

Der Einfluss des EG-Rechts auf die Besteuerung der europäischen audiovisuellen Industrie

von *Hasan Bermek*

LEITARTIKEL

„Geld regiert die Welt“ – und die Besteuerung von Produkten und Dienstleistungen ist eine der Möglichkeiten, mit denen es beschafft werden kann. Aber Staaten haben auch die Macht, die Steuerlast zu senken, um so mehr Geld in den Taschen der Menschen und Unternehmen zu lassen.

Wie Staaten ihre Steuersysteme organisieren, wem sie Steuerbefreiungen oder -vergünstigungen gewähren und zu wessen Gunsten sie Steuereinnahmen ausgeben, hängt von politischen Zielsetzungen ab wie beispielsweise der Förderung bestimmter Industriezweige. Zu diesen zählt auch die audiovisuelle Industrie, die vom Steuerrecht nicht selten begünstigt wird, weil die Staaten in aller Regel die nationale Kultur fördern und einen zukunftsorientierten Sektor aufbauen wollen.

Steuerpolitische Maßnahmen können dann mit dem EG-Recht kollidieren, wenn sie zu nationalen Regelungen führen, die sich auf den EG-Binnenmarkt auswirken, indem sie beispielsweise staatlichen Protektionismus begünstigen. Insofern überrascht es nicht, dass nationale Steuergesetze von Brüssel kritisch geprüft werden und mitunter gesetzgebende Maßnahmen auslösen.

Wenn eine steuerliche Förderung des audiovisuellen Sektors Erfolg haben soll, benötigen sowohl der europäische kreative Industriezweig als auch die Entscheidungsträger zuverlässige Informationen über die Konsequenzen des EG-Rechts für die Besteuerung des audiovisuellen Sektors in Europa.

In dieser IRIS *plus* untersucht Hasan Bermek eine Fülle von Steuerrechtsfragen, die für die audiovisuelle Industrie von Bedeutung sind. Dabei zeigt er auf, in welcher Weise die verschiedenen Fragen miteinander in Verbindung stehen. Dieser Artikel bietet gleichermaßen einen Wegweiser durch den derzeitigen Rechtsrahmen und eine Beschreibung der Bereiche, die möglicherweise noch stärker berücksichtigt werden müssten. Auf jeden Fall verdient er Ihre vollste Aufmerksamkeit!

Straßburg, im November 2007

Susanne Nikoltchev

IRIS Koordinatorin

*Leiterin der Abteilung Juristische Information
Europäische Audiovisuelle Informationsstelle*

IRIS *plus* erscheint als Redaktionsbeilage von IRIS, *Rechtliche Rundschau der Europäischen Audiovisuellen Informationsstelle*, Ausgabe 2007-12



OBSERVATOIRE EUROPÉEN DE L'AUDIOVISUEL
EUROPEAN AUDIOVISUAL OBSERVATORY
EUROPÄISCHE AUDIOVISUELLE INFORMATIONSTELLE

76 ALLEE DE LA ROBERTSAU • F-67000 STRASBOURG
TEL. +33 (0)3 88 14 44 00 • FAX +33 (0)3 88 14 44 19
<http://www.obs.coe.int>
e-mail: obs@obs.coe.int

 **Nomos**
Verlagsgesellschaft

WALDSEESTRASSE 3-5 - D-76530 BADEN-BADEN
TEL. +49 (0)7221 2104-0 • FAX +49 (0)7221 2104-27
e-mail: nomos@nomos.de



Der Einfluss des EG-Rechts auf die Besteuerung der europäischen audiovisuellen Industrie

Hasan Bermek

Europäische Audiovisuelle Informationsstelle

Die Vorgehensweise der Europäischen Gemeinschaft (EG) in Fragen der Besteuerung spiegelt ziemlich genau die allgemeine Entwicklung des EG-Rechts sowie den Wandel der Prioritäten der Gemeinschaft von der Errichtung der Zollunion bis zur Schaffung des Binnenmarkts und darüber hinaus wider. Sie entspricht genau Art. 2 des EG-Vertrags (EGV), in dem vorgegeben wird, dass die Erreichung der sozialen und wirtschaftlichen Ziele der Europäischen Gemeinschaft durch die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes und einer Wirtschafts- und Währungsunion zu erfolgen hat.

Die Maßnahmen der Gemeinschaft im Bereich des Steuerrechts sind auch von den ausdrücklichen Vorgaben in Art. 3, Abs. 1 EGV geprägt. Dazu zählen insbesondere:

- ein Binnenmarkt, der durch die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet ist (lit. c);
- ein System, das den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarkts vor Verfälschungen schützt (lit. g);
- die Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, soweit dies für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist (lit. h).

Es ist offensichtlich, dass Steuerfragen für all diese Punkte von großer Bedeutung sind und dass nationale Steuergesetze einen großen Einfluss auf die Funktionsweise des Binnenmarkts haben. Deutliche Beispiele für diese Auswirkungen des Steuerrechts sind Steuerhürden, die den freien Verkehr von Waren, Dienstleistungen, Einkünften und Kapital zwischen nationalen Märkten oder die Auswanderung von Steuerzahlern verhindern. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von ausländischen und einheimischen Waren, Dienstleistungen und Einkünften könnte sich auch kontraproduktiv auf die Ausübung der Grundfreiheiten aus dem EG-Vertrag auswirken. Und deutliche Abweichungen zwischen nationalen Steuergesetzen, Steuervorschriften und Verwaltungspraktiken können – auch wenn sie gar keine protektionistischen Ziele verfolgen –, zu unfairen steuerlichen Wettbewerbsbedingungen zwischen Mitgliedstaaten sowie zu einer Verzerrung und Zersplitterung des Binnenmarkts entlang der nationalen Grenzen führen.

Ein gewisses Maß an Integration im Bereich des Steuerrechts ist für die Europäische Gemeinschaft somit unerlässlich, wenn sie ihre Ziele erreichen und die vom EG-Vertrag vorgegebenen Aufgaben erfüllen will. Diese Integration ist allerdings kein Selbstzweck, sondern eine notwendige Voraussetzung für das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts.

Demzufolge hat die Gemeinschaft, die zwar keine eigenen steuerpolitischen Befugnisse hat (sie darf beispielsweise keine Steuern erheben außer einer Einkommensteuer auf die Einkommen ihrer Bediensteten), eine umfangreiche Sammlung von Gesetzestexten in Verbindung mit der Harmonisierung der nationalen Steuerpolitik und der Beseitigung von nationalen Steuervorschriften entwickelt, die als unzulässige Behinderung des Binnenmarkts angesehen werden.

Während Steuerhürden also bereits beträchtliche Hindernisse für die Integration der europäischen Märkte darstellen, so können sie zudem noch als zusätzliches Hindernis für die Entstehung eines wahrhaft europäischen audiovisuellen Sektors angesehen werden, der alle Vorteile des Binnenmarkts und der damit verbundenen Größenvorteile nutzen könnte. Sicherlich ist die Zersplitterung dieses Sektors auch auf andere Faktoren wie sprachliche oder kulturelle Barrieren zurückzuführen. Aber die Steuerhürden zwischen den Mitgliedstaaten der EU sind ein zusätzliches Element, das zu den Wettbewerbsnachteilen der

europäischen audiovisuellen Industrie auf internationaler Ebene beiträgt.

Es folgt zunächst ein kurzer Überblick über den allgemeinen Steuerrechtsrahmen in der Europäischen Gemeinschaft (I). Im Anschluss daran werfen wir einen detaillierteren Blick auf diverse steuerrechtliche Aspekte, die insbesondere für den audiovisuellen Sektor von Bedeutung sind. Dazu gehören der Zusammenhang zwischen dem EG-Wettbewerbsrecht und den nationalen Steueranreizen für Filme und audiovisuelle Werke, die Mehrwertsteuerregelungen für den audiovisuellen Sektor sowie Fragen in Verbindung mit direkter Besteuerung und insbesondere mit grenzüberschreitender Vergütung (II).

I. Besteuerung und Europäische Gemeinschaft – Rechtsgrundlagen und allgemeiner Rechtsrahmen

Bei einer Analyse des Integrationsprozesses der nationalen Steuersysteme¹ auf europäischer Ebene müssen wir zwischen positiver und negativer Integration unterscheiden. Der EG-Vertrag liefert im Grunde genommen die Rechtsgrundlage für etwas, das wir mit *positiver* Integration bezeichnen wollen, also eine aktive Harmonisierung und Koordinierung in Fragen der Besteuerung, insbesondere durch eine gezielte EG-Gesetzgebung in Steuerfragen (A). Der EG-Vertrag unterscheidet hier grundsätzlich zwischen zwei Arten von Steuern: Während er eine deutliche und klar abgegrenzte Rechtsgrundlage für indirekte Steuern und ein dementsprechend höheres Maß an Integration vorgibt, unterliegen die direkten Steuern mehr den allgemeinen Vorgaben bezüglich der Harmonisierung.

Diese Form der Integration unterscheidet sich deutlich von einer *negativen* Integration, bei der die Änderung oder auch Abschaffung von benachteiligenden Steuervorschriften und Praktiken oder anderen restriktiven Merkmalen nationaler Steuersysteme angestrebt wird. Einer der Hauptimpulse für eine negative Integration war die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, der Steuermaßnahmen (überwiegend in Verbindung mit direkten Steuern) gekippt hat, die mit den Bestimmungen des EG-Vertrags unvereinbar waren (B).

A. Positive Integration

Wie bereits erwähnt, unterscheiden sich die Grundlagen der positiven Integration deutlich voneinander, je nachdem, ob es sich um direkte oder indirekte Steuern handelt. Interessant ist hierbei jedoch, dass der Vertrag selbst keine eindeutige Definition von „direkten“ und „indirekten“ Steuern liefert. Als indirekte Steuern gelten ganz allgemein Steuern, die der Steuerschuldner (beispielsweise ein Kunde) über den Umweg eines Dritten an den Staat abführt. Dazu gehören Verbrauchsteuern und umsatzabhängige Steuern wie die Mehrwertsteuer. Dagegen werden direkte Steuern von den juristischen und natürlichen Personen direkt an die Finanzbehörden abgeführt. Beispiele hierfür sind die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer oder Steuern auf bestimmte Vermögenstransaktionen (unter anderem bei Immobilien, Aktien und Erbschaften).

Dieser grundsätzliche Unterschied in der Behandlung von direkten und indirekten Steuern lässt sich auf die Prioritäten des EG-Vertrags zurückführen: Da es im Kern um die Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen geht, können indirekte Steuern wie die Mehrwertsteuer oder Verbrauchsteuern leicht von Staaten missbraucht werden, um den freien Verkehr von Waren und Dienstleistungen einzuschränken – gewissermaßen als Ersatz für die Steuern, die vom Vertrag abge-



schaft wurden (wie etwa Zölle). Die Bedeutung, die der EG-Vertrag der Harmonisierung der indirekten Steuern beimisst, zeigt, dass die Wurzeln des EG-Vertrags letztendlich im freien Handel liegen.²

Während die Rechtsgrundlage für positive Integration bei indirekten Steuern explizit formuliert wird (1), gibt es für direkte Steuern keine vergleichbaren expliziten Bestimmungen. So stützt sich die Harmonisierung der direkten Steuern mehr auf allgemeine Bestimmungen des Vertrags (2). Dieser Umstand hat zu einem sehr unterschiedlichen Maß an Harmonisierung für diese beiden Formen der Besteuerung geführt. Während die indirekten Steuern bereits weitgehend in Einklang gebracht worden sind – vor allem durch eine gesetzliche positive Integration und insbesondere die Mehrwertsteuerrichtlinien – fällt die Integrationsbilanz bei direkten Steuern deutlich bescheidener aus.

1) Indirekte Steuern

Nach Art. 93 EGV erlässt der Rat ausdrücklich auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses **einstimmig**:

„die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts [...] notwendig ist.“

Auf der Grundlage dieses Artikels sind bereits zahlreiche Sekundärrechtstexte, also eine Fülle von Richtlinien und Vorschriften, im Bereich der indirekten Steuern verabschiedet worden. Wie wir weiter unten (Kapitel II.B) noch genauer feststellen werden, ist insbesondere die Harmonisierung der Mehrwertsteuer bereits vergleichsweise weit fortgeschritten, so dass die Mehrwertsteuer inzwischen als Ausnahme zur allgemeinen nationalen Steuerhoheit angesehen werden kann. Die Staaten sind verpflichtet, die Mehrwertsteuer zu erheben (und keine anderen Umsatzsteuern) und die Steuersätze innerhalb vorgegebener Grenzen festzulegen, um Chancengleichheit („*level playing field*“) sicherzustellen.

Bezeichnenderweise wird ein Teil des Gemeinschaftsetats historisch bedingt aus einem geringen Anteil an den Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten finanziert. Dies ist ein weiteres Element, dass die enge Verbindung zwischen dem EG-Recht und der Mehrwertsteuer dokumentiert.

2) Direkte Steuern

Während der EG-Vertrag eine eindeutige Rechtsgrundlage für die Harmonisierung von indirekten Steuern liefert, lassen sich die direkten Steuern nur auf Grund der allgemeinen Bestimmungen des Vertrags harmonisieren. Dies bedeutet, dass die Staaten ihre Steuerhoheit bei direkten Steuern weitgehend behalten, allerdings unter Einhaltung der allgemeinen Grundsätze des Vertrags.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat diesem Umstand Rechnung getragen, indem er bezüglich der direkten Steuern folgende Formulierung gewählt hat:

„[...] ist festzustellen, dass zwar der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen.“³

Das Fehlen einer expliziten Rechtsgrundlage für die Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern hat zu einer Reihe von Gemeinschaftstexten geführt, die sich mehr auf allgemeine Grundsätze stützen. So sieht insbesondere Art. 94 EGV vor, dass der Rat **einstimmig** auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses „Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten [erlässt], die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“.⁴ Bislang sind erst vier Steuerrichtlinien auf der Grundlage von Art. 94 EGV verabschiedet worden, davon drei bezüglich der Körperschaftsteuer und eine bezüglich der Einkommensteuer. Dies sind in chronologischer Reihenfolge:

- die Fusionsrichtlinie⁵ über die Besteuerung des grenzüberschreitenden Eigentümerwechsels von Unternehmen;
- die Mutter-Tochter-Richtlinie⁶ zur Besteuerung von Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (siehe Kapitel II.C.1 weiter unten);
- die Zinsertragsrichtlinie,⁷ mit der eine effektive Besteuerung von Zinserträgen erreicht werden soll, die in einem Mitgliedstaat an Nutznießer aus einem anderen Mitgliedstaat gezahlt werden, und zwar entsprechend den Gesetzen, die im Mitgliedstaat des Empfängers gelten;
- die für die audiovisuelle Industrie besonders wichtige Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie⁸ über grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen (siehe Kapitel II.C.1 weiter unten).

Mit Ausnahme der Fusionsrichtlinie befassen sich alle diese Texte in erster Linie mit Quellensteuern und der Frage der Doppelbesteuerung, der im Rahmen der EG durchaus der Aspekt der direkten Besteuerung mit der höchsten Bedeutung für das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts zukommt.

Die Gemeinschaft hat auch eine Reihe von Texten zur direkten Besteuerung auf der Grundlage allgemeiner Bestimmungen des Vertrags verabschiedet. So bildete beispielsweise Art. 308 EGV, nach dem die Gemeinschaft tätig werden darf, wenn im Vertrag die hierfür erforderlichen Befugnisse nicht vorgesehen sind, die Rechtsgrundlage für die EG-Regelungen zur Schaffung der Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV), darunter auch für spezielle Steuervorschriften.⁹ Dagegen enthalten die Bestimmungen für die Europäische Gesellschaft oder Europa AG (*Societas Europaea*), die auch auf der Grundlage von Art. 308 verabschiedet wurde, keinerlei steuerliche Elemente.

Eine weitere für die direkte Besteuerung maßgebliche Bestimmung ist Art. 293 EGV. Darin ist vorgesehen, dass die „Mitgliedstaaten soweit erforderlich untereinander Verhandlungen einleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen [...] die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft“ sicherzustellen. Dieser Artikel, der eher als Absichtserklärung aufgefasst werden sollte, da er den Mitgliedstaaten keine formale Verpflichtung zur Abschaffung von Doppelbesteuerung auferlegt, hat gleichwohl die Rechtsgrundlage für ein Schiedsübereinkommen¹⁰ gebildet, das ein Schiedsverfahren für die Beseitigung der Doppelbesteuerung vorsieht, wenn zwei Finanzbehörden keine Einigung bezüglich ihrer Ansprüche erzielen.

Die Frage der Doppelbesteuerung sowie entsprechender bilateraler Abkommen und ihr Status innerhalb des Gemeinschaftsrechts ist ein komplexes Thema, das auch für die audiovisuelle Industrie von Bedeutung ist (siehe Kapitel II.C weiter unten) und dem die Kommission seit einigen Jahren verstärkt Aufmerksamkeit widmet.

Generell lässt sich sagen, dass sich die Kommission zunehmend mit Fragen der direkten Besteuerung befasst. Hauptgrund hierfür ist nach eigener Aussage der Kommission die Tatsache, „dass sich das Gemeinschaftsrecht im Steuerbereich während der ersten dreißig Jahre seiner Existenz auf die indirekten Steuern [...] konzentrierte, soweit sie die Schaffung des Binnenmarktes behinderten.“ Die Frage der direkten Steuern hingegen ist ein Bereich, „mit dem sich die Gemeinschaft erst seit Schaffung des Binnenmarktes eingehender beschäftigt.“¹¹

B. Negative Integration

Unabhängig davon, in welchem Maße eine positive Integration in Steuerfragen erreicht werden konnte, hat die Einhaltung der Grundprinzipien des EG-Vertrags einen nachhaltigen Einfluss auf die Politik und die Gesetzgebung in den Mitgliedstaaten der EU gehabt, einschließlich ihrer nationalen Steuersysteme. Zu nennen sind hier an erster Stelle der freie Verkehr von Waren, Arbeitskräften, Dienstleistungen und Kapital sowie das Niederlassungsrecht (Art. 29, 39, 43, 49 und 56 EGV) und das Prinzip der Nichtdiskriminierung.¹² In der Rechtsprechung des EuGH finden sich zahllose Beispiele für restriktive Steuermaßnahmen, die wegen Unvereinbarkeit mit diesen allgemeinen Grundsätzen für unzulässig erklärt wurden.



Direkte Steuern sind besonders oft von negativer Integration betroffen gewesen, also von allgemeinen Prinzipien und Verboten, die aus anderen Bereichen der EU-Politik abgeleitet werden. Negative Integration betrifft die direkte Besteuerung in besonderem Maße, da die nationalen Steuersysteme in der Regel zwischen inländischen und ausländischen Einnahmequellen sowie zwischen ansässigen und nicht ansässigen Steuerzahlern unterscheiden, wohingegen der EG-Vertrag jede Form der Diskriminierung von Unternehmungen oder Angehörigen anderer Mitgliedstaaten verbietet.

In diesem Zusammenhang kann Diskriminierung offen (auf Grund der Nationalität) oder verdeckt (auf Grund anderer Kriterien wie etwa des Wohnorts, die auf ein ähnliches Ergebnis hinauslaufen¹³) erfolgen. Als Beispiel hierfür sei erwähnt, dass eine nationale Maßnahme wegen Unvereinbarkeit mit dem EG-Vertrag für unzulässig erklärt wurde, weil sie im Ausland gedruckte Zeitungen von Steuervorteilen ausgeschlossen hatte, die einheimischen Zeitungen gewährt wurden.¹⁴ Analog hierzu sind auch steuerliche Maßnahmen nach EG-Recht verboten, die ausländische Versicherungen oder Altersvorsorgepläne gegenüber einheimischen Verträgen benachteiligen.¹⁵ Im Prinzip sind Steuermaßnahmen bereits dann verboten, wenn sie es für Bürger der EU „weniger attraktiv“ machen, ihre im Vertrag verankerten Freiheiten auszuüben.¹⁶

Nach der maßgeblichen Rechtsprechung des EuGH können solche restriktiven Maßnahmen nur in bestimmten Fällen zugelassen werden. In diesem Zusammenhang wendet das Gericht seine *Rule of Reason* (ungeschriebene Rechtfertigungsgründe) an, die sie wie folgt formuliert hat:

„Nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können, müssen vier Voraussetzungen erfüllen: Sie müssen in nicht diskriminierender Weise angewandt werden, sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sie müssen geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Zieles zu gewährleisten, und sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.“¹⁷

Während der EG-Vertrag ausdrücklich eine Reihe von Gründen für Ausnahmeregelungen bezüglich der persönlichen Freiheiten enthält,¹⁸ sind diese bislang noch nie auf steuerliche Maßnahmen angewendet worden. Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung allerdings in drei Situationen eine Rechtfertigung einer restriktiven steuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Vorgängen mit dem Argument des öffentlichen Interesses zugelassen:

- Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug: Der EuGH interpretiert diese Ausnahmeregelung sehr eng und hat sie in der Praxis noch nie angewendet.
- Notwendigkeit einer wirksamen Steuerkontrolle: Dieser Rechtfertigungsgrund ist bei Maßnahmen wie der Verpflichtung zur doppelten Buchführung¹⁹ oder zur Vorlage von Belegen zum Nachweis der abzugsfähigen Kosten²⁰ angewendet worden.
- Kohärenz des nationalen Steuersystems: Dieser Rechtfertigungsgrund betrifft den Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit von Investitionen oder Beiträgen (wie etwa Versicherungsprämien) und der Besteuerung von zukünftigen Gewinnen. Ein Staat darf unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuervergünstigung verweigern, wenn die Besteuerung der zukünftigen Gewinne nicht sichergestellt werden kann.²¹ Dies gilt insbesondere für die Quellensteuer.

Zu beachten ist hierbei, dass diese Ausnahmeregelungen nur zugelassen werden, wenn die betreffenden Maßnahmen in angemessener Weise dem verfolgten Ziel dient, also wenn es keine weniger restriktive Maßnahme gibt, die den gleichen Zweck erfüllt.

Nicht wenige Entscheidungen des EuGH in Besteuerungsfällen betreffen die Frage der doppelten Besteuerung. Dies ist ein Bereich, in dem die Urteile des Gerichts nicht selten der Gesetzgebung der Gemeinschaft vorgegriffen haben (siehe Kapitel II.C).

Ein weiterer Zuständigkeitsbereich der Gemeinschaft, der restriktive Auswirkungen auf die nationalen Steuersysteme gehabt hat, sind

das Wettbewerbsrecht und insbesondere die Bestimmungen des EG-Vertrags über staatliche Beihilfen (Art. 87-89). Immer mehr Staaten in Europa greifen auf Steueranreize zurück, um sowohl den Film als auch den audiovisuellen Sektor zu unterstützen. Wie weiter unten zu lesen sein wird, trägt die Kommission dieser Entwicklung in ihren Entscheidungen in zunehmendem Maße Rechnung, was aufgrund des besonderen Status dieser Branche mit ihrer gleichermaßen kulturellen wie wirtschaftlichen Bedeutung zu einer recht spezifischen Politik der EG geführt hat (siehe Kapitel II.A).

Zu beachten ist auch, obgleich ohne direkte Bedeutung für den audiovisuellen Sektor, dass die Wirtschafts- und Währungsunion (WWU) neben der vollständigen Verlagerung der währungspolitischen Zuständigkeit von den Staaten der Eurozone auf die Gemeinschaftsebene auch eine globale Auswirkung auf die Steuerhoheit aller Mitgliedstaaten gehabt hat. So werden in den Konvergenzkriterien von Maastricht, im Stabilitäts- und Wachstumspakt (Euro-Stabilitätspakt) sowie im Defizitverfahren (Art. 104 EGV) Höchstgrenzen für das Haushaltsdefizit und die Staatsverschuldung als Prozentsatz des Bruttoinlandsprodukts festgelegt und ein Steuerüberwachungsverfahren eingeführt.

Angesichts der Tatsache, dass die Währungspolitik und die Steuerpolitik die beiden einzigen makroökonomischen Instrumente sind, die Regierungen zur Steuerung ihrer Wirtschaft zur Verfügung stehen, sind die umfassende Vergemeinschaftung des ersten Instruments (für die Staaten der Eurozone) und die Einschränkungen des zweiten möglicherweise auch Gründe für den wachsenden Widerstand der Mitgliedstaaten gegen eine weitere Harmonisierung sowohl der indirekten als auch der direkten Steuern. Dieser Umstand hat, zusammen mit der Tatsache, dass steuerpolitische Beschlüsse der EG die Einstimmigkeit des Rates erfordern, die Bemühungen der Kommission um eine positive Integration der Besteuerungsbestimmungen immer wieder zunichte gemacht und möglicherweise auch dazu beigetragen, dass die Kommission zunehmend auf weiche Regulierungsmaßnahmen wie Verhaltenskodexe, Empfehlungen, Leitlinien, Mitteilungen oder Strategiepapiere setzt.²²

II. Fragen mit besonderer Bedeutung für die audiovisuelle Industrie

Nach der Betrachtung der Rechtsgrundlage für die Gesetzgebung der Gemeinschaft in Steuerfragen ist es Zeit, sich auf drei Fragen in Verbindung mit dem EG-Recht zu konzentrieren, die einen beträchtlichen Einfluss auf den europäischen audiovisuellen Sektor haben. Die Zusammenhänge zwischen dem Wettbewerbsrecht der EG und nationalen Steueranreizen für Filme und audiovisuelle Werke verdeutlichen, wie ein scheinbar weit entfernter Politikbereich nationale Steuersysteme beeinflussen kann, und liefern ein gutes Beispiel für negative Integration (A). Die Gesetzgebung der EG bezüglich der indirekten Steuern und insbesondere die für den audiovisuellen maßgeblichen Mehrwertsteuerregelungen sind ein weiterer wichtiger Bereich (B). Danach geht es um Fragen der direkten Besteuerung und der grenzüberschreitenden Vergütung (C).

A. Wettbewerbsrecht und nationale Steueranreizmodelle für den audiovisuellen Sektor

Das Wettbewerbsrecht und insbesondere die Bestimmungen des EG-Vertrags über staatliche Beihilfen (Art. 87-89) sind ein Bereich des EG-Rechts, der einen beträchtlichen restriktiven Einfluss auf nationale Steuersysteme gehabt hat. Im Sinne des EG-Wettbewerbsrechts, das die Schaffung eines „level playing field“ innerhalb des Binnenmarkts anstrebt, „sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.²³

Während staatliche Beihilfen, die dieser Definition entsprechen, als unvereinbar mit dem EG-Vertrag gelten, können gewisse Formen staatlicher Hilfe von diesem generellen Verbot ausgenommen werden, vorausgesetzt, dass sie bestimmte im Vertrag aufgeführte politische

Ziele verfolgen. Dementsprechend können „Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes, soweit sie die Handels- und Wettbewerbsbedingungen in der Gemeinschaft nicht in einem Maß beeinträchtigen, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft,“²⁴ seit dem Maastrichter Vertrag als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden. Die Anwendung dieser Ausnahmen erfordert die Zustimmung der Kommission im Anschluss an ein strenges Meldeverfahren.

Beihilfen für den audiovisuellen Sektor unterliegen somit einer Überprüfung durch die Kommission. Die Kommission hat seit 1988 mit ihrer Entscheidung über Beihilfen für die griechische Filmindustrie²⁵ eine umfangreiche Sammlung von Grundsatzentscheidungen bezüglich der staatlichen Beihilfen für Filme und die audiovisuelle Branche aufgebaut. Ergänzt wurden diese 2001 durch die „Kommissionsmitteilung zur Filmwirtschaft“,²⁶ in der sie die Kriterien festgelegt hat, die von der Kommission angewendet werden, um die Vereinbarkeit einer staatlichen Beihilfe mit Art. 87 Abs. 3 lit. d EGV festzustellen. Neben der grundsätzlich notwendigen Vereinbarkeit mit den allgemeinen Prinzipien des Vertrags (wie die vier grundlegenden Freiheiten oder das Prinzip der Nichtdiskriminierung) muss eine angemeldete Beihilfe vier Kriterien erfüllen:

- Sie muss kulturellen Produkten, Filmen oder audiovisuellen Werken zugutekommen, wobei die Definition von „kulturellen Produkten“ im Ermessen der Mitgliedstaaten liegt;
- Der Produzent muss mindestens 20 Prozent des Produktionsbudgets in anderen Mitgliedstaaten ausgeben dürfen, ohne dass ihm die gewährte Beihilfe gekürzt wird;
- Die Höhe der Beihilfe darf 50 Prozent des Produktionsbudgets nicht überschreiten (außer für schwierige oder mit knappen Mitteln erstellte Produktionen);
- Zusätzliche Beihilfen für spezielle technische Produktionsarbeiten sind nicht zulässig.

Die Mitteilung zur Filmwirtschaft wurde unlängst bis zum 31. Dezember 2009 verlängert.²⁷

1) Anwendbarkeit der Beihilferegulungen auf Steueranreize

Die Formulierung „aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen“ ist nicht zwangsläufig gleichbedeutend mit direkter finanzieller Förderung und schließt auch den Verzicht auf Steuereinnahmen mit ein. Wenn ein Unternehmen einen Teil der üblicherweise anfallenden Steuern erlassen bekommt, erhält es vom Staat einen eindeutigen Wettbewerbsvorteil. Der entsprechende Verlust für die Staatskasse sollte grundsätzlich durch eine spätere Besteuerung der Gewinne der Nutznießer solcher Modelle sowie durch zusätzliche Steuereinnahmen aufgrund der gestiegenen wirtschaftlichen Aktivität in den betreffenden Branchen kompensiert werden. Dies ist allerdings, insbesondere in der audiovisuellen Industrie wegen der branchenspezifischen Risiken keineswegs gewährleistet.

In ihrer maßgeblichen Mitteilung führt die Kommission verschiedene Formen von Vorteilen durch Steuererleichterungen an. Dazu gehören unter anderem eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlage (wie etwa besonderer Steuerabzug, außergewöhnliche oder beschleunigte Abschreibung, Aufnahme von Rücklagen in die Bilanz etc.), eine vollständige oder teilweise Ermäßigung des Steuerbetrags (Steuerbefreiung, Steuergutschrift etc.) oder ein Zahlungsaufschub, die Aufhebung der Steuerschuld oder eine außergewöhnliche Vereinbarung über die Abzahlung der Steuerschuld in Raten.²⁸

Somit können steuerliche Maßnahmen nach EG-Recht zweifellos als staatliche Beihilfen gelten und sind auch von Anfang an als solche betrachtet worden.²⁹ Dies entspricht auch dem internationalen Rechtsrahmen. So stellt der Antisubventionskodex des GATT von 1994 eindeutig fest, dass Steuererleichterungen nach Art. VI GATT Subventionen darstellen.³⁰ Folglich kann die Kommission aufgrund ihrer Zuständigkeit für Fragen in Verbindung mit staatlichen Beihilfen den Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Einführung von Steueranreizen einschränken. So hat sie für die negative Integration von europäischen Steuersystemen eine wichtige Rolle gespielt, indem sie bei steuerlichen Förderungsmodellen die Steuerhoheit der EG-Mitgliedstaaten beschränkt hat.

Der Anteil der auf Steueranreizen basierenden staatlichen Förderungsmodelle steigt ständig an. Zwar machen direkte Zuwendungen immer noch die Mehrheit der staatlichen Fördermittel in Europa aus, aber nach den jüngsten von der Kommission veröffentlichten Zahlen wurden im Zeitraum 2003–2005 fast 40 Prozent der in der EU bereitgestellten Fördermittel in Form von Steuererleichterungen gewährt.³¹ Die Verteilung innerhalb der Mitgliedstaaten ist alles andere als homogen – so machen Steuervorteile fast 70 Prozent der Förderung in Portugal, der Slowakei und Schweden aus, während beispielsweise Belgien, Dänemark, Luxemburg und Österreich über 85 Prozent der Förderung in Form von direkten Zuwendungen bereitstellen.

2) Steueranreize und der audiovisuelle Sektor

Obleich es deutliche Unterschiede zwischen einzelnen europäischen Staaten gibt, zeigt sich der generelle Trend zu staatlichen Beihilfen in Form von steuerlichen Maßnahmen auch in der Förderung von Film und der audiovisuellen Branche in Europa. Im vergangenen Jahrzehnt hat die Zahl der Steueranreize für den audiovisuellen Sektor europaweit deutlich zugenommen, wie an den zahlreichen Entscheidungen der Kommission der letzten Jahre klar zu erkennen ist.

Zur Überprüfung solcher steuerlichen Anreize wendet die Kommission die gleichen in ihrer Mitteilung zur Filmwirtschaft definierten Kriterien an (siehe weiter oben). Interessant ist, dass die Kommission in ihrer Mitteilung ausdrücklich auf solche steuerlichen Anreize verweist, ohne jedoch hierzu Stellung zu beziehen:

„In diesem Bereich stellen sich einige Fragen [...] hinsichtlich [...] der Wirkungen fiskalischer Maßnahmen der Mitgliedstaaten auf die Produktion und Verbreitung audiovisueller Werke. So wurden nationale Steueranreize als wichtiger Faktor bei der Förderung von Koproduktionen angesehen. Ebenso könnte eine Harmonisierung der unterschiedlichen Besteuerungspraxis zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beitragen. Produzenten und Regisseure meinten, die Kommission solle die Mitgliedstaaten auffordern, [...] die Investitionen im audiovisuellen Sektor noch nicht steuerlich fördern, [...] dies zu tun. Von anderer Seite wurde auf steuerliche Maßnahmen (insbesondere „Steuerparadiese“) verwiesen, mit denen nichteuropäische Produktionen gefördert werden.“

Bis heute hat die Kommission bereits die Steueranreizmodelle mehrerer EU-Mitgliedstaaten – darunter Frankreich, Deutschland, das Vereinigte Königreich, Irland, Belgien, die Niederlande und Luxemburg – sowie bestehende Maßnahmen in manchen neuen Mitgliedstaaten wie Malta und Ungarn geprüft. Ohne im Detail auf die einzelnen Maßnahmen eingehen zu wollen, so ist doch die große Vielfalt dieser Maßnahmen hinsichtlich verschiedener Aspekte – beabsichtigter Zweck, Funktionsweise, unmittlere Nutznießer, Auswahlkriterien, Rechtsgrundlagen – zu beachten.

Steuerliche Anreize können in Form von ermäßigten Steuersätzen, Steuerbefreiungen (Belgien), Investitionszulagen (Frankreich), Steuergutschriften (Frankreich, UK, Irland), einer beschleunigten Abschreibung (Frankreich) etc. gewährt werden. Sie wenden sich direkt an audiovisuelle Produktionsfirmen (wie etwa bei Steuergutschriften für die Produktion von Filmen und audiovisuellen Werken in Frankreich oder das neue System der Steuergutschriften im Vereinigten Königreich), können aber auch private oder juristische Personen – unabhängig von ihrem Tätigkeitsbereich – zu Investitionen in audiovisuelle Produktionen ermuntern, indem sie einen Teil dieser Investitionen von der Einkommen- oder Körperschaftsteuer abziehen können. Zu dieser Form des Steueranreizes, der bereits vor der eigentlichen Produktion greift, zählen das französische SOFICA-Modell,³² das frühere britische „sale-and-leaseback“-Modell (Section 48) sowie der frühere deutsche Medienfonds.

Die meisten Steueranreizmodelle zielen auf die Vorproduktions- und Produktionsphase ab, indem sie Investitionen in Produktionen fördern oder zu einer Senkung der Produktionskosten beitragen, aber es können auch andere Phasen der Wertkette steuerlich gefördert werden. Ein gutes Beispiel hierfür ist die am 30. Dezember 2006 in Frankreich eingeführte Steuergutschrift für die Distributionskosten für



audiovisuelle Programme.³³ In Frankreich gibt es zudem ein Modell, bei dem bestimmte Kinos teilweise oder in vollem Umfang von der Gewerbesteuer befreit werden.³⁴

Während alle Steueranreizmodelle sowohl ökonomische als auch kulturelle Ziele verfolgen, so ist doch die Gewichtung dieser Ziele miteinander verschieden. Ziel der meisten Steueranreizmodelle in Europa ist die Stärkung der lokalen audiovisuellen Industrie, die Förderung des eigenen Lands als Drehort oder die Verhinderung der Auslagerung; aber es gibt auch einige Modelle, die strengere Kriterien hinsichtlich des kulturellen Werts des geförderten Werks anlegen, während andere erklärtermaßen ausländische Produktionen anziehen möchten.

In diesem Zusammenhang ist es erwähnenswert, dass die Kommission bei der Beurteilung der Vereinbarkeit von steuerlichen Vergünstigungen für den audiovisuellen Sektor mit dem EG-Vertrag in zunehmendem Maße auf die Angemessenheit der hierzu eingesetzten Überprüfungen des kulturellen Werts zu achten scheint. Ein gutes Beispiel hierfür ist die Bewertung des neuen britischen Systems der Steuergutschriften durch die Kommission.³⁵ Der ursprünglich von den britischen Behörden vorgeschlagene Kulturtest für diese Steuergutschriften wurde von der Kommission abgelehnt. Das Modell wurde erst zugelassen, nachdem der vorgeschlagene Kulturtest in wesentlichen Punkten geändert worden war, insbesondere durch eine Erhöhung der möglichen Punktzahl für kulturelle Inhalte von 4 auf 16 (von insgesamt 31). Dies bedeutet, dass die Definition von kulturellen Produkten zwar nach dem Subsidiaritätsprinzip den Mitgliedstaaten überlassen bleibt, aber es zeigt auch, dass der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten nicht absolut ist, und dass die Kommission durchaus eine Kontrolle über die Inhalte von so geförderten Werken ausüben kann und wird.

B. Mehrwertsteuerregelungen der EG und die audiovisuelle Industrie

Wie bereits erwähnt sieht der EG-Vertrag bei indirekten Steuern eine deutlich stärkere Harmonisierung als bei direkten Steuern vor, was auch daran liegt, dass indirekte Steuern einen größeren Einfluss auf den freien Warenverkehr und die Dienstleistungsfreiheit innerhalb des Binnenmarkts haben als direkte Steuern. So liefert Art. 93 EGV eine Rechtsgrundlage für Eingriffe der Gemeinschaft hinsichtlich der indirekten Steuern (siehe Kapitel I.A.1). Die vom Rat auf Grundlage dieses Artikels beschlossenen Harmonisierungsmaßnahmen wurden üblicherweise in Form von Richtlinien verabschiedet.

Diese spezielle Behandlung der indirekten Besteuerung hat sich besonders stark auf umsatzabhängige Steuern ausgewirkt, insbesondere auf die Mehrwertsteuer. Beginnend mit der Ersten und der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie vom 11. April 1967, hat die EG-Gesetzgebung zur Abschaffung anderer umsatzabhängiger Steuern und zur Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems geführt. Diese erste Harmonisierung wurde mit einer Reihe von nachfolgenden Richtlinien fortgesetzt, von denen die wichtigste die sogenannte Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie,³⁶ war, die bis zum 1. Januar 2007 den Grundpfeiler für die Mehrwertsteuergesetzgebung der EG gebildet hat. Ersetzt wurde sie dann durch eine neue Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem³⁷ (nachfolgend „Mehrwertsteuerrichtlinie“), die eine Überarbeitung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, ohne die bestehende Gesetzgebung entscheidend zu verändern.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass der europäische Rahmen im Bereich der indirekten Steuern und insbesondere der Mehrwertsteuer als Ausnahme zur ansonsten geltenden nationalen Steuerhoheit angesehen werden kann. Die Mehrwertsteuergesetzgebung der EG schränkt den Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten bei umsatzabhängigen Steuern deutlich ein: Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die Mehrwertsteuer zu erheben (und keine anderen Umsatzsteuern) und die Steuersätze innerhalb vorgegebener Grenzen festzulegen, um die Chancengleichheit innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen. Darüber hinaus hat der Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (Ecofin-Rat) im Rahmen des Übergangs zum europäischen Binnenmarkt 1991 die Richtlinie 91/680/EWG über die Beseitigung der Steuergrenzen³⁸ verabschiedet, in der festgelegt wurde, dass Privatpersonen ausschließlich

im Land des Kaufs besteuert werden (eine Ausnahme hierzu bildet der Fernabsatz, siehe weiter unten).

Die Mehrwertsteuergesetzgebung der EG hatte großen Einfluss darauf, wie die Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten erhoben wird, und hat somit wichtige Konsequenzen für nahezu alle Wirtschaftszweige in Europa, darunter auch für den audiovisuellen Sektor. Zu berücksichtigen sind hierbei ebenfalls der weltweite Trend zu einer grundsätzlichen Verlagerung von direkten auf indirekte Steuern sowie der steigende Anteil der Mehrwertsteuereinnahmen in den Staatshaushalten.³⁹

Dennoch ist festzustellen, dass die Harmonisierung auf EU-Ebene bei weitem nicht abgeschlossen ist, und dass es zwischen den Mitgliedstaaten deutliche Unterschiede in der Anwendung der Mehrwertsteuer gibt. So ist es den einzelnen Staaten überlassen, die anzuwendenden Mehrwertsteuersätze festzulegen, sofern sie die in der Mehrwertsteuerrichtlinie definierten Mindestsätze nicht unterschreiten. Darüber hinaus gibt es eine Fülle von Ausnahmen, darunter Sonderregelungen, Optionen, zeitweilige Befreiungen, Übergangsregelungen (die oftmals nie wieder aufgehoben werden), über 130 vom Rat selbst genehmigte Ausnahmeregelungen,⁴⁰ Unterschiede in der Anwendung der Regelungen (wie etwa hinsichtlich der Bestimmung des Ortes, an dem eine Transaktion zu besteuern ist) sowie Defizite in der Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinien.

Der daraus folgende Mangel an Transparenz und Rechtssicherheit hat die Kommission 1996 zur Veröffentlichung eines Papiers bewegt, das die festgestellten Defizite des damaligen europäischen Mehrwertsteuersystems und ein Arbeitsprogramm für die Entwicklung eines besser auf die Bedürfnisse des Binnenmarkts abgestimmten Systems beschrieb. Nach diesem Vorschlag sollte der Binnenmarkt zu Mehrwertsteuerzwecken wie ein nationaler Markt funktionieren, was eine weitere Harmonisierung – insbesondere der Mehrwertsteuersätze – sowie eine Modernisierung des bestehenden Systems hinsichtlich der Verwaltung, der Kontrolle, der Eintreibung und der Amtshilfe zwischen verschiedenen Finanzbehörden erfordert hätte. Bislang war die Initiative der Kommission aber nicht erfolgreich, was auf die fehlende Bereitschaft der Mitgliedstaaten zu einer weiteren Beschränkung ihrer Steuerhoheit zurückzuführen ist.

Was die audiovisuelle Industrie und die Mehrwertsteuergesetzgebung der Gemeinschaft betrifft, so geht es unter anderem darum, inwieweit die geltenden Regelungen die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf audiovisuelle Güter und Dienstleistungen ermöglicht (1). Eine weitere wichtige Frage betrifft die Regelungen zur Bestimmung des „Orts des steuerbaren Umsatzes“ zu Mehrwertsteuerzwecken (2).

1) Mehrwertsteuersätze

Durch die Anwendung von ermäßigten Mehrwertsteuersätzen können die Staaten die audiovisuelle Industrie indirekt fördern: Eine niedrigere Besteuerung der Produkte oder Dienstleistungen beim Verbraucher führt normalerweise auch zu niedrigeren Endpreisen. Auf Grund der Preiselastizität der Nachfrage führt dies wiederum zu einem höheren Konsum der jeweiligen Produkte oder Dienstleistungen.

In den Art. 93–130 gibt die neue Mehrwertsteuerrichtlinie einen Rechtsrahmen für die Anwendung von Mehrwertsteuersätzen in den Mitgliedstaaten vor. Hierbei gilt im Normalfall die Grundregel, dass mehrwertsteuerpflichtige Waren und Leistungen einem Standardsatz unterliegen. Die Mitgliedstaaten dürfen diesen Satz selbst festlegen, dieser darf aber nicht unter 15 Prozent liegen. In der Praxis unterscheiden sich die Standardsätze zwischen den Mitgliedstaaten zum Teil erheblich, von 15 Prozent in Zypern und Luxemburg bis zu 25 Prozent in Schweden und Dänemark.

Die gegenwärtige Gesetzgebung schreibt vor, dass die Mitgliedstaaten bestimmte Güter völlig von der Mehrwertsteuer befreien müssen. Von Bedeutung für den audiovisuellen Sektor sind in diesem Zusammenhang folgende Güter und Dienstleistungen:

„bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des

öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten kulturellen Einrichtungen erbracht werden; Tätigkeiten öffentlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter.“⁴¹

Darüber hinaus haben die Mitgliedstaaten nach Art. 98–99 der überarbeiteten Mehrwertsteuerrichtlinie das Recht, einen oder zwei ermäßigte Sätze (von mindestens 5 Prozent) anzuwenden. Diese dürfen aber nur auf ganz bestimmte Lieferungen von Dienstleistungen und Gegenständen angewandt werden, die in Anhang III der Richtlinie (früher Anhang H der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie) aufgeführt sind. In dieser Liste sind folgende Kategorien von besonderer Bedeutung für den audiovisuellen Sektor:

- „7. Eintrittsberechtigung für [...] Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen;
- 8. Empfang von Rundfunk- und Fernsehprogrammen;
- 9. Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie diesen geschuldete urheberrechtliche Vergütungen.“

Somit besteht gemäß Mehrwertsteuerrichtlinie der Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten darin, dass sie frei entscheiden können, ob sie ermäßigte Mehrwertsteuersätze anwenden oder nicht, und falls sie es tun, die Kategorien auszuwählen, für die ermäßigte Mehrwertsteuersätze gelten sollen. Die Mitgliedstaaten haben die ihnen gelassenen Möglichkeiten reichlich ausgenutzt, und so haben wir heute eine uneinheitliche und komplexe Situation mit zum Teil erheblichen Unterschieden zwischen den Staaten. Komplizierter wird das Regelwerk durch die zahllosen Ausnahmeregelungen, die einzelnen Mitgliedstaaten und manchmal mehreren oder sogar einer Mehrheit von Mitgliedstaaten eingeräumt wurden. Zugestanden wurden diese Ausnahmen insbesondere während der Verhandlungen im Vorfeld der Verabschiedung der Mehrwertsteuersatz-Richtlinie von 1992⁴² und in den EU-Beitrittsakten. Laut Kommission verhindern derartige Ausnahmeregelungen die Anwendung einer kohärenten Mehrwertsteuersatzstruktur in der EU.⁴³

Noch komplizierter wird die Situation durch die Sonderregelungen für elektronische Dienstleistungen. Mit der Verabschiedung der Richtlinie über die so genannte „E-Commerce-Steuer“⁴⁴ wurde die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie dahingehend geändert, dass elektronisch erbrachte Dienstleistungen nur einem Standardmehrwertsteuersatz unterliegen dürfen. Zudem enthielt die Richtlinie keine Definition von „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“, sondern lediglich einen Verweis auf Anhang L und die darin angegebene nicht abschließende Liste von elektronisch erbrachten Dienstleistungen (Anhang L wurde zu Anhang II in der neuen Mehrwertsteuerrichtlinie).

Die daraus folgende Rechtsunsicherheit war so hoch, dass die Klärung des Geltungsbereichs dieses Konzepts einen der Hauptpunkte der ersten Ratsverordnung⁴⁵ bezüglich der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bildete. Die Verordnung schließt unter elektronisch erbrachten Dienstleistungen insbesondere auch den Zugang zu oder das Herunterladen von Musik, Filmen und Online-Videospielen ein. Dies würde bedeuten, dass Dienstleistungen wie *Video-on-Demand* (VoD) einem Standardsatz unterliegen und die Voraussetzungen für einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz nicht erfüllen. Dagegen werden Radio- und Fernsehdienste sowie die Bereitstellung von Videokassetten, DVDs und Spielen auf CD-ROM im Sinne der Richtlinie nicht als elektronisch erbrachte Dienstleistungen eingestuft, auch dann nicht, wenn die Transaktion über das Internet erfolgt.⁴⁶ Es ist somit davon auszugehen, dass für *Internet Protocol Television*-Dienste (IPTV-Dienste) ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angesetzt werden darf, wenn dies gewünscht wird.

Beim derzeitigen Stand der Dinge ist die Mehrwertsteuergesetzgebung der EG für den audiovisuellen Sektor demzufolge sehr komplex und sie schafft beträchtliche Verzerrungen. Die auf audiovisuelle Produkte und Dienstleistungen angewandten Mehrwertsteuersätze unterscheiden sich nicht nur mitunter deutlich von einem Mitgliedstaat zum nächsten, auch die Besteuerung verschiedener Medienfenster innerhalb ein und desselben Mitgliedstaats ist zwangsläufig sehr verschieden. So erlaubt die Mehrwertsteuerrichtlinie den Staaten die Anwendung von ermäßigten Sätzen auf Kinokarten und Fernseh- und

funkdienste (auch über das Internet), während nichtgewerbliche Dienste von öffentlich-rechtlichen Sendern von der Mehrwertsteuer völlig befreit werden. Gleichzeitig gelten nur die Standardsätze für CDs, Videos und DVDs sowie VoD. Somit unterliegt das gleiche audiovisuelle Produkt je nach Art der Bereitstellung unterschiedlichen Steuersätzen, und dies überwiegend zu Lasten der „neuen“ Vertriebsfenster. Die verzerrende Auswirkung dieser Situation auf den audiovisuellen Sektor ist offensichtlich.

Aufstellung der Mehrwertsteuersätze für audiovisuelle Güter und Dienstleistungen in EU-Mitgliedstaaten⁴⁷ (in Prozent)

	Standardsatz	Ermäßigter Satz	Kinokarten	Pay-TV/ Kabelfernsehen	TV- Gebühren	Video/ DVD
AT	20	10	10	10	10	20
BE	21	6	6	12/21	-	21
BG	20	7	20	20	20	20
CY	15	5/8	15	15	15	15
CZ	19	5	5	ex/19	ex/19	19
DE	19	7	7	19	ex	19
DK	25	-	25	25	25	25
EE	18	5	5	18	18	18
EL	19	9	4,5	9	ex	19
ES	16	7	7	16	16	16
FI	22	8/17	8	22	8	22
FR	19,6	5,5	5,5	5,5	2,1	19,6
HU	20	5	20	ex/20	ex/20	20
IE	21	13,5	13,5	21	ex	21
IT	20	10	10	10	4	20
LT	18	5/9	5	18	18	18
LU	15	6	3	3/15	ex	15
LV	18	5	5	5	-	18
MT	18	5	18	18	18	18
NL	19	6	6	19	ex	19
PL	22	7	7	7/22	22	22
PT	21	5/12	5	21	21	21
RO	19	9	9	19	19	19
SE	28	6/12	6	25	ex	25
SI	20	8,5	8,5	20	ex/20	20
SK	19	10	19	ex/19	ex/19	19
UK	17,5	5	17,5	17,5	ex	17,5

In ihrer sogenannten „Kinomitteilung“ erkannte die Kommission an, dass es innerhalb des audiovisuellen Sektors sowie in einigen Mitgliedstaaten den grundsätzlichen Wunsch gibt, dieses Problem anzugehen:

„Die Kommission nimmt die geäußerten Ansichten zur Besteuerung von Kulturgütern und -dienstleistungen, insbesondere aber die Bitte zur Kenntnis, denjenigen Mitgliedstaaten, die dies wünschen, die Anwendung eines ermäßigten MwSt-Satzes auf sämtliche Kulturgüter und -dienstleistungen ohne Unterscheidung nach den verschiedenen Vertriebsformen zu ermöglichen. Die Kommission wird anlässlich der Überarbeitung von Anhang H der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie nach Ablauf des Jahres 2002 prüfen, ob dieser Bitte entsprochen werden kann. Die Kommission möchte gleichwohl darauf hinweisen, dass die Mitgliedstaaten schon jetzt die Möglichkeit haben, einen ermäßigten Satz auf Kinoeintritte anzuwenden.“⁴⁸

Bislang hat dies jedoch zu keinen konkreten Ergebnissen geführt – trotz der Initiativen einiger Mitgliedstaaten –, da jede Änderung von Anhang III ein einstimmiges Votum innerhalb des Rates erfordern würde.

2) Ort des steuerbaren Umsatzes

Die Definition des Orts, an dem eine Dienstleistung oder Lieferung zu versteuern ist, ist ein wichtiges Element in der Mehrwertsteuergesetzgebung der EG, zumal an der Dienstleistung mehr als nur ein Mit-

gliedstaat oder ein Mitgliedstaat und ein nichteuropäischer Staat beteiligt sein können. Betroffen sind hiervon insbesondere die jeweils anzuwendenden Sätze, die anzuwendenden Verwaltungsverfahren sowie die Frage, in welchem Staat die betreffende Steuer abzuführen ist.

Die Regeln für die Definition des Orts des steuerbaren Umsatzes sind ausgesprochen komplex und in der neuen Mehrwertsteuerrichtlinie sind ihnen ganze 31 Artikel gewidmet (Titel V, Art. 31–61), mit zahlreichen Ausnahmen von den allgemeinen Regeln. So hängt der Ort des steuerbaren Umsatzes von vielen Faktoren ab, unter anderem davon, ob die Lieferung Gegenstände oder Dienstleistungen betrifft und ob es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt oder nicht, aber auch von der Höhe der Transaktion, von der Art der Güter und der Dienstleistungen.

Von besonderer Bedeutung für die audiovisuelle Industrie ist die Frage des Orts der audiovisuellen Dienstleistungen. Bei Dienstleistungen gilt für Mehrwertsteuerzwecke als Ort einer Dienstleistung in der Regel der Ort, „an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort“.⁴⁹

Für Rundfunkdienstleistungen und elektronisch erbrachte audiovisuelle Dienstleistungen gelten jedoch besondere Regeln. Diese Regelungen wurden ursprünglich mit der so genannten „E-Commerce-Mehrwertsteuerrichtlinie“⁵⁰ zur vorübergehenden Änderung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführt. Nach diesen Sonderregeln gilt als Ort der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen (darunter insbesondere auch der Zugang zu oder das Herunterladen von Filmen) der Ort, an dem der Kunde seinen Sitz hat. Am 19. Dezember 2006 verabschiedete der Rat der Europäischen Union die Richtlinie 2006/138/EG, mit der die Geltungsdauer dieser Mehrwertsteuerregelungen bis zum 31. Dezember 2008 verlängert wurde.

Hauptziel dieser Regelungen ist die Behebung einiger Defizite der Mehrwertsteuerrichtlinie. So hatten die Bestimmungen vor 2002 es einerseits versäumt, elektronische Dienstleistungen von Betreibern aus Drittländern für Kunden in der EU zu besteuern, während andererseits europäische Betreiber unabhängig davon besteuert wurden in welchem Land sich ihre Kunden befanden. Dadurch hatten europäische Betreiber gegenüber nichteuropäischen Betreibern einen Wettbewerbsnachteil (zum Beispiel waren amerikanische Firmen für ihre Exporte von der Umsatzsteuer befreit).

Die Richtlinie 2002/38/EG enthält darüber hinaus auch vereinfachte Anmelde- und Erklärungsverpflichtungen, um nichteuropäischen Betreibern die Einhaltung der Steuerpflichten zu erleichtern und ihnen zu erlauben, nur mit einer einzigen europäischen Steuerbehörde ihrer Wahl abzurechnen. Nichteuropäische Unternehmen haben so die Möglichkeit, sich bei der Steuerbehörde eines einzigen europäischen Lands anzumelden und die dort geltenden Mehrwertsteuersätze anzuwenden, statt in ihren Rechnungen je nach Wohnort ihrer Kunden bis zu 27 verschiedene Mehrwertsteuersätze anzuwenden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Mehrwertsteuergesetzgebung der EG einen Rahmen geschaffen hat, in dem Unternehmen, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat haben, aber in einem anderen Mitgliedstaat Mehrwertsteuerausgaben haben, die im zweiten Staat gezahlte Mehrwertsteuer zurückfordern können.⁵¹ Diese erfordert aber je nach Mitgliedstaat in der Regel einen aufwendigen Verwaltungsprozess und viel Zeit. In der Dreizehnten Mehrwertsteuerrichtlinie ist analog hierzu ein ähnlicher Mechanismus vorgesehen, der es nichteuropäischen Unternehmen erlaubt, die in der EU bezahlte Mehrwertsteuer unter bestimmten Voraussetzungen zurückzubekommen.⁵²

C. Direkte Steuern – grenzüberschreitende Vergütung und Doppelbesteuerung

Wie bereits erwähnt, sind die verzerrenden Effekte der direkten Steuern auf innergemeinschaftliche Transaktionen weniger auffällig

als bei indirekten Steuern. Direkte Steuern können gleichwohl einen großen Einfluss auf wichtige Investitions-, Niederlassungs- und Beschäftigungsentscheidungen haben. Große Unterschiede in der Steuerlast und insbesondere eine übermäßige Steuerlast auf Grund einer Doppelbesteuerung infolge von grenzüberschreitenden Tätigkeiten innerhalb der Gemeinschaft können den freien Verkehr von Arbeitskräften und Kapital in hohem Maße behindern. Darüber hinaus erzeugt die Beachtung von 27 verschiedenen Steuergesetzgebungen einen sehr hohen Verwaltungsaufwand, der es europäischen Unternehmungen und insbesondere kleinen und mittleren Betrieben schwer macht, die Vorteile des Binnenmarkts wirklich zu nutzen.

Für den audiovisuellen Sektor ist im Zusammenhang mit direkten Steuern die Frage der Doppelbesteuerung das wichtigste Thema. Vor dem Hintergrund der Errungenschaften des Binnenmarkts ist es durchaus nicht unüblich, dass ein Unternehmen oder eine Privatperson mit Sitz in einem Mitgliedstaat Gewinne erzielt, die in einem anderen Mitgliedstaat zu versteuern sind. Doppelbesteuerung entsteht dann, wenn ein und derselbe Gewinn zum einen in dem Staat versteuert wird, in dem er erzielt wurde, und zum anderen auch in dem Staat, in dem das Unternehmen oder die Privatperson wohnhaft ist. Dadurch hat der Steuerzahler, der in einem anderen Mitgliedstaat wirtschaftlich tätig ist, einen deutlichen Nachteil gegenüber Steuerzahlern, die nicht grenzüberschreitend tätig sind.

Der entscheidende Faktor für das Entstehen einer doppelten Besteuerung ist die Tatsache, dass die meisten EU-Mitgliedstaaten zwei Kriterien gleichzeitig anwenden: direkte Steuern werden zum einen nach dem Prinzip des Wohnsitzlands (die Einwohner eines Staates sind auf ihr weltweites Einkommen uneingeschränkt steuerpflichtig) und zum anderen nach dem Prinzip des Ursprungslands (Gewinne sind dort eingeschränkt steuerpflichtig, wo sie erzielt werden, einschließlich der Erhebung von „Quellensteuern“ auf Zahlungen an eine andere Partei mit Sitz im Ausland) erhoben werden. In Ermangelung von EG-Regelungen, die eine Doppelbesteuerung eindeutig verhindern, sind Mitgliedstaaten in der Tat berechtigt, diese anscheinend widersprüchlichen Prinzipien gleichzeitig anzuwenden.

Hiervon betroffen sind gegebenenfalls die Besteuerung von grenzüberschreitenden Beschäftigungsverhältnissen, Dividenden- und Zinszahlungen (einschließlich konzerninterner Transaktionen), aber auch die grenzüberschreitende Vergütung von geistigem Eigentum, ein für die audiovisuelle Industrie besonders wichtiger Punkt. In der Praxis kommt es zu einer doppelten Besteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungen von Lizenzgebühren, wenn diese nicht im Wohnsitzland (Heimatstaat) des Rechteinhabers anfallen. So kann vom Ursprungsland eine Steuer einbehalten werden, etwa ein bestimmter Prozentsatz des gezahlten Betrags, während der Rechteinhaber die gleiche Zahlung in seinem Heimatstaat im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ein zweites Mal versteuern muss.

Doppelbesteuerung lässt sich vermeiden, wenn zwei Staaten die vollständige Abschaffung von Quellensteuern auf bestimmte grenzüberschreitende Zahlungen vereinbaren. Hilfsweise kann der Heimatstaat die Doppelbesteuerung seiner Steuerzahler auf zweierlei Art und Weise verhindern: Er befreit ausländische Einkünfte von der Einkommensteuer (Steuerbefreiung) oder er ermöglicht die Verrechnung der im Ursprungsland gezahlten Steuer mit der geschuldeten Einkommensteuer (Steuergutschrift).⁵³ Aber unabhängig davon, welches Verfahren angewendet wird, darf nicht übersehen werden, dass Mechanismen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung, sofern sie bestehen, meistens einen sehr hohen bürokratischen Aufwand mit extrem lästigen Formalitäten mit sich bringen. In der Praxis können solche Verfahren Jahre dauern und Liquiditätsprobleme für die betroffenen Unternehmen verursachen.

Nachdem wir festgestellt haben, wie Doppelbesteuerung bei direkten Steuern ein Problem für den audiovisuellen Sektor darstellen kann, wollen wir nun die Auswirkungen des EG-Rechts in diesem Bereich untersuchen. Hierzu bietet sich eine Betrachtung der bestehenden Maßnahmen für eine positive Integration in diesem Bereich und insbesondere der Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie an (1). Angesichts der eingeschränkten Zuständigkeit der Gemeinschaft in diesem Bereich müssen wir aber auch einen Blick auf die klassischen Rechtsgrund-



lagen für diesen Bereich werfen, nämlich auf bilaterale oder multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Stellung zum Gemeinschaftsrecht (2).

1) Maßgebliche EG-Gesetzgebung

Hinsichtlich der Körperschaftssteuer und der doppelten Besteuerung von grenzüberschreitenden Einkünften befasst sich die bestehende EG-Gesetzgebung nur insofern mit dieser Problematik als sie Konzerne betrifft.

Erstens, mit der Mutter-Tochter-Richtlinie⁵⁴ wird versucht, zwei Besteuerungsprobleme zu vermeiden, die in Verbindung mit der grenzüberschreitenden Ausschüttung von Gewinnen nach Steuern von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft in der EG auftreten. Zum einen schafft die Richtlinie die Quellenbesteuerung im Ursprungsland von Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen ab (Art. 5), und zum anderen verhindert sie eine doppelte Besteuerung von Muttergesellschaften (hier der Gewinne ihrer Tochtergesellschaften) in ihrem Heimatstaat. Hierzu stehen dem Heimatstaat zwei mögliche Verfahren aus dem OECD-Musterabkommen zur Verfügung (siehe weiter oben), die Steuerbefreiung und die Steuergutschrift (Art. 4).

Zweitens, die Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie⁵⁵ befasst sich mit grenzüberschreitenden, konzerninternen Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren. Diese Richtlinie, die erst 12 Jahre nach dem ersten Vorschlag der Kommission verabschiedet wurde, legt in Art. 1 Abs. 1 folgendes fest:

„In einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren werden von allen in diesem Staat darauf erhebenden Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden – befreit, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats ist.“

Abs. 7 des gleichen Artikel schränkt allerdings diese Regelung auf die Fälle ein, in denen das zahlende Unternehmen ein verbundenes Unternehmen des nutzungsberechtigten Unternehmens ist. Die beiden Unternehmen gelten als „verbunden“, wenn eines von ihnen unmittelbar mindestens zu 25 Prozent am Kapital des anderen beteiligt ist oder wenn ein drittes Unternehmen mindestens zu 25 Prozent am Kapital beider Unternehmen beteiligt ist (Art. 3 lit. b).

Auch wenn die Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie einen wichtigen Ansatz für das Problem der Doppelbesteuerung von Lizenzgebühreneinzahlungen darstellt, vollständig lösen kann auch sie das Problem nicht. Abgesehen davon, dass sie sich nur auf Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen beschränkt, enthält sie auch zahlreiche Ausnahmeregelungen. Für drei Mitgliedstaaten (Griechenland, Spanien und Portugal) gab es „aus Haushaltsgründen“ von Anfang an eine Reihe von Übergangsregelungen. Hinzu kamen im Rahmen einer Änderungsrichtlinie Übergangsregelungen für fünf neue Mitgliedstaaten.⁵⁶ Bezüglich der Zahlung von Lizenzgebühren ist der derzeitige Stand der Dinge der folgende:

- Die Slowakei war bis zum 1. Mai 2006 von der Anwendung von Art. 1 befreit;
- Griechenland, Lettland, Polen und Portugal dürfen bis zum 1. Juli 2009 eine Quellensteuer von bis zu 10 Prozent und bis zum 1. Juli 2011 von bis zu 5 Prozent beibehalten;
- Litauen, Spanien und die Tschechische Republik dürfen bis zum 1. Juli 2011 eine Quellensteuer von bis zu 10 Prozent beibehalten.

Sollten allerdings Doppelbesteuerungsabkommen zwischen diesen und anderen Mitgliedstaaten niedrigere Steuersätze für Lizenzgebühren vorsehen, dann gelten die niedrigeren Sätze. Nach Ablauf der Übergangsregelungen sollten diese Staaten im Prinzip die Richtlinie vollständig erfüllen, es sei denn, die Ausnahmeregelungen werden verlängert.

Was die Besteuerung von Lizenzgebühreneinzahlungen zwischen nicht verbundenen Unternehmen betrifft, so wird dieser Punkt im der-

zeitigen Gemeinschaftsrecht vollständig bilateralen Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten überlassen.

2) Bilaterale Steuerabkommen

In Ermangelung einer Zuständigkeit der Gemeinschaft in diesem Bereich (mit Ausnahme der im vorherigen Abschnitt behandelten Fälle) bilden bilaterale und multilaterale Steuerabkommen sowie die daraus abgeleiteten nationalen Gesetze die wesentliche Grundlage für die Frage der Doppelbesteuerung.

In einer EU mit 27 Mitgliedstaaten würde allerdings ein lückenloses Netz von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen 351 Verträge umfassen, mit zum Teil weit auseinandergehenden Regelungen. Neben dem möglicherweise verzerrenden Effekt von unkoordinierten bilateralen Abkommen würde dies auch einen erheblichen Verwaltungsaufwand für private und juristische Personen bedeuten, die ihre Rechte auf freien Verkehr auf der Grundlage des EG-Vertrags ausüben.

In diesem Zusammenhang ist das „OECD-Musterabkommen über Einkommen- und Kapitalsteuern“ ein beruhigender Faktor gewesen, da es als Vorlage für viele der bestehenden bilateralen Abkommen gedient hat. Bezüglich der Lizenzgebühren sieht dieses Abkommen insbesondere vor, dass „Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, [...] nur im anderen Staat besteuert werden [können].“⁵⁷ In der Praxis unterscheiden sich jedoch die konkreten Regelungen mitunter deutlich, was darauf zurückzuführen ist, dass zum einen das Musterabkommen selbst einen gewissen Handlungsspielraum lässt und zum anderen diverse Mitgliedstaaten aus verschiedenen Gründen Vorbehalte gegen den angeführten Artikel angebracht haben.⁵⁸

Die Beziehungen zwischen Gemeinschaftsrecht und internationalem Steuervertragsrecht sind komplex und haben bereits zu einigen Konflikten geführt, die dem EuGH die Gelegenheit gaben, den Status der Steuerabkommen im EG-Recht zu klären.

Wie bereits weiter oben erwähnt (siehe Kapitel I.A.2), sieht Art. 293 Punkt 2 EGV vor, dass Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen eingehen, um Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu beseitigen. Bezeichnenderweise hat der EuGH aber festgestellt, dass diese Bestimmung ohne direkte Auswirkung geblieben ist:

„Auch wenn die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft also zu den Zielen des Vertrages gehört, ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, dass diese dem einzelnen nicht aus sich heraus Rechte gewähren kann, auf die er sich vor den nationalen Gerichten berufen kann.“⁵⁹

Dies bedeutet, dass die Mitgliedstaaten die volle Steuerhoheit in diesem Bereich behalten und sie nicht verpflichtet sind, aktiv die Abschaffung der Doppelbesteuerung voranzutreiben. Das Gericht erkennt zwar an, dass Doppelbesteuerung negative Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts haben kann, aber es betrachtet diese als Folge davon, „dass zwei Mitgliedstaaten parallel zueinander ihre Besteuerungsbefugnis ausüben“.⁶⁰

Der EuGH unterscheidet aber in diesem Zusammenhang deutlich zwischen „aufgeteilter“ Steuerhoheit und „ausgeübter“ Steuerhoheit und unterwirft letztere der Einhaltung der allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts. Deutlich formuliert wurde dies im Urteil des Gerichts im Fall *Saint-Gobain*:

„[...] in Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten dafür zuständig bleiben, die Kriterien für die Besteuerung [...] festzulegen, um die Doppelbesteuerung gegebenenfalls im Vertragswege zu beseitigen[...]

Bei der **Ausübung** der in dieser Weise **aufgeteilten** Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten jedoch verpflichtet, den Gemeinschaftsvorschriften nachzukommen. [...] die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofes [...], wonach die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass die Mitgliedstaaten



diese Zuständigkeit aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen.⁶¹

Dementsprechend hat das Gericht in mehreren Fällen die Ausübung der Steuerhoheit von Mitgliedstaaten in Verbindung mit bilateralen Besteuerungsabkommen geprüft und bestimmte Praktiken für unvereinbar mit dem EG-Vertrag erklärt. Dazu zählen insbesondere:

- Wenn Arbeitnehmer den größten Teil ihrer Einkünfte in einem Mitgliedstaat erzielen, in dem sie nicht ansässig sind, ist dieser Mitgliedstaat verpflichtet, seine Steuervergünstigungen auch ihnen zu gewähren.⁶² Dies weicht vom Prinzip des OECD-Musterabkommens ab, wonach es dem Heimatstaat obliegt, die persönlichen und familiären Lebensumstände von grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmern zu berücksichtigen. In besonderen Situationen ist der Heimatstaat zudem verpflichtet, die Steuerlast im Ursprungsland zu berücksichtigen, um die nachteiligen Besteuerungseffekte von grenzüberschreitenden Verhältnissen auszugleichen, und zwar über die Anforderungen des OECD-Musterabkommens hinaus.⁶³
- Hinsichtlich der ständigen Niederlassung von Gemeinschaftsunternehmungen auf ihrem Hoheitsgebiet sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die gleichen Steuervergünstigungen zu gewähren wie für einheimische Unternehmen. Dieses vorbehaltlose Recht darf nicht durch ein Steuerabkommen mit einem anderen Mitgliedstaat eingeschränkt werden,⁶⁴ und dies trotz der Tatsache, dass die meisten der bestehenden Steuerabkommen ihre Anwendung auf Unternehmungen beschränken, die in den beiden Vertragsstaaten ansässig sind.
- Das Gericht wendet dieses Prinzip auch auf Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern an und zwingt die Mitgliedstaaten, die so ausgehandelten Vergünstigungen auch ansässigen Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten zuzugestehen.⁶⁵
- Im allgemeinen dürfen bilaterale Steuerabkommen mit Mitgliedstaaten oder Drittländern nicht als Rechtfertigung für eine Einschränkung der Rechte herangezogen werden, die im EG-Recht (einschließlich des Sekundärrechts wie die Mutter-Tochter-Richtlinie) verankert sind. Bezüglich der Befreiung von der Quellensteuer gemäß Art. 7 der Richtlinie hat das Gericht geurteilt, dass die von der Richtlinie den privaten Betreibern gewährten Rechte vorbehaltlos gelten und dass ein Mitgliedstaat ihre Einhaltung nicht unter den Vorbehalt eines Abkommens mit einem anderen Mitgliedstaat stellen darf.⁶⁶ Dies ist im Zusammenhang mit der Tatsache zu bewerten, dass das Gericht in seinen bisherigen Urteilen nur sehr widerwillig öffentliches Interesse als Rechtfertigungsgrund für eine restriktive steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Verhältnissen zugelassen hat (siehe I.B weiter oben).

Die Mitgliedstaaten können allerdings frei entscheiden, welches Verfahren sie zur Beseitigung der Doppelbesteuerung (Befreiung oder Gutschrift)⁶⁷ und welche Kriterien sie zur Aufteilung der Steuerhoheit anwenden:

„In diesem Zusammenhang steht es den Mitgliedstaaten frei, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen.“⁶⁸

Aus diesen Überlegungen folgt, dass die Mitgliedstaaten, auch wenn ihre Doppelbesteuerungsabkommen einer gewissen Kontrolle durch die Gemeinschaft unterliegen, nicht ausdrücklich verpflichtet sind, in ihren bilateralen Verträgen sicherzustellen, dass alle erdenklichen Formen der Doppelbesteuerung, darunter auch die doppelte Besteuerung von grenzüberschreitenden Lizenzgebührenzahlungen, verhindert werden, sofern ihre Praxis nicht in offenem Widerspruch zum EG-Recht steht. Beim derzeitigen Stand der Dinge äußert sich das EG-Recht auf jeden Fall nicht zu Situationen, in denen es zwischen zwei Mitgliedstaaten kein Doppelbesteuerungsabkommen gibt oder ein bestehendes Abkommen in der Praxis eine doppelte Besteuerung nicht wirksam verhindert.

Schlussfolgerung

Das EG-Recht hat einen beträchtlichen Einfluss auf die Entwicklung der Steuersysteme in den EG-Mitgliedstaaten und somit auch auf

die Entwicklung des europäischen audiovisuellen Sektors gehabt. Dieser Einfluss war allerdings alles andere als einheitlich und das Beziehungsgeflecht zwischen EG-Recht und nationalen Steuergesetzen ist nach wie vor höchst komplex. Die drei näher untersuchten Bereiche dokumentieren dies sehr deutlich.

So zeigt sich am Wettbewerbsrecht der EG, sofern es die staatlichen Beihilfen an den audiovisuellen Sektor in Form von Steueranreizen kontrolliert, wie ein im Wesentlichen nichtfiskalischer Politikbereich eine einschränkende Wirkung auf nationale Steuersysteme haben kann. Diese Kontrolle erfolgt natürlich analog zur Kontrolle der direkteren Förderungsmaßnahmen und dürfte, so wie in der „Kinomittelung“ der Europäischen Kommission beschrieben, auch in Zukunft von der allgemeinen Gemeinschaftspolitik hinsichtlich des audiovisuellen Sektors geprägt werden. In diesem Zusammenhang wird den Ergebnissen des derzeitigen Konsultationsprozesses zu den Auswirkungen von Gebietsklauseln eine besondere Bedeutung zukommen.⁶⁹

Bezüglich der Mehrwertsteuer lässt sich feststellen, dass das EG-Recht zwei möglicherweise gegenläufige Auswirkungen auf den audiovisuellen Sektor gehabt hat. Positiv war, dass es hohe Hürden in der indirekten Besteuerung von audiovisuellen Gütern und Dienstleistungen zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt und die Förderung audiovisueller Inhalte ermöglicht hat, indem es den Mitgliedstaaten erlaubt, auf bestimmte audiovisuelle Dienstleistungen ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden. Negativ ist jedoch, dass es nach wie vor beträchtliche Unterschiede in den Mehrwertsteuersätzen der Mitgliedstaaten zulässt und diesen gleichzeitig das Recht nimmt, die Mehrwertsteuervergünstigungen auch für andere Dienstleistungen zu gewähren, insbesondere für neuere Vertriebsfenster wie DVDs oder VoD. Da weitere Änderungen eines einstimmigen Votums der Mitgliedstaaten bedürfen, ist die Mehrwertsteuergesetzgebung der EG nur sehr eingeschränkt in der Lage, sich an die neuen Gegebenheiten des audiovisuellen Sektors anzupassen – mit der offensichtlichen Gefahr, dass dies zu gewissen Verzerrungen zwischen den verschiedenen Branchen der audiovisuellen Industrie führen kann.

Bezüglich der direkten Steuern erweist sich das derzeitige Fehlen von konzertierten Bemühungen auf Gemeinschaftsebene um die Beseitigung der Doppelbesteuerung, insbesondere von grenzüberschreitenden Lizenzgebührenzahlungen, als klarer Nachteil für den europäischen audiovisuellen Sektor. Die bestehenden Richtlinien liefern hier nur sehr bedingt Lösungsansätze. So bilden bilaterale Abkommen weiterhin die wesentliche Rechtsgrundlage in diesem Bereich, wodurch eine sehr komplexe rechtliche Situation entsteht, in der nationale Steuersysteme, internationales Recht und Gemeinschaftsrecht wirken. Und in den Fällen, in denen Lösungen oder Auswege angeboten werden, dürften die fehlende Transparenz des Rechtsrahmens, der übermäßige Verwaltungsaufwand sowie die möglicherweise daraus resultierenden ernststen Liquiditätsprobleme insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen – die typischen Akteure der europäischen audiovisuellen Industrie – nicht selten abschreckend wirken. Obgleich die Kommission dieser Frage eine zunehmende Aufmerksamkeit widmet,⁷⁰ ist doch angesichts des Prinzips der Einstimmigkeit in Fragen der direkten Besteuerung nicht damit zu rechnen, dass diese Probleme in der näheren Zukunft gelöst werden.

Es ist zwar unbestritten, dass das EG-Recht einen nicht zu vernachlässigenden Einfluss auf die Besteuerung des audiovisuellen Sektors gehabt hat, aber die Gemeinschaft ist noch weit davon entfernt, die steuerrechtlichen Voraussetzungen zu schaffen, die für einen europäischen audiovisuellen Binnenmarkt vergleichbar mit dem des US-amerikanischen Markts notwendig wären. In diesem Zusammenhang scheint das Prinzip der Einstimmigkeit, das sowohl für indirekte als auch für direkte Steuern gilt, das größte Hindernis für eine weitere Integration zu sein. Mit dieser Situation wird der europäischen audiovisuellen Sektor auf absehbare Zeit rechnen müssen, da die Mitgliedstaaten wenig Bereitschaft zeigen, weitere Einschnitte in ihre Steuerhoheit hinzunehmen: Es will schon etwas heißen, dass selbst die europäische Verfassung, die von manchen als zu revolutionär beurteilt wird, keine Änderung des Prinzips der Einstimmigkeit in Steuerfragen vorsieht.

- 1) Gemeint als Prozess zur Erhöhung der Fähigkeit verschiedener Steuersysteme als kohärentes Ganzes zu funktionieren, mit dem Ziel einer verstärkten Interaktion zwischen den Systemen.
- 2) B. J. M. Terra und S. J. Wattel, *European Tax Law, Kluwer Law International*, Den Haag 2005, S. 9.
- 3) Rs. C-279/93 (*Schumacker*), Urteil vom 14. Februar 1995, ECR I-225, Punkt 21.
- 4) Die fehlende Bereitschaft der Mitgliedstaaten, in Steuerfragen auf ihr Vetorecht zu verzichten, zeigt sich an der Tatsache, dass Steuervorschriften ausdrücklich aus dem Geltungsbereich von Art. 95 ausgenommen wurden, in dem eine qualifizierte Mehrheitsentscheidung für Maßnahmen zur Errichtung des Binnenmarkts vorgesehen ist.
- 5) Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABL L 225 vom 20. August 1990, S. 1. Diese Richtlinie wurde 2005 in wesentlichen Teilen geändert.
- 6) Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABL L 225 vom 22. September 1990, S. 6. Diese Richtlinie wurde 2003 geändert.
- 7) Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinsenträgern, ABL L 157 vom 26. Juni 2003, S. 38.
- 8) Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABL L 157 vom 26. Juni 2003, S. 49.
- 9) Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 des Rates vom 25. Juli 1985 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV), ABL L 199 vom 31. Juli 1985, S. 1.
- 10) Übereinkommen 90/436/EWG zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, ABL L 225 vom 20. August 1990. Siehe auch zugehöriger Verhaltenskodex, ABL L 176 vom 28. Juli 2006, S. 8. Zu beachten ist, dass nicht alle Mitgliedstaaten das Protokoll zur Verlängerung des Schiedsübereinkommens ratifiziert haben; das Übereinkommen ist 2000 ausgelaufen, wurde aber 2004 mit rückwirkender Wirkung reaktiviert. Für weitere Informationen zur komplexen Rechtsituation bezüglich dieses Übereinkommens siehe Mitteilung der Kommission KOM(2007)71 endgültige Version (nicht im Amtsblatt veröffentlicht).
- 11) Arbeitsdokument über EG-Recht und Steuerverträge: http://EG.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/EGLawTaxTreaties_en.pdf
- 12) Das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum dehnt die Grundsätze des freien Verkehrs von Gütern, Personen, Dienstleistungen und Kapital sowie der Gleichheit der Wettbewerbsbedingungen und der Nichtdiskriminierung auf Personen und Unternehmen der EWR-Staaten (Island, Liechtenstein und Norwegen) aus. Das Sekundärrecht der EG gilt allerdings nicht in diesen EWR-Staaten.
- 13) Rs. C-175/88 (*Biehl*), Urteil vom 8. Mai 1990, ECR I-1779, Abs. 13.
- 14) Rs. 18/84 (*Commission v. France*), Urteil vom 7. Mai 1985, ECR 1339. Interessanterweise wurde die gleiche Maßnahme auch für unvereinbar mit Artikel 87(1) über staatliche Beihilfen erklärt.
- 15) Siehe zum Beispiel Rs. C-204/90 (*Bachmann*), Urteil vom 28. Januar 1992, ECR I-249; Rs. C-118/96 (*Safir*), Urteil vom 28. April 1998, ECR I-1897; Rs. C-136/00 (*Danner*), Urteil vom 3. Oktober 2002, ECR I-8147.
- 16) Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt), Urteil vom 12. Dezember 2002, ECR I-11779, Abs. 32. Dieser Fall betraf ein Hindernis für die Niederlassungsfreiheit auf Grund einer unterschiedlichen Behandlung von Subventionen je nach Sitz der Muttergesellschaft.
- 17) Rs. C-55/94 (*Reinhard Gebhard v. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*), Urteil vom 30. November 1995, ECR I-4165, Abs. 37.
- 18) Siehe Art. 30-34 und 36 EG für den freien Verkehr von Gütern, Art. 39, Abs. 3 EG für Arbeitnehmer, Art. 46 EG für die Niederlassungsfreiheit, Art. 55 EG für Dienstleistungen und Art. 58, Abs. 1 lit. b EC für Kapital und Zahlungen.
- 19) Rs. C-250/95 (*Futura Participations SA und Singer v. Administration des contributions*), Urteil vom 15. Mai 1997, ECR I-2471.
- 20) Rs. C-55/98 (*Vestergaard*), Urteil vom 28. Oktober 1999, ECR I-7641, Abs. 25.
- 21) Zum Beispiel Belgien im Fall *Bachmann*, C-204/90, Urteil vom 28. Januar 1992, ECR I-249.
- 22) Siehe zum Beispiel den „Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung“: http://EG.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm#state_aid
- 23) Art. 87 Abs. 1 des EG-Vertrags.
- 24) Art. 87 Abs. 3 lit. d EGV.
- 25) Entscheidung der Kommission 89/441/EWG vom 21. Dezember 1988 über Beihilfen der griechischen Regierung an die Filmwirtschaft für die Herstellung von griechischen Filmen. ABL L 208 vom 20. Juli 1989, S. 38-41.
- 26) Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen über Folgemaßnahmen zur Mitteilung der Kommission zu bestimmten Rechtsfragen im Zusammenhang mit Kinofilmen und anderen audiovisuellen Werken vom 26. September 2001 ABL C 123 vom 30. April 2004, S. 1.
- 27) http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2007/c_134/c_13420070616en00050005.pdf
- 28) Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, Amtsblatt C 384 vom 10. Dezember 1998, S. 3-9.
- 29) Siehe zum Beispiel EuGH Urteil vom 12. Juli 1973, Rechtssache 70/72 (*Commission v. Germany*), ECR 813. Dieser Fall betraf eine Beihilfe in Form einer ermäßigten Besteuerung zur Förderung bestimmter Investitionen, um die wirtschaftliche Struktur der von der Kohlkrise betroffenen deutschen Regionen zu verbessern.
- 30) Wolfgang Schön, „Taxation and State Aid Law in the European Union“, 1999, *Common Market Law Review*, S. 911-936.
- 31) Europäische Kommission, Anzeiger für staatliche Beihilfen, Herbstausgabe 2006: KOM (2006) 761 endgültig, 11. Dezember 2006, S. 27. http://EG.europa.eu/comm/competition/state_aid/studies_reports/2006_autumn_en.pdf
- 32) Art. 199 unvicies, 217 septies, 238bis HE bis HM des *Code Général des Impôts* (französisches Steuergesetzbuch), und Art. 46 quindécies A bis F seines Anhangs III. Siehe, H. Bermek, „Steueranreize für Filme und audiovisuelle Werke in Frankreich“, 2007, http://www.obs.coe.int/online_publication/reports/tax_incentives_films_france.pdf
- 33) Ebenda; Art. 220 duodécies des *Code Général des Impôts*.
- 34) Artikel 1464 A des *Code Général des Impôts*.
- 35) Entscheidung der Kommission vom 22. November 2006, „State aid N 461/2005 – United Kingdom, UK Film Tax Incentive“, C(2006)3982 endgültige Version http://EG.europa.eu/community_law/state_aids/comp-2005/n461-05.pdf
- 36) Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, ABL L 145 vom 13. Juni 1977, S. 1.
- 37) Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 347 of 11. Dezember 2006, S. 1.
- 38) Richtlinie 91/680/EWG des Rats vom 16. Dezember 1991, ABL L 376 vom 31. Dezember 1991, S. 1.
- 39) Vgl. OECD, *Consumption Tax Trends*, Ausgabe 2006, OECD Publishing, 16. Juni 2006.
- 40) Terra and Wattel, *European Tax Law*, S. 225.
- 41) Richtlinie 2006/112/EG des Rates, Art. 132, Abs. 1 lit. n. q.
- 42) Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Annäherung der MWSt.-Sätze), ABL L 316 vom 31. Oktober 1992, S. 1.
- 43) http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_de.htm
- 44) Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABL L 128 vom 15. Mai 2005, S. 41.
- 45) Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 288 vom 29. Oktober 2005 S. 1. Diese Verordnung wurde auf der Grundlage von Art. 29 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (heute Art. 397) verabschiedet. In diesem am 9. Februar 2004 erstmalig eingeführten Artikel heißt es: „Der Rat beschließt auf Vorschlag der Kommission einstimmig die zur Durchführung dieser Richtlinie erforderlichen Maßnahmen“.
- 46) Dies hat allerdings keine Auswirkung auf die Situation von Videokassetten und DVDs, da die Mitgliedstaaten ohnehin verpflichtet sind, auf diese Produkte Standard-Mehrwertsteuersätze anzuwenden, weil sie nicht in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführt sind.
- 47) Datenquelle: Kommissionsdokument, DOK/2137/2007, „Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Stand: 1. Mai 2007. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_de.pdf
- 48) Punkt 5 der „Kinomitteilung“, siehe Fußnote 26.
- 49) Ratsrichtlinie 2006/112/EG, Art. 43.
- 50) Siehe Fußnote 44.
- 51) Die sogenannte „Achte Mehrwertsteuerrichtlinie“, Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige, ABL L 331 vom 27. Dezember 1979, S. 11.
- 52) Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, ABL L 326, 21. November 1986, S. 40.
- 53) Vgl. Art. 23A und 23B des OECD-Musterabkommens über Einkommen- und Kapitalsteuern, OECD Publishing, 21. September 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf>
- 54) Siehe Fußnote 6.
- 55) Siehe Fußnote 8.
- 56) Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004 zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG insoweit als bestimmte Mitgliedstaaten Übergangszeiten für eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten anwenden können, ABL L 157 vom 30. April 2004, S. 106. http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2004/L_157/L_15720040430en01060113.pdf
- 57) Art. 12, Abs. 1 des OECD-Musterabkommens über Einkommen- und Kapitalsteuern, OECD Publishing, 21. September 2007.
- 58) Belgien, Tschechische Republik, Frankreich, Griechenland, Ungarn, Italien, Polen, Portugal, Slowakische Republik, Spanien. Ebenda, siehe insbesondere den Kommentar zu Artikel 12 über die Besteuerung von Lizenzgebühren.
- 59) Rs. C-336/96 (*Gilly*), Urteil vom 12. Mai 1998, ECR I-2793, Punkt 16.
- 60) Rs. C-513/04 (*Kerckhaert and Morres*), Urteil vom 14. November 2006, ECR I-10967, Punkt 20.
- 61) Rs. C-307/97 (*Saint-Gobain ZN*), Urteil vom 21. September 1999, ECR I-6161, Punkte 56 und 57 (Wörter im Original nicht unterstrichen).
- 62) Rs. C-279/93 (*Schumacker*), Urteil vom 14. Februar 1995, ECR I-0225.
- 63) Rs. C-385/00 (*de Groot*), Urteil vom 12. Dezember 2002, ECR I-18819, Punkt 115: „[...] Gemeinschaftsrecht [enthält] kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss, der in einem bestimmten Steuerjahr Einkünfte in diesem Staat und in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, sofern die Bedingungen, unter denen der Wohnsitzstaat diese Situation berücksichtigt, weder eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit noch eine Beschränkung der Ausübung einer durch den EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheit darstellen.“
- 64) Der Fall „*Avoir Fiscal*“, Rechtssache 270/83 (*Commission v France*), Urteil vom 28. Januar 1986, ECR 273, Punkt 26.
- 65) Rs. C-307/97 (*Saint-Gobain ZN*), Urteil vom 21. September 1999, ECR I-6161, Punkt 58. Die zwei betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen wurden von Deutschland mit der Schweiz und den USA getroffen.
- 66) Rs. C-294/99 (*Athinaiki Zythopolia*), Urteil vom 4. Oktober 1999, ECR I-6797, Punkt 32.
- 67) Rs. C-336/96 (*Gilly*), Urteil vom 12. Mai 1998, ECR I-2793.
- 68) Rs. C-307/97 (*Saint-Gobain ZN*), Urteil vom 21. September 1999, ECR I-6161, Punkt 56.
- 69) <http://www.eufilmstudy.eu>
- 70) Siehe zum Beispiel den von der Kommission organisierten Workshop vom Juli 2005 über „EG-Recht und Steuerverträge“: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/double_taxation_conventions/workshop/index_de.htm



Wichtige Gesetzestexte

Wettbewerbsrecht

Europäisches Primärrecht:

Art. 87 EGV

„(1) Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“

(3) Als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar können angesehen werden: [...]

d) Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes, soweit sie die Handels- und Wettbewerbsbedingungen in der Gemeinschaft nicht in einem Maß beeinträchtigen, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft;“

Art. 88 EGV

„(1) Die Kommission überprüft fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegelungen. [...]

(2) Stellt die Kommission fest, nachdem sie den Beteiligten eine Frist zur Äußerung gesetzt hat, dass eine von einem Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt nach Artikel 87 unvereinbar ist oder dass sie missbräuchlich angewandt wird, so entscheidet sie, dass der betreffende Staat sie binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat. [...]

(3) Die Kommission wird von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Artikel 87 mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Absatz 2 vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission eine abschließende Entscheidung erlassen hat.“

Mitteilungen der Kommission:

Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Wirtschafts- und Sozialausschuß und den Ausschuß der Regionen zu bestimmten Rechtsfragen im Zusammenhang mit Kinofilmen und anderen audiovisuellen Werken vom 26. September 2001, ABL C 43 vom 16. Februar 2002, S. 6.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52001DC0534:DE:NOT>

Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABL C 384 vom 10. Dezember 1998, S. 3.
[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210\(01\):DE:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210(01):DE:HTML)

Indirekte Steuern

Europäisches Primärrecht:

Art. 93 EGV

„Der Rat erlässt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts innerhalb der in Artikel 14 gesetzten Frist notwendig ist.“

Europäisches Sekundärrecht:

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 347 vom 11. Dezember 2006, S. 1.
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2006/l_347/l_34720061211de00010118.pdf

Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABL L 128 vom 15. Mai 2002, S. 41.
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2002/l_128/l_12820020515de00410044.pdf

Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 288 vom 29. Oktober 2005, S. 1.
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2005/l_288/l_28820051029de00010009.pdf

Direkte Steuern

Völkerrecht:

OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
<http://www.jura.uni-muenster.de/index.cfm?objectid=13B7CD3C-A5AB-CA84-317B5ED46D162E8E&did=276>

Europäisches Primärrecht:

Art. 94 EGV

„Der Rat erlässt einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.“

Art. 293 EGV

„Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen Folgendes sicherzustellen: [...]

- die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft.“

Europäisches Sekundärrecht:

Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABL L 225 vom 20. August 1990, S. 6. (Konsolidierte Fassung)
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/consleg/1990/L/01990L0435-20070101-de.pdf>

Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABL L 157 vom 26. Juni 2003, S. 49. (Konsolidierte Fassung)
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/consleg/2003/L/02003L0049-20070101-de.pdf>

EG Schiedsübereinkommen:

90/436/EWG: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABL L 225 vom 20. August 1990, S. 10.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:DE:HTML>