SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN MISCHO

vom 26. Januar 1999 *

1. Im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Fluggesellschaft Eurowings Luftverkehrs AG, einer Gesellschaft deutschen Rechts (im folgenden: Eurowings), und dem Finanzamt Dortmund-Unna über die Zahlung von Gewerbesteuer ersucht das Finanzgericht Münster uns darum, im Wege der Vorabentscheidung Artikel 59 EG-Vertrag in bezug auf einige Aspekte des deutschen Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auszulegen.

Die nationale Regelung

2. Nach § 2 GewStG vom 21. März 1991 [1] unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer.

3. Die Gewerbesteuer ist eine Realsteuer, der der Gewerbebetrieb als solcher unabhängig von der Leistungsfähigkeit und den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen, der Eigentümer des Betriebes ist, unterliegt.

4. Nach § 6 GewStG sind Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbesteuer der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital [2].

5. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt um Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG und vermindert um Kürzungen gemäß § 9 GewStG. Ziel der Hinzurechnungen und Kürzungen ist die Ermittlung des objektiven Gewerbeertrags eines Gewerbebetriebs unabhängig davon, ob dieser auf dem Einsatz von eigenem oder fremdem Kapital beruht.

* Originalsprache: Französisch.

1 — BGBl. I S. 814.

2 — Seit dem 1. Januar 1998 ist Besteuerungsgrundlage nur noch der Gewerbeertrag.

6. So bestimmt § 8 GewStG mit der Überschrift „Hinzurechnungen" in Nummer 7, daß dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet werden

„die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen. Das gilt nicht, soweit die Miet- oder Pachtzinsen beim Vermieter oder Verpächter zur Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind, es sei denn, daß ein Betrieb oder ein Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wird und der Betrag der Miet- oder Pachtzinsen 250 000 Deutsche Mark übersteigt. Maßgebend ist jeweils der Betrag, den der Mieter oder Pächter für die Benutzung der zu den Betriebsstätten gehörigen fremden Wirtschaftsgüter an einen Vermieter oder Verpächter zu zahlen hat."

7. Das Gewerbesteuergesetz geht also in einer typisierenden Betrachtungsweise davon aus, daß der Reinertrag aus dem Mietobjekt mit der Hälfte der Mietzinsen anzusetzen ist.

8. Gewerbekapital ist der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelte Einheitswert des Betriebsvermögens, vermehrt um die Hinzurechnungen gemäß § 12 Absatz 2 GewStG und vermindert um die Kürzungen gemäß § 12 Absatz 3 GewStG. Sinn und Zweck dieser Hinzurechnungen und Kürzungen ist es, die objektiv dem Gewerbebetrieb dienenden Eigen- und Fremdmittel zu erfassen.

9. § 12 GewStG mit der Überschrift „Gewerbekapital" bestimmt daher in Absatz 2 Nummer 2, daß dem Einheitswert des Gewerbebetriebs folgende Beträge hinzugerechnet werden:

„die Werte (Teilwerte) der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, aber im Eigentum eines Mitunternehmers oder eines Dritten stehen, soweit sie nicht im Einheitswert des gewerblichen Betriebs enthalten sind. Das gilt nicht, wenn die Wirtschaftsgüter zum Gewerbekapital des Vermieters oder Verpächters gehören, es sei denn, daß ein Betrieb oder ein Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wird und die im Gewerbekapital des Vermieters oder Verpächters enthaltenen Werte (Teilwerte) der überlassenen Wirtschaftsgüter des Betriebs (Teilbetriebs) 2,5 Millionen Deutsche Mark übersteigen. Maßgebend ist dabei jeweils die Summe der Werte der Wirtschaftsgüter, die ein Vermieter oder Verpächter dem Mieter oder Pächter zur Benutzung in den Betriebsstätten eines Gemeindebezirks überlassen hat."

10. Ebenso wie § 8 Nummer 7 Satz 2 für die Mieten sieht § 12 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2 GewStG daher für die in fremdem Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter vor, daß eine Hinzurechnung ihres Wertes unterbleibt, soweit diese Güter bereits beim Vermieter gewerbesteuerlich erfaßt sind.

11. Aus den dem Gerichtshof von der Firma Eurowings vorgelegten Erklärungen geht hervor, daß die Gewerbesteuer in zwei Stufen ermittelt wird: In der ersten Stufe werden das Gewerbekapital und der Gewerbeertrag mit einer „Steuermeßzahl" multipliziert, die einheitlich für das gesamte Bundesgebiet 0,2 % für das Gewerbekapital und 5 % für den von Kapitalgesellschaften erzielten Gewerbeertrag beträgt; das Ergebnis, der „Steuermeßbetrag", wird dann mit einem von jeder Gemeinde individuell festgelegten „Hebesatz" multipliziert. Dieser Satz variierte 1993 zwischen 0 %, u. a. in der Gemeinde Norderfriedrichskoog (in Schleswig-Holstein), und 515 % in Frankfurt/Main. In Dortmund betrug der 1993 geltende Satz 450 %.

Die Vorgeschichte des Ausgangsrechtsstreits

12. Die Firma Eurowings betreibt Linien- und Charterflugverkehr in Deutschland und im europäischen Ausland. 1993 mietete sie gegen einen Mietzins von 467 914 DM ein Flugzeug von der Air Tara Ltd, einer irischen Kapitalgesellschaft mit Sitz in Shannon. Der nach der Nutzung des Flugzeugs im deutschen Hoheitsgebiet berechnete Teilwert des Flugzeugs betrug 1 320 000 DM. Mit Bescheid vom 21. Mai 1996 setzte das Finanzamt Dortmund-Unna die für 1993 geschuldete Gewerbesteuer in der Weise fest, daß sie gemäß § 8 Nummer 7 GewStG die Hälfte der tatsächlich gezahlten Mieten, d. h. 233 957 DM zum Gewerbeertrag hinzurechnete. Gemäß Artikel 12 Absatz 2 GewStG rechnete es außerdem den Teilwert des gemieteten Flugzeugs, d. h. 1 320 000 DM, zum Gewerbekapital hinzu.

13. Am 13. Juni 1996 legte die Firma Eurowings Einspruch gegen diesen Bescheid des Finanzamts Dortmund-Unna ein. Mit Entscheidung vom 8. Juli 1996 wies das Finanzamt diesen Einspruch zurück. Daraufhin erhob die Firma Eurowings am 11. Juli 1996 Klage beim Finanzgericht Münster und machte geltend, die §§ 8 Nummer 7 und 12 Absatz 2 GewStG seien mit den Artikeln 59 ff. EG-Vertrag unvereinbar.

14. Das Finanzgericht stellt fest, die Firma Eurowings könne sich nach Gemeinschaftsrecht auf eine nach Artikel 59 EG-Vertrag verbotene Diskriminierung berufen, auch wenn durch eine solche Diskriminierung unmittelbar nicht sie, sondern die irische Vermietergesellschaft betroffen sei.

15. Auch seien die irischen „Limited"-Gesellschaften deutschen Kapitalgesellschaf-

ten im Sinne von § 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) vergleichbar; wenn solche Gesellschaften in Deutschland Flugzeuge vermieteten, gelte ihre Tätigkeit nach § 2 Absatz 2 GewStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.

16. Der Systematik der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften liege der gesetzgeberische Wille zugrunde, die Einmalbesteuerung der dem inländischen Gewerbebetrieb zur Verfügung stehenden Ertragskraft unabhängig von der Eigen- oder Fremdfinanzierung und den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen am Betriebskapital sicherzustellen. Diese Absicht werde durch die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen und des Wertes der Wirtschaftsgüter zum Ertrag des Gewerbebetriebs umgesetzt. Systemimmanent sei daher, daß eine Ausnahme für den Fall vorgesehen sei, daß die betreffenden Miet- oder Pachtzinsen oder Wirtschaftsgüter bereits beim Vermieter oder Verpächter der Gewerbesteuer unterlägen.

17. Die steuerliche Behandlung eines Mieters, der ein Gut bei einem in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Vermieter anmiete, sei jedoch weniger günstig als die eines Mieters, der ein solches Gut bei einem in Deutschland niedergelassenen Vermieter anmiete, was eine gegen Artikel 59 EG-Vertrag verstoßende verdeckte Diskriminierung darstellen könne.

18. Es erscheine auch zweifelhaft, ob das Ziel der steuerlichen Kohärenz die streitigen Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes rechtfertigen könne. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes [3] könne die Absicht, eine kohärente Besteuerung sicherzustellen, nur dann eine Ungleichbehandlung von In- und Ausländern rechtfertigen, wenn der Steuernachteil für den Angehörigen eines Mitgliedstaats durch einen korrespondierenden Steuervorteil für denselben Staatsangehörigen mit der Folge ausgeglichen werde, daß es in Wirklichkeit gar nicht zu einer Ungleichbehandlung komme. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang zwischen dem einem Steuerpflichtigen eingeräumten Steuervorteil und dem Steuernachteil für einen anderen Steuerpflichtigen könne eine Ungleichbehandung von In- und Ausländern nicht rechtfertigen. In einem Beschluß vom 30. Dezember 1996 [4] habe es der Bundesfinanzhof als zweifelhaft angesehen, ob die Hinzurechnungsvorschriften in § 8 Nummer 7 Satz 2 und § 12 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2 GewStG mit dem Diskriminierungsverbot der Artikel 59 ff. EG-Vertrag vereinbar seien, auch wenn dasselbe Gericht die Vereinbarkeit in einer älteren Entscheidung [5] bejaht habe.

3 — Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493) und vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93 (Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955).

4 — BStBl. II 1997, S. 466.

5 — Urteil vom 15. Juni 1983, BStBl. II 1984, S. 17.

19. Schließlich fragt sich das Finanzgericht, ob zu berücksichtigen sein könne, daß die irische Vermietergesellschaft keine der deutschen Gewerbesteuer vergleichbare Steuer zahle und die „Shannon-Vergünstigungen" in Form einer 10%igen Körperschaftssteuer in Anspruch nehme. Diese steuerlichen Vergünstigungen könnten im vorliegenden Fall die abstrakt gegebene Behinderung des freien Dienstleistungsverkehrs aufwiegen und im Ergebnis dazu führen, daß dann, wenn die Vermietergesellschaft die gleichen Ausnahmen von der Hinzurechnung in Anspruch nehme wie die in Deutschland niedergelassenen Vermieter, diese Vermieter diskriminiert würden. Es sei jedoch nicht sicher, ob eine derartige Argumentation bejaht werden könne, da der Gerichtshof auch entschieden habe, daß die Kompensation steuerlicher Nachteile mit anderen steuerlichen Vorteilen zur Rechtfertigung von Diskriminierungen nicht zulässig sei [6].

20. Unter diesen Voraussetzungen hat das Finanzgericht Münster dem Gerichtshof mit Beschluß vom 28. Juli 1997 folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die Hinzurechnungsvorschriften in § 8 Nummer 7 Satz 2 und § 12 Absatz 2 Satz 2 Gewerbesteuergesetz mit dem Gebot des freien Dienstleistungsverkehrs nach Artikel 59 des Vertrags über die Europäische Union vom 7. Februar 1992 vereinbar?

Vorbemerkung

21. Wie die Kommission zu Recht vorträgt, ist die Vorabentscheidungsfrage, so wie sie formuliert ist, unzulässig, da der Gerichtshof mit dieser Frage darum ersucht wird, über die Vereinbarkeit von Vorschriften des deutschen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht zu entscheiden.

22. Nach ständiger Rechtsprechung kann der Gerichtshof zwar in einem nach Artikel 177 des Vertrages eingeleiteten Verfahren nicht über die Vereinbarkeit innerstaatlicher Rechtsnormen mit dem Gemeinschaftsrecht entscheiden, wie ihm dies im Rahmen des Artikels 169 des Vertrages möglich wäre; er ist jedoch befugt, dem vorlegenden Gericht alle Kriterien für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts an die Hand zu geben, die es diesem ermöglichen, über die Vereinbarkeit der genannten Normen mit der Gemeinschaftsregelung zu befinden [7].

23. Die Frage, die uns das Finanzgericht Münster vorlegt, ist demnach im wesentlichen dahin zu verstehen, ob Artikel 59 EG-Vertrag einer nationalen Regelung wie der in den §§ 8 Nummer 7 Satz 2 und 12 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2 GewStG vorgesehenen entgegensteht.

6 — Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 21) und vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089).

7 — Siehe u. a. Urteil vom 25. Juni 1997 in den verbundenen Rechtssachen C-304/94, C-330/94, C-342/94 und C-224/95 (Tombesi u. a., Slg. 1997, I-3561).

Untersuchung

Die sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergebenden Grundsätze

24. Prüfen wir zunächst die vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung herausgearbeiteten Grundsätze, anhand deren das uns unterbreitete Problem zu untersuchen ist. Der Ausgangsrechtsstreit fällt in den Bereich der direkten Besteuerung. Aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes geht aber hervor, 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" [8]. Die Mitgliedstaaten müssen daher in diesem Bereich auch die sich aus dem Vertrag ergebenden Grundfreiheiten beachten, zu denen die Dienstleistungsfreiheit gehört.

25. Zweitens ist festzustellen, daß die streitigen Vorschriften in dem Sinne neutral gefaßt sind, daß sie keineswegs spezifisch für Dienstleistungserbringer mit einer anderen Staatsangehörigkeit oder für diejenigen gelten sollen, die in Deutschland von einem anderen Mitgliedstaat aus tätig werden wollen. Im vorliegenden Fall ist im übrigen die Anwendung dieser Vorschrift auf eine deutsche Gesellschaft, die ihre Tätigkeit im deutschen Hoheitsgebiet ausüben will, im Streit.

26. Man hat es also mit einer Fallgestaltung zu tun, in dem eine Beschränkung geltend gemacht wird, die in dem Sinne mittelbar wäre, daß die Anwendung des deutschen Rechts auf ein deutsches Unternehmen zur Folge hätte, daß dieses davon abgeschreckt würde, auf Dienstleistungen zurückzugreifen, die von einem in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Erbringer von Dienstleistungen angeboten werden.

27. Aus der Rechtsprechung ergibt sich aber [9] — darauf haben das Finanzgericht Münster, die Firma Eurowings und die Kommission zu Recht hingewiesen —, daß Artikel 59 EG-Vertrag subjektive Rechte nicht nur für den Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch für den Empfänger begründet.

28. Was das Verhalten angeht, das nach Artikel 59 EG-Vertrag verboten ist, ist es schließlich ständige Rechtsprechung, daß gegen Artikel 59 nicht nur dann verstoßen werden kann, wenn man es mit einer auf die Staatsangehörigkeit gestützten unmittelbaren Diskriminierung oder mit einer auf den Wohnsitz des Dienstleistungserbringers gestützten mittelbaren Diskriminierung zu tun hat, sondern auch dann, wenn es sich um eine ohne Unterschied für alle Wirtschaftsteilnehmer geltende nationale Regelung handelt, die bewirkt, daß die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten schwieriger wird als die Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats [10].

8 — Siehe u. a. Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21).

9 — Siehe u. a. Urteil vom 31. Januar 1984 in den verbundenen Rechtssachen 286/82 und 26/83 (Luisi und Carbone, Slg. 1984, 377) und Urteil Svensson und Gustavsson, a. a. O..

10 — Siehe u. a. Urteil vom 5. Oktober 1994 in der Rechtssache C-381/93 (Kommission/Frankreich, Slg. 1994, I-5145, Randnr. 17).

Die Auswirkungen der streitigen Regelung

29. Damit sind die von der Rechtsprechung des Gerichtshofes festgelegten Parameter genannt; ich kann nun zur Prüfung der streitigen Regelung übergehen.

30. Zu Beginn sei angemerkt, daß das vom deutschen Gesetzgeber verfolgte *Ziel*, so wie es das Finanzgericht wiedergegeben hat (sieh oben, Nummer 16), nicht zu beanstanden ist.

31. Ebenso ist der Grundsatz der Unterwerfung des deutschen Mieters unter die Gewerbesteuer unabhängig vom Niederlassungsstaat des Vermieters als solcher in keiner Weise zu beanstanden. Es handelt sich dabei um einen Ausdruck der Steuerhoheit der Bundesrepublik Deutschland.

32. Dagegen ergibt sich ein Problem auf der Ebene der *Modalitäten*, nach denen die Mieter je nachdem besteuert werden, ob der Vermieter sich in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat befindet.

33. Der deutsche Gesetzgeber hatte nämlich vorgesehen, daß der Mieter von der Hinzurechnung befreit ist, wenn die Werte, die hätten hinzugerechnet werden müssen, bereits beim Vermieter zur Gewerbesteuer herangezogen worden sind, was begrifflich niemals der Fall sein kann, wenn der Vermieter in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist.

34. Das Finanzgericht Münster hat daraus schon in seinem Vorlagebeschluß [11] folgende Schlußfolgerung gezogen:

„Der Vergleich zwischen inländischen Vermietern und ausländischen Vermietern führt ... dazu, daß Zahlungen an den ausländischen Vermieter eine steuerliche Schlechterstellung des inländischen Gewerbesteuerpflichtigen bewirken, die, wenn der ausländische Vermieter die Staatsangehörigkeit eines anderen EU-Mitgliedstaates besitzt oder dort seinen Sitz oder seine Hauptverwaltung unterhält, gegen das EG-vertragliche Diskriminierungsverbot verstoßen kann." Dieses System stellt — so wiederum das Finanzgericht — für den in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Erbringer von Dienstleistungen einen Wettbewerbsnachteil dar, weil es den „deutschen Mieter oder Pächter — bei sonst gleichen Bedingungen — dazu veranlassen kann, einen Vertrag mit einem deutschen Vermieter oder Verpächter abzuschließen".

35. Die Darstellung der nationalen Regelung und der Auswirkungen dieser Regelung, die uns das nationale Gericht damit an die Hand gibt, legt in der Tat den Gedanken nahe, daß es sich dabei um eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit handelt.

11 — Abschnitt II, 5 a, dritter Absatz.

36. Bestritten wird dies jedoch vom Finanzamt Dortmund-Unna und von der deutschen Regierung, die in diesem Zusammenhang vier Argumente vorbringen.

Die zur Verteidigung der streitigen Regelung vorgebrachten Argumente

37. Die deutsche Regierung trägt zunächst vor, die streitigen Vorschriften führten nicht nur zu keiner unmittelbaren Diskriminierung, sondern auch zu keiner „versteckten mittelbaren Diskriminierung" der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Erbringer von Dienstleistungen, weil die Mieter die in Frage stehenden Hinzurechnungen für die bei in Deutschland niedergelassenen Vermietern gemieteten Vermögensgegenstände auch *in den Fällen* vornehmen müßten, *in denen die letztgenannten nicht gewerbesteuerpflichtig seien.*

38. Dies sei bei einem Apotheker der Fall, der nach Aufgabe seines Betriebes einen Pachtvertrag über seine in Deutschland gelegene Apotheke abschließe. Da der Apotheker nicht mehr als Gewerbetreibender tätig sei, sei er nicht gewerbesteuerpflichtig. Dagegen sei der Betrieb der Apotheke durch den Pächter gewerbesteuerpflichtig und es sei daher dem Gewinn aus dieser Tätigkeit die Hälfte der für die Apothekenbetriebsräume entrichteten Mietzinsen gemäß § 8 Nummer 7 Satz 1 GewStG hinzuzurechnen.

39. Dies sei auch der Fall, wenn der Vermieter von der Gewerbesteuer befreit sei oder — wie der Bund, die Länder oder die Gemeinden — als Hoheitsträger nicht der Gewerbesteuer unterliege. Wenn z. B. eine Hafenstadt einen Kran an die Hafenbetriebsgesellschaft vermiete, sei daher gemäß § 8 Nummer 7 Satz 1 GewStG die Hälfte der Mietzinsen dem Gewinn dieser Gesellschaft hinzuzurechnen.

40. Die Firma Eurowings und die Komission machen dagegen geltend, die Fälle, in denen inländische Vermieter nicht gewerbesteuerpflichtig seien, seien sehr selten. Die Rechtssubjekte, die nicht gewerbesteuerpflichtig seien, betrieben nach Art ihrer Geschäftstätigkeit allenfalls am Rande und gelegentlich Geschäfte der Vermietung und Verpachtung.

41. Aufgrund der in der mündlichen Verhandlung abgegebenen Erklärungen kann dies als erwiesen angesehen werden.

42. Eine Regelung eines Mitgliedstaats, die einen steuerlichen Vorteil der Mehrzahl der inländischen Geschäfte vorbehält, während sie grenzüberschreitenden Geschäften diesen Vorteil stets entzieht, stellt unbestreit-

bar eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit dar.

43. In diesem Zusammenhang weise ich darauf hin, daß der Gerichtshof im Urteil Safir [12] in bezug auf die in dieser Rechtssache streitige Besteuerung entschieden hat, daß sie *in den meisten Fällen* höher sein kann als die Besteuerung rein innerstaatlicher Geschäfte.

44. Die deutsche Regierung versucht — zweitens — das in Frage stehende Steuersystem mit der vom Gerichtshof im Urteil Bachmann [13] anerkannten Notwendigkeit zu rechtfertigen, die Kohärenz des Steuersystems sicherzustellen.

45. Dem wird von der Kommission entgegengehalten, der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt sei nicht vergleichbar, weil der Nachteil, der den Steuerpflichtigen treffe (keine Abzugsfähigkeit der Versicherungsaufwendungen), durch einen später eintretenden Vorteil (Steuerfreiheit der Versicherungssumme) in seiner Person wieder aufgewogen werde.

46. Das vorlegende Gericht und die Firma Eurowings weisen im übrigen zu Recht darauf hin, daß der Gerichtshof in den bereits zitierten neueren Urteilen in den Rechtssachen Wielockx sowie Svensson und Gustavsson einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem gewährten Abzug und der nachteiligen steuerlichen Folge gefordert hat. Ein solcher Zusammenhang sei im vorliegenden Fall nicht gegeben, weil die steuerliche Vorzugsbehandlung eines Steuerpflichtigen, nämlich des Leasingnehmers, durch eine Steuereinnahme bei einem anderen Steuerpflichtigen, nämlich dem deutschen Leasingsgeber, ausgeglichen werden solle. Sie zitieren dazu auch aus einen Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 30. Dezember 1996 [14], in dem folgendes ausgeführt wird:

„Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang liegt nach Lage der Dinge jedenfalls dann nicht vor, wenn der Steuervorteil bei dem einen Steuerpflichtigen, der ‚kohärente' Steuernachteil jedoch bei einem anderen Steuerpflichtigen gegeben ist; die Besteuerungszusammenhänge sind unter solchen Umständen lediglich mittelbarer Art.

So verhält es sich bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften: Der Abzug der Miet- oder Pachtzinsen bzw. der (Teil)werte der gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter bei einem (inländischen) Steuerpflichtigen, dem Pächter oder Mieter, liegt — dem gewerbesteuerlichen Prinzip der Einmalbesteuerung entsprechend — allein darin begründet, daß die entsprechenden Beträge bei einem anderen (inländischen) Steuerpflichtigen, dem Vermieter oder Verpächter, erfaßt werden. Die Versagung des Abzugs bei Bestehen eines Miet- oder Pachtverhältnisses zu einem Unternehmen in einem anderen EU-Staat ist daher geeignet, die Dienstleistungsfreiheit zu beschränken. Daß dies im wirtschaftlichen Gesamtergebnis keinen Unterschied machen muß, weil die Höhe der Leasingraten entweder durch die beim Leasinggeber oder aber beim Leasingnehmer entstandene Ge-

12 — Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-118/96 (Slg. 1998, I-1897).

13 — Urteil vom 28. Janaur 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Slg. 1992, I-249).

14 — A. a. O.

werbesteuerbelastung beeinflußt wird, ist dabei ohne Bedeutung. Ausschlaggebend ist, daß der (inländische) Leasingnehmer eher geneigt sein kann, mit einem inländischen als mit einem ausländischen Leasinggeber zu kontrahieren, um der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 8 Nummer 7 und 12 Abs. 2 Nummer 2 GewStG bei sich selbst zu entgehen. Die Marktchancen des ausländischen Wettbewerbers gegenüber einem inländischen mit identischem Angebot werden dadurch aber beschränkt.

...

[Es ist] ernstlich zweifelhaft, ob die Hinzurechnungsvorschriften in § 8 Nummer 7 Satz 2 und § 12 Abs. 2 Nummer 2 Satz 2 GewStG mit dem Diskriminierungsverbot in Art. 59 f. EWGV vereinbar sind."

47. Da der Bundesfinanzhof nicht mit der Entscheidung der Sache, sondern lediglich mehr einer Verfahrensfrage, nämlich einem Antrag aus Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids, befaßt gewesen sei, habe er die Frage nicht selbst dem Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorlegen können, erklärt uns die Firma Eurowings.

48. Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs stehen jedenfalls in vollkommenem Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes, auch was die Frage der steuerlichen Kohärenz angeht. Ein zwingendes Erfordernis in Bezug auf die Notwendigkeit, die Kohärenz dieses Steuersystems sicherzustellen, kann daher im vorliegenden Fall nicht anerkannt werden.

49. Drittens macht die deutsche Regierung geltend, die Hinzurechnung zur Besteuerungsgrundlage des Mieters sei nicht mehr gerechtfertigt, wenn der (deutsche) Vermieter gewerbesteuerpflichtig sei, da eine solche Hinzurechnung zu einer Doppelbesteuerung der Mietzinsen und des Wertes der gemieteten Vermögensgegenstände führen würde. Wenn eine Leistung von einem gewerbesteuerpflichtigen Vermieter erbracht werde, beziehe dieser diese Steuerbelastung in seine Kalkulation des Mietzinses ein und gebe sie somit über den Mietzins an den Mieter weiter. Wirtschaftlich betrachtet trage somit im Ergebnis der Mieter die steuerliche Belastung.

50. Mit dieser Argumentation soll im wesentlichen dargetan werden, daß in allen Fallgestalltungen der Mieter die steuerliche Belastung trägt. Ist der Vermieter nicht gewerbesteuerpflichtig, so trägt der Mieter auf dem Weg über die Hinzurechnungen die steuerliche Belastung unmittelbar; ist der Vermieter dagegen gewerbesteuerpflichtig, so trägt der Mieter die steuerliche Belastung mittelbar dadurch, daß der Vermieter sie über seinen Preis weitergibt.

51. Diese Erklärung kann nicht überzeugen.

52. Wie die Firma Eurowings vorgetragen hat, ohne daß die deutsche Regierung ihr in diesem Punkt widersprochen hätte, ist der Leasingnehmer bei einem innerdeutschen Leasingvertrag immer deshalb von der Steuer befreit, weil der Leasinggeber gewerbesteuerpflichtig ist, ohne daß in irgendeiner Weise die Möglichkeiten berücksichtigt werden, die der Leasinggeber besitzt, um sich einer tatsächlichen Besteuerung zu entziehen. Dieser verfügt nämlich anders als der Leasingnehmer bei einem grenzüberschreitenden Vertrag über mehrere Mittel, um die Höhe der Besteuerung zu reduzieren, wie unter anderem die Berücksichtigung des Buchwerts und nicht des Verkehrswerts der Vermögensgegenstände, die Hinzurechnung der Hälfte und

nicht der Gesamtheit der Dauerschulden, den Rückgriff auf die Forfaitierung zur Finanzierung der Vermögensgegenstände zur Reduzierung des Gewerbekapitals sowie die Berücksichtigung nur des aus den in Deutschland geleasten Gütern erzielten tatsächlichen Gewinns und nicht der Hälfte der Leasingbeträge. Im übrigen sollen die deutschen Banken „Leasing-Fonds" anbieten, deren Prospekte zeigen, daß keine Gewerbesteuer auf den Gewerbeertrag und Gewerbesteuer auf das Gewerbekapital nur für einen Teil der Vertragsdauer anfällt. Schließlich kann der Flugzeugleasinggeber, da er nicht an eine Stadt gebunden ist, die einen Flugplatz besitzt, sich in einer Gemeinde niederlassen, die für die Gewerbesteuer einen sehr niedrigen Hebesatz oder sogar den Hebesatz Null festgelegt hat.

53. Es ist also sehr wohl möglich, daß die geleasten Vermögensgegenstände beim deutschen Leasinggeber tatsächlich nicht der Gewerbesteuer unterliegen, ohne daß der Leasingnehmer deshalb Hinzurechnungen hinnehmen müßte. Der Vorteil, den der Leasingnehmer durch die Befreiung von der Hinzurechnung erhält, ist somit in keiner Weise mit dem vom Leasinggeber im Rahmen des Gewerbesteuergesetzes entrichteten Betrages verknüpft.

54. Im übrigen bin ich der Ansicht, daß sich, selbst wenn die Vermögensgegenstände beim deutschen Leasingsgeber einer Besteuerung unterlägen, daraus noch nicht folgern ließe, daß diese steuerliche Belastung automatisch und in vollem Umfang auf die Leasingzahlung in der Weise weitergegeben würde, daß der Leasingnehmer die sich daraus ergebende Belastung tragen würde.

55. Es ist nämlich stets gewagt, — außerhalb des Mehrwertsteuersystems, das spezifisch in der Weise ausgestaltet ist, daß die tatsächliche Steuerbelastung den Endverbraucher trifft — anzunehmen, daß eine steuerliche Belastung für den Verbraucher unabhängig davon die gleiche ist, ob er die Steuer als Steuerpflichtiger selbst zu zahlen hat oder ob sein steuerpflichtiger Lieferant sie in seinen Preis einkalkuliert.

56. In einem Wettbewerbssystem kann die Weitergabe einer steuerlichen Belastung im Preis eines Gegenstands oder einer Dienstleistung weder als vollständig noch als automatisch angenommen werden, sondern sie ist in vollem Umfang in ihrem Bestehen und in ihrem Umfang von den auf dem Markt zu einem gegebenen Zeitpunkt herrschenden Wettbewerbsbedingungen abhängig. Es bedürfte schon einer Absprache — deren Rechtmäßigkeit zweifelhaft wäre — zwischen den deutschen Leasinggebern, um sicherzustellen, daß die steuerliche Belastung automatisch und in vollem Umfang so weitergegeben wird. Selbst wenn dies — das Unmögliche unterstellt — der Fall wäre, kann ich mir nicht vorstellen, daß die Rechtswidrigkeit einer nationalen Regelung deswegen entfallen könnte, weil das Verhalten der Wirtschaftsteilnehmer die Auswirkungen dieser Regelung aufheben würde.

57. Das deutsche System kann daher aus der Sicht des Wettbewerbs zwischen deutschen Leasinggebern und in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Leasinggebern nicht als neutral angesehen werden. Es veranlaßt in der Tat deutsche Leasingnehmer beweglicher betrieblicher Vermögensgegenstände dazu, sich an einen in Deutschland niedergelassenen Leasinggeber zu wenden, da dieser seinen Kunden eine Dienstleistung anbieten kann, deren Wert bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer bei seinen Kunden nicht berücksichtigt werden wird, ohne daß in den Preis der Dienstleistungen notwendigerweise eine steuerliche Belastung im Rahmen dieser Steuer einfließt.

58. Viertens bleibt ein vom Beklagten des Ausgangsverfahrens, dem Finanzamt, vorgebrachtes Argument zu untersuchen, wonach für „die Beurteilung, ob eine Behinderung des freien Dienstleistungsverkehrs vorliegt,... auf einen Vergleich der gesamten steuerlichen Umstände (hier also unter Berücksichtigung der niedrigen irischen Steuerbelastung) abzustellen" ist. Das vorlegende Gericht seinerseits fragt sich, ob nicht zu berücksichtigen ist, daß die Leasinggebergesellschaft irischen Rechts keine der deutschen Gewerbesteuer vergleichbare Steuer entrichte. Es hat jedoch Zweifel daran, ob eine derartige Argumentation in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofes zugelassen werden könne [15].

59. Die Zweifel des Finanzgerichts sind berechtigt. Man kann nur der Auffassung der Kommission beipflichten, wonach die Zulassung einer derartigen Rechtfertigung „an den Grundfesten des Binnenmarktes rühren würde. Könnten nämlich Unterschiede in der direkten Unternehmensbesteuerung durch kompensierende Abgaben der Mitgliedstaaten im innergemeinschaftlichen Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr neutralisiert werden, so bliebe von diesen Grundfreiheiten nur noch wenig übrig. Fast der gesamte Waren- und Dienstleistungsverkehr würde im Verhältnis der einzelnen Mitgliedstaaten zueinander irgendwelchen Ausgleichsabgaben unterworfen.... Unterschiede in der Steuerbelastung müssen ebenso wie Unterschiede in der Belastung mit Sozialabgaben oder unterschiedliche Lohnkosten von Mitgliedstaaten und Betrieben grundsätzlich hingenommen werden."

15 — Siehe oben, Nr. 19.

60. In der mündlichen Verhandlung hat auch der Vertreter der Bundesrepublik Deutschland anerkannt, daß nicht berücksichtigt werden dürfe, ob es in den anderen Mitgliedstaaten eine entsprechende Besteuerung gebe oder nicht.

61. Schließlich bleibt noch zu untersuchen, ob das streitige Steuersystem das einzige ist, mit dem die Bundesrepublik Deutschland das angestrebte Ziel erreichen könnte, oder ob es andere Methoden gibt, um dieses Ziel zu erreichen.

62. Eine erste denkbare Methode könne darin bestehen, die Belastung von „grenzüberschreitenden" Dienstleistungen im Rahmen der Gewerbesteuer auf die Höhe der Belastung zu senken, die „innerstaatliche" Dienstleistungen trifft. Diese Methode ist jedoch dazu verurteilt, rein theoretisch zu bleiben, solange die Gewerbesteuersätze je nach Gemeinde zwischen 0 % und 515 % schwanken können und solange die Abwälzung der Gewerbesteuerbelastung des Leasinggebers auf den Leasingnehmer gänzlich ungewiß bleibt.

63. Eine andere Methode, um die Gleichbehandlung zu erreichen, würde darin bestehen, die Leasingnehmer dazu zu verpflichten, die Hinzurechnung auch in den Fällen vorzunehmen, in denen die Leasingverträge mit deutschen Leasinggebern geschlossen sind, und diese als Gegenleistung von der Gewerbesteuer zu befreien.

64. Dabei könnten die deutschen Behörden sich von der Regelung leiten lassen, die bereits jetzt gilt, wenn ein Betrieb oder ein Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wird und der Betrag der Miet- oder Pachtzinsen 250 000 DM übersteigt (vgl. die in § 8 Nummer 7 Satz 2 a. E. vorgesehene „Ausnahme von der Ausnahme").

65. Das Gesetz sieht vor, daß die Besteuerungsgrundlage dann, wenn die Miet- oder Pachtzinsen dem Gewinn des Gewerbebetriebs des Mieters oder Pächters hinzugerechnet worden sind, beim Vermieter oder Eigentümer des verpachteten Betriebes entsprechend gekürzt wird (§ 9 Absatz 4 GewStG).

66. Bei derartigen Miet- oder Pachtverträgen galten die gleichen Regeln für die Ermittlung des Gewerbekapitals (§ 12 Absatz 2 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 3 bis zum 31. Dezember 1997; danach wurde das Gewerbekapital bei der Ermittlung der Gewerbesteuer nicht mehr berücksichtigt.

67. Die streitige Regelung erfüllt daher auch die Voraussetzung nicht, daß sie „objektiv erforderlich" ist, um das verfolgte Ziel zu erreichen.

68. Am Schluß meiner Darlegungen angekommen, muß ich daher feststellen, daß eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige deshalb eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit bewirkt, weil der Empfänger einer grenzüberschreitenden Dienstleistung immer besteuert wird, während keineswegs sichergestellt ist, daß der Empfänger einer innerstaatlichen Dienstleistung in irgendeiner Form eine vergleichbare Belastung oder überhaupt irgendeine Belastung zu tragen hat.

Ergebnis

69. Ich schlage dem Gerichtshof demzufolge vor, die vom Finanzgericht Münster zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage mit der von der Kommission vorgeschlagenen Formulierung, d. h. wie folgt, zu beantworten:

„Artikel 59 des EG-Vertrags ist dahin auszulegen, daß er es einem Mitgliedstaat verwehrt, durch Hinzurechnungsvorschriften auf den Ertrag und das Kapital von

Gewerbebetrieben den Empfänger einer Dienstleistung mit einer höheren Abgabe auf den von ihm unterhaltenen Gewerbebetrieb zu belegen, wenn der Erbringer der Dienstleistung in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, als er sie zu entrichten hätte, wenn der Erbringer der Dienstleistung im Inland ansässig wäre."