuerpflichtigen im Gaststaat nach Abzug eines Teils von Ausgaben wie Schuldzinsen entsprechend dem Anteil des Einkommens aus dem Gaststaat am Gesamteinkommen berechnet. Dieser Ausgabenabzug bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags wirkt sich zum Nachteil des Steuerpflichtigen aus. Vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige Einkommen im Gaststaat erzielt, vermindert jede Erhöhung der Schuldzinsen den Höchstbetrag der Anrechnung der im Gaststaat erhobenen Steuer.

46 Als Ergebnis bleibt ein Steuerpflichtiger wie im Streitfall mit einer höheren Steuer im Gaststaat belastet, als Norwegen anrechnet. Dies ist so, wenn der Gaststaat bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen den Abzug der fraglichen Ausgaben nicht zulässt. Diese Wirkung tritt sogar ein, wenn der Steuersatz im Gaststaat ders. wie in Norwegen oder niedriger als in Norwegen ist. Dies hängt vom Betrag der Ausgaben und dem Verhältnis des Nettoeinkommens im Gaststaat zum Gesamt Nettoeinkommen ab.

47 In der Wirkung ist dies dasselbe, als ob Norwegen solchen Steuerpflichtigen nur den Abzug eines Teils von Ausgaben wie Schuldzinsen erlaubte, wenn es das Gesamt Nettoeinkommen berechnet, auf dessen Grundlage die norwegischen Einkommensteuer festgesetzt wird (s. oben Nrn. 43-44). Dies bedeutet, dass die norwegischen Vorschriften über den Anrechnungshöchstbetrag das Potenzial haben, für Steuerpflichtige mit Einkommen aus einer Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat zu einem belastenderen Ergebnis zu führen, als dies der Fall wäre, wenn die Steuerpflichtigen von der Niederlassungsfreiheit keinen Gebrauch gemacht hätten. Nach Abzug des Anrechnungsbetrags von der globalen norwegischen Einkommensteuer wären solche Steuerpflichtigen tatsächlich nicht in der Lage, in den Genuss desselben Ausgabenabzugs zu kommen wie Steuerpflichtige mit demselben Gesamteinkommen, das nur in Norwegen erzielt wird. Dies bringt Steuerpflichtige mit einer Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat in

eine weniger günstige Lage, nur weil sie von ihrem Niederlassungsrecht nach dem EWR-Abkommen Gebrauch gemacht haben.

48 Das EWR-Abkommen verpflichtet die Vertragsparteien nicht, innerhalb des EWR die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Es legt in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung auch keine Kriterien für die Zuteilung von Besteuerungsrechten an die Vertragsparteien fest. Folglich haben die Vertragsparteien ihre Befugnis behalten, die Faktoren für die Zuteilung ihrer Steuerhoheit zu bestimmen, u. a. durch den Abschluss zweiseitiger Abkommen. Soweit die Ausübung ihrer so zugeteilten Besteuerungshoheit betroffen ist, müssen die EWR-Staaten jedoch die EWR-Regeln beachten. Insbesondere erlaubt eine so zugeteilte Steuerhoheit den Staaten nicht, diskriminierende Maßnahmen zu treffen, die den EWR-Regeln widersprechen (vgl. EuGH v. 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit*, IStR 2007, 62, Rn. 43 und 44).

49 Durch das DBA haben sich Norwegen und GB ihre Besteuerungsbefugnisse zugeteilt. Norwegen übt seine ihm so zugeteilte Besteuerungsbefugnis durch Anwendung der Vorschriften des Steuergesetzes und der FSFIN über den Höchstbetrag der Anrechnung aus. Dies muss, wie oben festgestellt, in Einklang mit Norwegens Verpflichtungen nach dem EWR-Abkommen geschehen. Deshalb muss das Argument der Bekl., die streitigen Steuerregelungen könnten nicht als dem EWR-Abkommen widersprechend angesehen werden, weil keine Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung nach diesem Abkommen festgestellt werden könne, zurückgewiesen werden.

50 Somit ist darüber zu urteilen, ob Vorschriften zum Anrechnungshöchstbetrag wie die, die Gegenstand des Hauptverfahrens sind, die Niederlassungsfreiheit nach Art. 31 EWR beschränken. In dieser Hinsicht wird daran erinnert, dass alle Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit nach dem EWR-Abkommen zu verhindern oder weniger anziehend zu machen, als Beschränkungen i. S. des Art. 31 EWR angesehen werden müssen (vgl. EuGH v. 6. 12. 2007, *Columbus Container*, C-298/05, a. a. O., Rn. 34, und auch Fall E-2/06 *EFTA-Überwachungsbehörde gegen Norwegen* (2007) EFTA Ct. Rep. 164, Rn. 64).

51 Das Gericht bemerkt, dass eine höhere Steuerbelastung, die sich aus der Tatsache ergibt, dass ein Steuerpflichtiger zwei Steuerordnungen unterliegt, als solche geeignet ist, Gesellschaften davon abzuhalten, von ihrem Niederlassungsrecht nach dem EWR-Abkommen Gebrauch zu machen. Aus den Feststellungen in Nr. 48 folgt jedoch, dass Hindernisse für die Niederlassungsfreiheit, die nur Folge der unterschiedlichen Steuerregelungen der Staaten sind, außerhalb des Anwendungsbereichs des EWR-Abkommens stehen (vgl. hierzu EuGH v. 12. 5. 1998, *Gilly*, C-336/96, a. a. O., Rn. 47 und 48).

52 Deshalb stellt der durch die unterschiedlichen Steuersätze (28 % und 30 %) in den beiden Steuersystemen verursachte Unterschied zwischen der tatsächlichen Steuerbelastung der Kl. und der Steuerbelastung, die diese getragen hätte, wenn sie alle ihre Tätigkeiten in Norwegen ausgeübt hätte, keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Jedoch erklärt sich hierdurch nur ein Teil der zusätzlichen Steuerbelastung der Kl. im Vergleich zu dem, was sie gezahlt hätte, wenn sie alle ihre Geschäftstätigkeiten in Norwegen ausgeübt hätte, siehe oben Nr. 10. Der größte Teil der Differenz ist auf die Regeln über die Zuordnung von Ausgaben bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags zurückzuführen, siehe oben Rn. 45-47. Um zu entscheiden, ob ein solcher Nachteil lediglich das Ergebnis der parallelen Anwendung zweier unterschiedlicher Steuersysteme oder eine Beschränkung der unter Art. 31 EWR fallenden Niederlassungsfreiheit ist, muss beurteilt werden, ob sich eine Gesellschaft mit einer Niederlassung in einem anderen EWR-Staat im Hinblick auf diese Ausgaben in einer Lage befindet, die objektiv mit der Lage einer Gesellschaft, die ihr gesamtes Geschäft im Heimatstaat betreibt, vergleichbar ist.

RECHTSPRECHUNG

53 Die Parteien des Hauptverfahrens sind unterschiedlicher Auffassung zu der Frage, ob die fraglichen Ausgaben allein mit den Geschäftstätigkeiten der Kl. in Norwegen zusammen hängen oder ob es unmöglich ist, sie einer bestimmten Tätigkeit zuzuordnen. Die Entscheidung über diese tatsächliche Frage obliegt dem nationalen Gericht.

54 In dieser Hinsicht bemerkt das Gericht, dass, wenn Ausgaben mit dem Einkommen aus einer Betriebsstätte einer Gesellschaft in einem anderen EWR-Staat zusammen hängen, die Zuordnung dieser Ausgaben zu dem Einkommen aus der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags der Lage des Steuerpflichtigen entspricht. Dies bedeutet, dass ein solcher Steuerpflichtiger sich nicht in einer mit der Lage eines Steuerpflichtigen, dessen gesamte Ausgaben im Heimatstaat getätigt werden, vergleichbaren Lage befindet. Wenn ein Steuerpflichtiger zwei verschiedenen Steuergewalten unterliegt, kann er bezüglich von Ausgaben, die mit der Betriebsstätte zusammen hängen, im Heimatstaat nicht die gleiche steuerliche Behandlung erwarten wie bei Ausgaben, die sich auf die Tätigkeiten des Steuerpflichtigen im Heimatstaat beziehen. Soweit der Gaststaat bei der Berechnung der Steuer auf das Einkommen der Betriebsstätte keinen Abzug für Ausgaben gewährt, die nur mit dem Einkommen der Betriebsstätte zusammen hängen, ist folglich die sich daraus ergebende Steuerbelastung nur eine Konsequenz daraus, dass zwei Staaten ihre unterschiedlichen Steuerregelungen parallel anwenden, und stellt keine Beschränkung i. S. des Art. 31 EWR dar.

55 Wenn Ausgaben nicht bestimmten Geschäftstätigkeiten einer Gesellschaft, die einen Teil ihrer Geschäftstätigkeiten durch eine Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat ausführt, zugeordnet werden können, entspricht die Zuteilung des Ausgaben im Verhältnis der Teile des Gesamtnettoeinkommens, das im Heimatstaat bzw. im Gaststaat erzielt wird, ebenso der Lage des Steuerpflichtigen. Auch in diesem Fall befindet sich der Steuerpflichtige nicht in einer Lage, die mit derjenigen eines Steuerpflichtigen vergleichbar ist, dessen Ausgaben sich nur auf den Heimatstaat beziehen. Wenn der Gaststaat bei der Berechnung der Steuer auf das Einkommen der Betriebsstätte keinen gleichen proportionalen Ausgabenabzug gewährt, ist die sich daraus ergebende Steuerbelastung nur eine Konsequenz daraus, dass zwei Staaten ihre unterschiedlichen Steuerregelungen parallel anwenden, und stellt keine Beschränkung i. S. des Art. 31 EWR dar.

56 Eine Gesellschaft, die ihr gesamtes Geschäft in ihrem Heimatstaat ausübt und deren gesamten Schuldzinsen mit diesem Staat verbunden sind, und eine Gesellschaft, die ihr Geschäft im Heimatstaat und durch eine Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat (dem Gaststaat) ausübt, deren gesamten Schuldzinsen mit dem Heimatstaat verbunden sind, sind andererseits hinsichtlich dieser Ausgaben in einer vergleichbaren Lage. Sie sollten daher im Heimatstaat mit diesen Zinsen die gleiche Behandlung erfahren. Wie oben in Rn. 46 und 47 beschrieben, stellen die streitigen Regelungen dies nicht sicher.

57 Folglich stellt die Zuordnung von Schuldzinsen, die allein mit der Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen im Heimatstaat verbunden sind, zum Einkommen einer in einem anderen EWR-Staat gelegenen Betriebsstätte bei der Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung eine Beschränkung i. S. des Art. 31 EWR dar.

58 In dem Ersuchen um eine Vorabentscheidung stellt das Bezirksgericht Stavanger fest, dass die Bekl., falls die Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung als eine Beschränkung angesehen wird, geltend machen wird, die Beschränkung könne mit Gründen des allgemeinen Interesses gerechtfertigt werden. Das Ersuchen enthält jedoch keinerlei Information darüber, welches diese Gründe sein könnten, und auch die Parteien haben hierzu nicht Stellung genommen. Das Gericht ist daher nicht in der Lage, solche Gründe zu

beurteilen, und muss sich mit der Schlussfolgerung begnügen, dass die streitigen Regelungen eine Beschränkung darstellen.

59 Im Licht der vorstehenden Ausführungen lautet die Antwort auf die erste Frage, dass ein EWR-Staat, der unter Anwendung des Grundsatzes der Nettoeinkommensbesteuerung einen Teil der Schuldzinsen einer Gesellschaft dem durch seine Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat erzielten Einkommen zurechnet, wenn er den Höchstbetrag der Anrechnung der in dem anderen Staat gezahlten Steuer berechnet, die Niederlassungsfreiheit i. S. des Art. 31 EWR beschränkt, soweit die Ausgaben nur in Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft im erstgenannten Staat gebracht werden können.

Die zweite Frage -Gruppenbeiträge

60 Die zweite und dritte Frage, zusammen gelesen, betreffen im Wesentlichen das Problem, ob ein EWR-Staat bei der Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung einer in einem anderen EWR-Staat gezahlten Steuer gegen Art. 31 EWR verstößt, wenn er einen Teil von Gruppenbeiträgen, die zwischen Gesellschaften, die seiner Steuerhoheit unterliegen, geleistet werden, dem durch eine Betriebsstätte in dem anderen EWR-Staat erzielten Einkommen zuordnet.

61 Wie oben in den Rn. 31-39 dargelegt, argumentieren die Kl., die Bekl., die deutsche Regierung und ESA in Bezug auf Gruppenbeiträge mehr oder weniger genau so wie in Bezug auf Schuldzinsen. ESA bemerkt außerdem, dass der Zweck der Regelungen für Gruppenbeiträge darin besteht, es Gesellschaften innerhalb derselben Gruppe zu erlauben, Gewinne von einer Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft zu übertragen, im Normalfall um Verluste der empfangenden Gesellschaft auszugleichen. Nach dem Verständnis von ESA stehen Gruppenbeiträge grundsätzlich nur zur Verfügung, wenn sowohl die leistende als auch die empfangende Gesellschaft norwegische Gesellschaften sind. Da Gruppenbeiträge nur in einer Situation anerkannt werden, in der die Übertragung zwischen norwegischen Steuersubjekten stattfindet, ergebe sich aus der Logik des Systems, dass Gruppenbeiträge, die von der Kl. geleistet werden, niemals in GB abziehbar seien, wo die notwendige Verbundenheit zwischen den Steuersubjekten nicht bestehe.

62 ESA ist der Ansicht, dass eine norwegische Gesellschaft, die eine Betriebsstätte im Ausland errichtet, einen Nachteil erleide, wenn sie nicht in der Lage sei, von ihrem Einkommen in Norwegen denselben Ausgabenbetrag abzuziehen, den sie hätte abziehen können, wenn sie nicht von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht hätte. Dieser Nachteil ergebe sich aus der Art und Weise, wie die streitigen nationalen Steuervorschriften Ausgaben, die mit der Geschäftstätigkeit in Norwegen zusammen hängen, behandeln, d. h. als teilweise der Betriebsstätte zurechenbar. Diese unterschiedliche Behandlung sei geeignet, norwegische Gesellschaften davon abzuhalten, eine Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat zu begründen, zu erwerben oder beizubehalten, und stelle eine Beschränkung nach Art. 31 EWR dar.

63 Nach Auffassung der Kommission gelten die norwegischen Vorschriften über Gruppenbeiträge nur für Gesellschaften mit steuerpflichtigem Einkommen in Norwegen. Norwegen gewähre keinen Abzug für Gruppenbeiträge, die an eine Gesellschaft in GB geleistet werden. Es könne auch nicht erwartet werden, dass GB einen solchen Abzug gewähre. Die Kommission behauptet, dass die Zuordnung von Gruppenbeiträgen wie den in der zweiten Frage angesprochenen in der gleichen Weise wie die Zuordnung von Schuldzinsen eine dem Art. 31 EWR widersprechende Diskriminierung bewirke. Eine solche Zuordnung entspreche nicht der Lage des Steuerpflichtigen und stünde in Widerspruch zu dem Grundsatz der fiskalischen Kohäsion, der dazu diene, die innere Logik nationaler Steuerordnungen zu schützen, vorausgesetzt dass diese nicht

RECHTSPRECHUNG

so gestaltet seien, dass sie innerstaatliche Verhältnisse oder Handel-treibende begünstigten. Nach Auffassung der Kommission muss es einem Steuerpflichtigen möglich sein, sich auf diesen Grundsatz zu berufen, um sicherzustellen, dass Steuervorschriften folgerichtig und in Übereinstimmung mit der Logik des Systems angewendet werden. Außerdem dürften EWR-Staaten nicht ihre Steuerbemessungsgrundlage künstlich erhöhen, indem sie den Geltungsbereich von Gruppenbeitragsregelungen in Wirklichkeit auf ein Einkommen ausdehnen, das in einem anderen EWR-Staat erzielt werde.

64 Das Gericht bemerkt, dass die Bekl. bei der Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung der von der Kl. in GB gezahlten Steuer Abschn. 16-28-4 Buchst. b FSFIN angewendet hat. Dementsprechend ist ein Teil der Gruppenbeiträge, die die Kl. an zwei ihrer Tochtergesellschaften in Norwegen geleistet hat, dem Einkommen der Kl. aus der Betriebsstätte in GB zugeordnet worden. Dies hatte zur Folge, dass die Kl. tatsächlich nicht in der Lage war, von ihrem steuerpflichtigen Gesamteinkommen denselben Betrag der Gruppenbeiträge abzuziehen, wie wenn sie ihre gesamte Geschäftstätigkeit in Norwegen ausgeübt hätte. Die norwegischen Regelungen über den Höchstbetrag der Anrechnung wirken sich hinsichtlich der anteiligen Zuordnung von Gruppenbeiträgen genauso aus wie hinsichtlich der Schuldzinsen. Auf die obigen Rn. 45-47 wird Bezug genommen.

65 Um festzustellen, ob dies eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, muss beurteilt werden, ob eine Gesellschaft mit Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat in Bezug auf den Kostenfaktor „Gruppenbeiträge“ in einer Lage ist, die objektiv mit der Lage einer Gesellschaft vergleichbar ist, die ihre gesamte Geschäftstätigkeit im Heimatstaat ausübt, s. oben Nr. 52.

66 Das Ersuchen des nationalen Gerichts enthält keine Informationen über die Voraussetzungen für den Abzug von Gruppenbeiträgen für Steuerzwecke nach norwegischem Recht. Nach den schriftlichen und mündlichen Erklärungen, die dem Gericht übermittelt worden sind, scheint es, dass Gruppenbeiträge vom Einkommen des Leistenden abgezogen und dem Einkommen des Empfängers hinzugerechnet werden, vorausgesetzt, dass beide der norwegischen Steuerhoheit unterliegen. Ein solches System von Geldübertragungen innerhalb einer Gruppe dient allgemein dem Zweck, steuerliche Nachteile innerhalb einer Gruppe von Gesellschaften dadurch zu mildern, dass ihnen erlaubt wird, ihre Gewinne und Verluste auszugleichen. Wenn Gruppenbeiträge, die an ausländische Gesellschaften geleistet werden, nicht zum Abzug zugelassen werden, so hat dies allgemein seinen Grund darin zu verhindern, dass Gesellschaften den Staat, in dem die Gewinne besteuert werden sollen, frei wählen.

67 Wenn man zwei Gesellschaften, die Gruppenbeiträge an Tochtergesellschaften in ihrem Heimatstaat leisten, vergleicht, bringt der Umstand, dass eine der Gesellschaften eine Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat hat, sie in Bezug auf die Gruppenbeiträge nicht in eine unterschiedliche Lage. Das Bestehen der Betriebsstätte hat keine Auswirkung auf die Möglichkeit des Heimatstaats, die Gruppenbeiträge bei der empfangenden Gesellschaft zu besteuern. Beide Gesellschaften sollten daher für die Gruppenbeiträge die gleiche steuerliche Behandlung erfahren. Wie oben in den Rn. 46 und 47 dargelegt, stellen die streitigen Regelungen dies nicht sicher.

68 Im Lichte des Vorstehenden entspricht die Zuordnung von Gruppenbeiträgen zu einer in einem anderen EWR-Staat gelegenen Betriebsstätte unter Umständen wie im Streitfall nicht der Lage des Steuerpflichtigen. Das Gericht kommt daher zu dem Ergebnis, dass eine Beschränkung i. S. des Art. 31 EWR vorliegt, wenn Gruppenbeiträge unter Umständen wie im Streitfall bei der Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung dem Einkommen einer in einem anderen EWR-Staat gelegenen Betriebsstätte zugeordnet werden.

69 In dem Ersuchen um eine Vorabentscheidung stellt das Bezirksgericht Stavanger fest, dass die Bekl., falls die Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung als eine Beschränkung angesehen wird, geltend machen wird, die Beschränkung könne mit Gründen des allgemeinen Interesses gerechtfertigt werden. Das Ersuchen enthält jedoch keinerlei Information darüber, welches diese Gründe sein könnten, und auch die Parteien haben hierzu nicht Stellung genommen. Das Gericht ist daher nicht in der Lage, solche Gründe zu beurteilen, und muss sich mit der Schlussfolgerung begnügen, dass die streitigen Regelungen eine Beschränkung darstellen.

70 Im Lichte der vorstehenden Ausführungen lautet die Antwort auf die zweite Frage, dass ein EWR-Staat, der unter Anwendung des Grundsatzes der Nettoeinkommensbesteuerung einen Teil der Gruppenbeiträge einer Gesellschaft dem durch seine Betriebsstätte in einem anderen EWR-Staat erzielten Einkommen zurechnet, wenn er den Höchstbetrag der Anrechnung der in dem anderen Staat gezahlten Steuer berechnet, die Niederlassungsfreiheit i. S. des Art. 31 EWR beschränkt.

71 (*Kostenentscheidung*)

72 (*Tenor*)

(Übersetzt und bearbeitet von Dr. Helmut Krabbe, Bonn)

Anmerkung:

Bei dem vorstehenden Urteil handelt es sich um das zweite vom EFTA-Gerichtshof entschiedene Verfahren zu den Grundfreiheiten des EWR-Abkommens im Bereich der direkten Steuern. Das erste Urteil in der Rs. *Fokus Bank ASA*, E-1/04 (in deutscher Übersetzung abgedruckt in IStR 2005, 55), war seinerseits bahnbrechend hinsichtlich der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf Dividenden im Quellenstaat. Im *Seabrokers*-Urteil hat der EFTA-Gerichtshof nunmehr zur Anrechnung ausländischer Steuer Stellung genommen, mithin zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat.

Ungeachtet der Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH v. 14. 11. 2006, *Kerckhaert Morres*, C-513/04, IStR 2007, 66, und v. 12. 2. 2009, *Margarete Block*, C-67/08, IStR 2009, 175), wonach bei gleichmäßiger Besteuerung in- und ausländischer Einkünfte eine fehlende Anrechnung ausländischer Steuer keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages darstellt, hat der EFTA-Gerichtshof die im Besprechungsurteil strittige norwegische Regelung teilweise als mit der Niederlassungsfreiheit des Art. 31 EWR-Abkommens unvereinbar angesehen. Im Gegensatz zu den vom EuGH entschiedenen Verfahren handelte es sich in *Seabrokers* jedoch nicht um die Frage der grundsätzlichen Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern um die Ausgestaltung einer Vorschrift zur Ausübung der mittels DBA bereits aufgeteilten Besteuerungsbefugnisse. Diese Art von Regelung kann, auch nach Ansicht des EuGH, sehr wohl an den Grundfreiheiten gemessen werden (vgl. EuGH v. 12. 12. 2002, *de Groot*, C-385/00, IStR 2003, 58). Es besteht lediglich keine Verpflichtung zur Beseitigung einer sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedsstaaten ergebenden Doppelbesteuerung (*Margarete Block*, Rz. 31).

Das Ergebnis dieser Judikatur – *Kerckhaert Morres* und *Margarete Block* einerseits und *de Groot* und jetzt auch *Seabrokers* andererseits – ist auf den ersten Blick allemal merkwürdig: Mitgliedsstaaten, die eine Doppelbesteuerung in voller Höhe hinnehmen, scheinen sich im „europarechtsfreien“ Raum zu bewegen, während Staaten, die lediglich bei den Modalitäten „am Ziel vorbeigeschossen“ haben, dem Diktat der Grundfreiheiten unterliegen. Es bleibt abzuwarten, ob das beim EuGH anhängige Verfahren *Kommission gegen Belgien*, C-307/08 (in dem jedenfalls die Besonderheiten des Vorlagefalls *Kerckhaert Morres* keine Rolle mehr spielen dürften;

RECHTSPRECHUNG

vgl. dazu auch die Urt.-Anm. von *Englisch*, IStR 2007, 67 f.), insofern zur weiteren Klärung beitragen kann.

Der scheinbare Widerspruch zwischen den genannten Urteilen relativiert sich ohnehin, wenn man außer der europarechtlich begründeten Pflicht, einen „Minimalstandard“ zu gewährleisten, auch das gemeinschaftsrechtliche „Konsistenzgebot“ in den Blick nimmt (vgl. auch *Gosch*, IStR 2008, 413 (421), unter Bezugnahme auf BFH v. 29. 1. 2008, I R 85/06, IStR 2008, 447, unter II.4. der Urteilsgründe).

Abgesehen von der Frage, wie sich die EuGH-Urteile in Einklang bringen lassen, kann das Besprechungsurteil als Anlass genommen werden, die Frage der Zuordnung von Aufwendungen zu beleuchten: Bei Berechnung der gemäß DBA anrechenbaren ausländischen Steuer sah das norwegische Recht vor, dass Schuldzinsen und Gruppenbeiträge unabhängig vom tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang immer den ausländischen Betriebsstätteninkünften proportional zuzuordnen waren, mit der Folge eines reduzierten Anrechnungshöchstbetrages. Die Kernfrage des Verfahrens ging dahin, ob diese künstliche Aufteilung von Aufwendungen mit dem EWR-Abkommen vereinbar war, wenn die Aufwendungen nur auf die norwegische Geschäftstätigkeit zurückzuführen waren.

Bei ausschließlicher Veranlassung der Aufwendungen durch den norwegischen Betriebsteil stellte der EFTA-Gerichtshof ohne Weiteres einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 31 EWR-Abkommen fest. Dem ist zuzustimmen, denn die Vorschrift bewirkt wirtschaftlich nichts anderes als ein teilweises Abzugsverbot bei Erzielung ausländischer Einkünfte, obwohl die betreffenden Aufwendungen keinerlei Zusammenhang mit diesen Einkünften aufweisen (vgl. Rz. 47). Die Regelung mag in der Anrechnungshöchstbetragsberechnung angesiedelt gewesen sein, entspricht aber einer Abzugsbeschränkung für Aufwendungen, die allein dem Inland hätten zugeordnet werden sollen. Dem lässt sich auch nicht entgegenhalten, dass die Zuordnung solcher Aufwendungen, vor allem Zinsen, gestaltungsanfällig und daher unter *tax policy*-Gesichtspunkten sinnvoll sein mag (so aber *Arnold*, Bulletin for International Taxation, 2008, 454 (455)); denn die europäischen Grundfreiheiten erlauben nun einmal keine pauschale Missbrauchsabwehr und noch weniger die unwiderlegliche Fiktion nicht gegebener Fakten.

Weitaus spannender ist die Frage, ob die nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen für Zwecke der Anrechnung auf das Gesamteinkommen verteilt werden dürfen. Sowohl der EFTA-Gerichtshof als auch die Kommission und ESA hielten hier eine verhältnismäßige Aufteilung für europarechtlich unbedenklich mit der Begründung, sie entspräche der Lage des Steuerpflichtigen. Wenn der Quellenstaat bei der Berechnung des Betriebsstättenergebnisses keinen proportionalen Abzug gewährt, sei dies nur die Konsequenz daraus, dass zwei Staaten ihre Steuerhoheit parallel anwenden, was außerhalb des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten liege.

Diese Auffassung dürfte darin begründet sein, dass es sich im *Seabrokers*-Urteil um Unternehmensgewinne handelte. Da dem Betriebsstättenstaat gemäß DBA (vgl. Art. 7 Abs. 2 und 3 DBA Norwegen-Großbritannien) auch indirekte, durch den gesamten Betrieb verursachte Aufwendungen zuzuordnen sind, kann der Ansässigkeitsstaat nicht im Rahmen der Anrechnung verpflichtet sein, diese alleine zu berücksichtigen. Insofern ist der Auffassung des EFTA-Gerichtshofes zuzustimmen. Der Steuerpflichtige befindet sich hier in einer anderen Lage als wenn er nur Einkünfte im Ansässigkeitsstaat erzielen würde. Rechtlich trifft das jedoch nur dann zu, wenn das DBA eine Regelung zur Einkunftsermittlung und namentlich zur Aufwandszuordnung enthält, mithin lediglich bei den Unternehmensgewinnen. Wenn das nicht der Fall ist, ist die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen davon abhängig, dass der

Quellenstaat nach nationalem Recht die Berücksichtigung indirekter Aufwendungen zulässt. Hier kann u. E. die Situation des Steuerpflichtigen mit der eines nur inländische Einkünfte erzielenden Steuerpflichtigen vergleichbar sein, wenn nämlich der Quellenstaat aus europarechtlicher Sicht nicht zum Abzug verpflichtet ist. Dies entspricht der Sichtweise, die der EuGH seiner *de Groot*-Entscheidung zugrunde gelegt hat. Zwar ging es konkret um die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse natürlicher Personen, abstrakt aber darum, wie nicht zuordenbare Aufwendungen zu behandeln sind, wenn eine DBA-Regelung zur Zuordnung fehlt und das nationale Recht des Quellenstaates einen Abzug nicht zulässt. Hier gilt nach *de Groot*, dass sie der Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen hat, weil der Quellenstaat nur unter den engen Voraussetzungen des *Schumacker*-Urteils (vgl. EuGH v. 14. 2. 1995, C-270/93, IStR 1995, 126) zum Abzug verpflichtet ist. Die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ist in *de Groot* mit anderen Worten auf eine europarechtskonforme Besteuerung im Quellenstaat „abgestimmt“ worden.

Übertragen auf den betrieblichen Bereich außerhalb der Betriebsstättenbesteuerung heißt das, dass Aufwendungen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den im Quellenstaat steuerpflichtigen Einkünften stehen, den Anrechnungshöchstbetrag grds. mindern dürfen, da sie europarechtlich dem Quellenstaat zuzuordnen sind (EuGH v. 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, IStR 2003, 458). Indirekte Aufwendungen hingegen dürften die ausländischen Einkünfte nicht mindern, da hier der Quellenstaat nicht zur Berücksichtigung verpflichtet ist (EuGH v. 3. 10. 2006, *Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, IStR 2006, 743 und v. 15. 2. 2007, *Centro Equestre*, C-345/04, IStR 2007, 212). Etwas anderes könnte dann gelten, wenn der Quellenstaat – ohne dazu verpflichtet zu sein – den Abzug nach nationalem Recht zulässt.

Die vorstehenden Überlegungen betreffen auch die deutsche Rechtslage: Nach Änderung des § 34c Abs. 1 EStG durch das StVergAbG vom 16. 5. 2003 fließen bei Ermittlung der ausländischen Einkünfte auch solche Betriebsausgaben mit in die Höchstbetragsberechnung ein, die lediglich im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen. Wenn im Ausland ähnliche Vorschriften wie § 50a Abs. 3 EStG gelten, geht durch den Gang ins Ausland ein Teil der Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben verloren (vgl. *Lüdicke*, IStR 2003, 433). Nach *Seabrokers* ist fraglich, ob dieses Ergebnis europarechtlich noch haltbar ist.

Andererseits hat der EuGH in Bezug auf Verluste in der Rs. *Deutsche Shell* (EuGH v. 28. 2. 2008, C-293/06, IStR 2008, 224) festgestellt, dass die Niederlassungsfreiheit die Mitgliedsstaaten nicht dazu verpflichtet, ihre Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedsstaates abzustimmen, um eine Besteuerung zu gewährleisten, die jede sich aus den nationalen Steuerregelungen ergebende Ungleichheit beseitigt (Rz. 43). Diese sehr allgemein gehaltene Aussage dürfte sich mit den Entscheidungen in *de Groot* und jetzt *Seabrokers* vereinbaren lassen, wenn man letzteren Entscheidungen den Grundsatz entnimmt, dass der Herkunftsstaat seine Regelungsfreiheit nicht dazu nutzen darf, den Steuerpflichtigen im Bezug auf die vom Gang ins Ausland gar nicht berührten positiven oder negativen Einkommensbestandteile zu benachteiligen.

Zusammengefasst lässt sich Folgendes festhalten: Auch wenn der Frage, „ob“ die juristische Doppelbesteuerung vermieden werden muss, in der EuGH-Rechtsprechung bisher eine klare Absage erteilt worden ist, steht das letzte Wort in Sachen, „wie“ eine Vermeidung stattzufinden hat, noch aus. Man darf gespannt sein, ob der EuGH, nachdem der EFTA-Gerichtshof den ersten Schritt gemacht hat, seine *de Groot*-Rechtsprechung auch auf betriebliche Aufwendungen ausdehnt.

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke und Caroline Wunderlich, LL.M.,
beide PricewaterhouseCoopers, Hamburg