

und Schenkungssteuer, weil diese nur in besonderen Fällen zu entrichten sind. Die Verbrauchsteuern sind – wie auch die Aufwandsteuern – bei der Ermittlung der kumulativen Steuerlast daher grds. typisierend zu berücksichtigen. Steuern, die in besonderen Fällen zu entrichten sind, sind demgegenüber grds. nicht, sondern nur in besonderen Härtefällen zu beachten. Die Steuerkumulation ist insges. nicht aus dem Einzelfall, sondern aus dem Regelfall zu ermitteln.

Die Typisierung des Regelfalls ist die Aufgabe des Gesetzgebers. Dieser sollte insbes. die personalen Mehrfachbelastungen typisierend erfassen. Ohne diese gesetzliche Regelung kann das gleichheits- und freiheitsrechtl. Maß für kumulative Steuerlasten kaum greifen. Dies gilt umso mehr, wenn die Steuergesetze so kompliziert sind, dass die Regelsteuerlast kaum zu ermitteln und die tatsächliche Belastung eines Einzelnen kaum vorherzusehen ist. Die verlässliche Analyse der stl. Realität, der Ausgangspunkt jeder Grundrechtsprüfung, wird nur gelingen, wenn die Folgen der Gesetze erfasst, wenn Steuergesetze mit einem Mindestmaß an Konsistenz und Folgerichtigkeit erlassen werden. Die so typisierte Gesamtbelastung muss das besondere stl. Maß der Verfassung wahren. Die Grundrechte beauftragen den Gesetzgeber auch hier, die grundrechtl. Gewährleistungen zu stärken (insbes. Anm. 195 ff., 275).

Einstweilen frei.

357–399

C. Europarechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Einkommen

Schrifttum Gesamtdarstellungen, Kommentare und Handbücher: GEIGER/KHAN/KOTZUR, EUV/AEUV, München, 5. Aufl. 2010; BIBER/EPINEY/HAAG, Die Europäische Union – Europarecht und Politik, Baden-Baden, 9. Aufl. 2011; CALLIESS/RUFFERT (Hrsg.), EUV/AEUV, München, 4. Aufl. 2011; CRAIG/DE BÚRCA, EU Law – Texts, Cases and Materials, Oxford, 5. Aufl. 2011; OPPERMAN/CLASSEN/NETTESHEIM, Europarecht, München, 5. Aufl. 2011; FRENZ, Handbuch Europarecht, Bd. 1 – Europäische Grundfreiheiten, Berlin, 2. Aufl. 2012; SCHWARZE (Hrsg.), EU-Kommentar, Baden-Baden, 3. Aufl. 2012; STREINZ, Europarecht, Heidelberg, 9. Aufl. 2012; STREINZ (Hrsg.), EUV/AEUV, München, 2. Aufl. 2012; VEDDER/HEINTSCHEL/VON HEINEGG (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Baden-Baden, 2012; RENGELING/MIDDEKE/GELLERMANN (Hrsg.), Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, München, 3. Aufl. 2014; GRABITZ/HILF/NETTESHEIM (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union – Kommentar, Loseblatt, München; DAUSES, EU-Wirtschaftsrecht, Loseblatt, München.

Schrifttum Steuerrechtliche Gesamtdarstellungen: WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, München, 2005; SEDEMUND, Europäisches Ertragsteuerrecht, Baden-Baden, 2008; HAASE, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Heidelberg, 2. Aufl. 2009; WERNSMANN, § 30 Steuerrecht in SCHULZE/ZULEEG/KADELBACH (Hrsg.), Europarecht – Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, Baden-Baden, 2. Aufl. 2010; DROEGE, § 28 Europäisches Steuerverwaltungsrecht in TERHECHTE (Hrsg.), Verwaltungsrecht der Europäischen Union, Baden-Baden, 2011; HELMINEN, EU Tax Law: Direct Taxation, Amsterdam, 2011; TERRA/WATTEL, European Tax Law, Alphen aan den Rijn, 6. Aufl. 2012; ENGLISH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 4; KELLERSMANN/TREISCH/LAMPERT/HEINEMANN, Europäische Unternehmensbesteuerung I – Europarecht, Grundfreiheiten, Beihilfeproblematik, Wiesbaden, 2. Aufl. 2013; KELLERSMANN/TREISCH/LAMPERT/HEINEMANN, Europäische Unternehmensbesteuerung II, Wiesbaden, 2. Aufl. 2013; PANAYI, European Union Corporate Tax Law, Cambridge, 2013; REHM/NAGLER, Europäisches Steuerrecht, Wiesbaden, 2013.

Weiteres Schrifttum: SEMMELMANN, General principles of EU law: the ghost in the platonic heaven in need of conceptual clarification, Working Paper, 2013, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2315303; RESS, Die Bedeutung der Rechtsvergleichung für das Recht internationaler Organisationen, ZaöRV (1976), 227; DWORKIN, Law's Empire, Cambridge, Mass. 1986; DI FABIO, Richtlinienkonformität als ranghöchstes Normauslegungsprinzip? Überlegungen zum Einfluß des indirekten Gemeinschaftsrechts auf die nationale Rechtsordnung, NJW 1990, 947; SCHILLING, Rang und Geltung von Normen in gestuften Rechtsordnungen, Berlin 1994; OSTERTUN, Gewohnheitsrecht in der EU, Frankfurt/M. 1996; MÜLLER-FRANKEN, Gemeinschaftsrechtliche Fristenhemmung, richtlinienkonforme Auslegung und Bestandskraft von Verwaltungsakten, DVBl. 1998, 758; LENAERTS interlocking Legal Orders in the European Union and Comparative Law international and Comparative Law Quarterly 52 (2003), 873; SCHULZE/SEIF (Hrsg.), Richterrecht und Rechtsfortbildung in der Europäischen Rechtsgemeinschaft, Tübingen 2003; MAYER/SCHÜRNBAND, Einheitlich oder gespalten? – Zur Auslegung nationalen Rechts bei überschneidender Umsetzung von Richtlinien, JZ 2004, 545; SCHÖN, Tax Issues and Constraints on Reorganizations and Reincorporations in the European Union, Tax Notes International Vol. 34 (2004), 197; DRÜEN/KAHLER, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, StuW 2005, 171; MÖLLERS, Tertiäre exekutive Rechtsetzung im Europarecht in SCHMIDT-ASSMANN/SCHÖNDORF-HAUBOLD (Hrsg.), Der Europäische Verwaltungsverbund, Tübingen 2005, 293; SEILER, Das Steuerrecht unter dem Einfluss der Marktfreiheiten, StuW 2005, 25; HABERSACK/MAYER, Die Problematik der überschneidenden Umsetzung in RIESENHUBER (Hrsg.), Europäische Methodenlehre-Handbuch für Ausbildung und Praxis, Berlin 2006, 334; JOCHUM, Zur Fortsetzung der Rechtssache Marks & Spencer: Gestattet das europäische Gemeinschaftsrecht eine „geltungserhaltende Reduktion“ des nationalen Steuerrechts?, IStR 2006, 621; LÜDICKE/HUMMEL, Zum Primat des primären Gemeinschaftsrechts, IStR 2006, 694; SEER, The Jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences, European Taxation 2006, 470; TRIDIMAS, The general principles of EU law, Oxford 2006; FUNKE, Der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts, DÖV 2007, 733; GOSCH, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553; SCHÖN, Group Taxation and the CCCTB, Tax Notes International Vol. 48 (2007), 1063; CLASSEN, Rechtsstaatlichkeit als Primärrechtsgebot in der Europäischen Union – Vertragsrechtliche Grundlagen und Rechtsprechung der Gemeinschaftsgerichte, EuR 2008, Beihefter 3, 7; DOURADO/DA PALMA BORGES (Hrsg.), The Acte Clair in EC Direct Tax Law, Amsterdam 2008; GÄNSWEIN, Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, Frankfurt am Main 2009; RUST, Rechtsfolgen EG-rechtswidriger Normen, IStR 2009, 382; DURNER, Verfassungsrechtliche Grenzen richtlinienkonformer Auslegung, Bonn 2010; DÜRRSCHMIDT, „Europäisches Steuerrecht“ nach Lissabon, NJW 2010, 2086; KOFLER, Das Verhältnis zwischen primärem und sekundärem Unionsrecht im direkten Steuerrecht in LANG/WEINZIERL (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, FS Friedrich Rödler, Wien 2010, 434; M. LANG, Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 1003; SCHMEHL, Das Gemeinschaftsrecht und die steuerliche Verbilligung von Schulgeldzahlungen an Privatschulen, EuR 2010, 386; BOBEK, A Fourth in the Court: Why are there Advocates-General in the Court of Justice?, Cambridge Journal of European Legal Studies 14 (2011/2012), 529; BÖWING-SCHMALENBROCK, Verbösernde Gleichheit und Inländerdiskriminierung im Steuerrecht, Baden-Baden 2011; ISMER/KEYSER, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 2011, 81; LEHNER, Die Vorlagepflicht an den EuGH im Vorabentscheidungsverfahren in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 329; LÖHR/SERWE, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand: Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, Baden-Baden 2011; MESSERSCHMIDT, Europäisches Umweltrecht, München 2011; SCHWARZE, Soft Law im Recht der Europäischen Union, EuR 2011, 3; SCHWARZE, Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts bzw. Unionsrechts durch den EuGH, Forschungen aus Staat und Recht 136 (2011), 223; WERNSMANN, Grundrechtsschutz nach Grundgesetz und Unionsrecht vor dem BVerfG, NZG 2011, 1241; OBWEXER, Der Beitritt der EU zur EMRK: Rechtsgrundlagen, Rechtsfragen und Rechtsfolgen, EuR 2012, 115; RÖSLER, Aufgaben einer europäischen Rechtsmethodenlehre, Rechtstheorie 43 (2012), 495; UERPMANN-WITTZACK, Rechtsfragen und Rechtsfolgen des Beitritts der Europäischen Uni-

on zur EMRK, EuR-Bei 2012, 167; ZORN, Die Verdrängungswirkungen der EU-Grundfreiheiten am Beispiel der Rs. Haribo, IStR 2012, 86; HAHN, Grundsatz ne bis in idem: Anwendungsbereich des Art. 50 der Charta der Grundrechte der EU im Steuer- und Strafverfahren, jurisPR-SteuerR 30/2013 Anm. 4; JARASS, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, München, 2. Aufl. 2013; JARASS, Zum Verhältnis von Grundrechtecharta und sonstigem Recht, EuR 2013, 29; KRUIS, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis, Tübingen 2013; LENAERTS/GUTIÉRREZ-FONS, To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice, EU Working Papers AEL 2013/9, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>; SEMMELMANN, General Principles of EU Law, European Law Journal 2013, 457; HAHN, Deutscher und europäischer Grundrechtsschutz in grenzüberschreitenden Fällen – Verfassungs- und europarechtliche Anmerkungen zum Urteil des II. Senats des BFH v. 19.6.2013 zur Besteuerung von Auslandserbschaften, BB 2014, 23; HASLEHNER, Zum Verhältnis von Gleichheit und Rechtssicherheit im EU-Steuerrecht, StuW 2012, 242; MARTENS, Methodenlehre des Unionsrechts, Tübingen 2014; MITSCHKE, Direktes Europäisches Steuerrecht auf dem Schlingerkurs – Eine Bestandsaufnahme zum Jahreswechsel 2013/2014, IStR 2014, 37; WERNSMANN/SANDBERG, Parlamentarische Mitwirkung bei unionaler Sekundärrechtssetzung, DÖV 2014, 49; WIDMANN, Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen, UStR 2014, 5.

I. Grundlagen des Unionsrechts

1. Grundprinzipien

a) Vertragliche Grundlagen

400

Rechtliche Grundlagen der Union sind seit dem am 1.12.2009 in Kraft getretenen Vertrag von Lissabon (ABl. EU 2010 Nr. C 83, 13) der EU-Vertrag (EUV) und der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Der EUV trifft insbes. die grundlegenden Regelungen über Ziele und Werte sowie über die Organe. Ferner legt er die Grundlagen für die Verstärkte Zusammenarbeit, die auch im Bereich der Besteuerung genutzt werden kann (vgl. den Entwurf der Finanztransaktionssteuer v. 14.2.2013, KOM[2013] 71 endg.; EuGH v. 30.4.2014 [C-209/13 – Vereinigtes Königreich/Rat, IStR 2014, 407] hat die Anfechtung des zugrunde liegenden Ratsbeschlusses für verfrüht und daher unzulässig erklärt). Der AEUV in den der frühere EG-Vertrag umbenannt wurde, enthält neben detaillierteren organisationsrechtl. Regelungen zu Organen und zur Arbeitsweise der Union auch grundlegende materiellrechtl. Normen wie insbes. die Grundfreiheiten und das allgemeine Diskriminierungsverbot sowie das Beihilfeverbot (vgl. auch den Überblick über den AEUV bei STREINZ in STREINZ II, Art. 1 AEUV Rn. 6 ff.). Der AEUV ist gleichrangig zum EUV, so ausdrücklich Art. 1 Abs. 2 AEUV und Art. 1 Abs. 3 EUV. Mit dem Vertrag von Lissabon ist im Übrigen die Europäische Gemeinschaft in der Europäischen Union aufgegangen (zu den Wurzeln des Integrationsprozesses s. etwa STREINZ, Europarecht, 9. Aufl. 2012 – Tz. 9 ff.).

Die Europäische Union hat keine Kompetenz-Kompetenz (vgl. STREINZ, Europarecht, 9. Aufl. 2012 – Tz. 135). Es gilt das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EUV (WERNSMANN/SANDBERG, DÖV 2014, 49 [50 f.])). Die Zuständigkeiten der Europäischen Union beruhen damit auf einer konstitutiven Übertragung durch die Mitgliedstaaten. Sie sind nicht allumfassend, sondern müssen sich aus der Kompetenzverteilung in Art. 2–6 AEUV ergeben. So kann mangels umfassender Ermächtigungsgrundlage derzeit keine unionsrechtl. Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern erreicht

werden (DÜRRSCHMIDT, NJW 2010, 2086 [2087]; zur „stillen Harmonisierung“: DRÜEN/KAHLER, StuW 2005, 171). Nach Art. 5 Abs. 3 und 4 EUV darf die EU im Übrigen nur tätig werden, wenn ihre Ziele nicht auch von den Mitgliedstaaten ebenso gut erreicht werden können (Subsidiaritätsprinzip) und soweit dies zur Erreichung der Ziele erforderlich ist (Verhältnismäßigkeitsprinzip).

401 **b) Supranationales Recht mit Anwendungsvorrang**

Das Unionsrecht als supranationales Recht stellt eine Rechtsordnung sui generis dar (EuGH v. 5.2.1963 – Rs. 26/62 – van Gend & Loos, Slg 1963, 3; v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 – Costa/Enel, Slg 1964, 1141; grds. anerkannt von BVerfG v. 29.5.1974 – BvL 52/71, BVerfGE 37, Solange I). Im Unterschied zu völkerrechtl. Verträgen wirkt das Unionsrecht unmittelbar in den Rechtsraum der Mitgliedstaaten ein. Der Einzelne kann sich auf Unionsrecht, insbes. im Bereich der Grundfreiheiten, unmittelbar berufen, wenn die Vorschriften ohne jede weitere Konkretisierung anwendbar und unbedingt sind, in einer Handlungs- oder Unterlassungspflicht für die Mitgliedstaaten bestehen, die keine weitere Vollzugsmaßnahme erfordert, und den Mitgliedstaaten kein Ermessensspielraum verbleibt (EuGH – Rs. 26/62 – van Gend & Loos, Slg 1963, 3; v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 – Costa/Enel, Slg 1964, 1141; v. 16.6.1966 – Rs. 57/65 – Alfons Lütticke GmbH, Slg 1966, 293).

Das Unionsrecht genießt im Kollisionsfall Anwendungsvorrang gegenüber dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten. Innerstaatliches Recht, das gegen Unionsrecht verstößt, darf von FinVerw. und Finanzgerichten nicht angewandt werden. Der Vorrang des Unionsrechts ist auch durch die äußerst praxisrelevante unionsrechtskonforme Auslegung zu sichern (vgl. dazu und zum Vorstehenden näher s. Anm. 425).

402–404 Einstweilen frei.

2. Rechtsquellen, Rangverhältnis und Auslegung

a) Rechtsquellen

405 **aa) Überblick**

Bei den Rechtsquellen lassen sich je nach ihrem Rang Primärrecht (s. Anm. 406) und Sekundärrecht (s. Anm. 411) unterscheiden. Im Rang dazwischen stehen die völkerrechtl. Verträge der Union (s. Anm. 410). Weitere Rechtsquellen sind Durchführungsrechtsakte gem. Art. 291 AEUV, wie insbes. Durchführungsverordnungen, die zur Konkretisierung des Sekundärrechts dienen und die im Rang noch darunter stehen; sie lassen sich daher als Tertiärrecht bezeichnen (s. Anm. 412). Schließlich sind das Richterrecht und als bloße Rechtskenntnisquelle die Rechtsvergleichung zu nennen (s. Anm. 413 f.).

406 **bb) Primärrecht**

Das Primärrecht schließt neben den Gründungsverträgen (EUV und AEUV) die Charta der Grundrechte (Art. 6 Abs. 1 EUV), die allgemeinen Rechtsgrundsätzen sowie das Gewohnheitsrecht ein.

Im EUV und AEUV (s. Anm. 430) betreffen wenige Vorschriften ausdrücklich das StRecht: Art. 28 und 30 AEUV verbieten Zölle und Abgaben mit zollgleicher Wirkung. Art. 110–112 AEUV konkretisieren die Warenverkehrsfreiheit und untersagen stl. Schranken innerhalb des Unionsgebiets, die den inländ.

Markt schützen, aber gleichzeitig den ausländ. Wettbewerber benachteiligen (EuGH v. 29.6.1978 – Rs. 142/77 – Statens Kontrol med aedle Metaller, Slg 1978, 1543; v. 27.2.1980 – Rs. 168/78, Slg 1980, 347, Besteuerung von Branntwein). Auf Grundlage von Art. 113 AEUV kann Sekundärrecht zur Harmonisierung der USt, Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern gesetzt werden. Art. 192 Abs. 2 AEUV ermächtigt zum Erlass stl. Maßnahmen, um die Umwelt zu schützen (vgl. MESSERSCHMIDT, Europäisches Umweltrecht, 2011, § 2 Rn. 149 f.). Daneben können weitere Vorschriften Wirkungen im StRecht entfalten. Dabei sind in erster Linie die Grundfreiheiten und das allgemeine Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit gem. Art. 18 AEUV (s. dazu ausf. Anm. 413, 430 ff.) sowie das Beihilfeverbot der Art. 107 f. AEUV (s. Anm. 510 ff.) zu nennen. Art. 115 f. AEUV erlauben die Verabschiedung von Harmonisierungsvorschriften zur Regulierung des Binnenmarkts, die auch Maßnahmen im Bereich der direkten Steuern ermöglichen. Im Ergebnis ist gleichwohl die Regelungszuständigkeit auf dem Gebiet der direkten Steuern weitgehend bei den Mitgliedstaaten verblieben.

Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EU-Grundrechtecharta) gehört seit Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon (s. Anm. 400) gem. Art. 6 Abs. 1 EUV zum Primärrecht; auf Altfälle ist die Charta anzuwenden, wenn fortdauernde Wirkungen bestehen (Generalanwältin Kokott, Schlussanträge v. 6.5.2010 – C-499/08, Slg 2010 I-09343 – Tz. 69; Jarass, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Einl. Rn. 8; für ein Amtshilfeersuchen stellt EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12 – Sabou, RIW 2014, 86 – Tz. 25, auf das Datum des auf dessen Grundlage erlassenen StBescheids ab). Die Charta ist gem. ihres Art. 51 umfassend anwendbar auf sämtliche Handlungen der EU, während die Mitgliedstaaten nur bei der Durchführung des Unionsrechts, etwa bei der Umsetzung von Richtlinien, gebunden sind (s. dazu näher JARASS, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Art. 51 Rn. 16 ff.; STREINZ/MICHL in STREINZ II, Art. 51 AEUV Rn. 7 ff.). Die Durchführung nahm EuGH v. 26.2.2013 (C-617/10 – Åkerberg Fransson, NJW 2013, 1415) bereits für Steuersanktionen nach nationalem Recht bei einer Verletzung von unionsrechtl. geregelten Mehrwertsteuerklärungs-pflichten an (s. Widmann, UR 2014, 5; deutlich begrenzend BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, NJW 2013, 1499 – Tz. 91). Zu Recht für die ErbSt verneint dies BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746; krit. HAHN, BB 2014, 23 [25 f.]).

In sachlicher Hinsicht ist für das StRecht zunächst die Berufs- und Unternehmensfreiheit des Art. 16 GR-Charta relevant, da der EuGH in der Vergangenheit wiederholt eine Einschränkung dieser Freiheit (bzw. genauer: des entsprechenden als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannten Unionsgrundrechts) für Fälle angenommen hatte, wo ein Abgabentatbestand an die berufliche Tätigkeit anknüpft (EuGH v. 11.7.1989 – C-265/87 – Schröder, Slg 1989, 2237 – Tz. 18; v. 21.2.1991 – C-143/88 und C-92/89 – Zuckerfabrik Süderdithmarschen, Slg 1991, I-415 – Tz. 76; v. 21.3.1991 – C-359/89 – Safa, Slg 1991, I-1677 – Tz. 15–22; JARASS, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Art. 16 Rn. 17). Hingegen ist derzeit nicht abschließend geklärt, ob die Eigentumsfreiheit des Art. 17 GR-Charta vor der Erhebung von Abgaben schützt (dagegen Jarass, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Art. 17 Rn. 22 mwN; zweifelnd HAHN, BB 2014, 23 [25], unter Hinweis darauf, dass der EGMR die Steuern nicht vollständig aus dem Anwendungsbereich der Eigentumsgarantie des Art. 1 des Zusatzprotokolls zur EMRK ausnimmt, sondern sie einer indes sehr zurückhaltenden Verhältnismäßigkeitskontrolle unterwirft, vgl. etwa EGMR v. 4.1.2008, Nr. 25834/05

– Imbert de Tremiolles; s. dazu näher Anm. 580). Art. 47 Abs. 2 GR-Charta statuiert Justizgrundrechte (dazu EuGH v. 29.3.2012 – C-500/10 – Belvedere Costruzioni, UR 2012, 768 – Tz. 23 ff.). Zum weitgehend harmonisierten Mehrwertsteuerrecht hat der EuGH (C-617/10 – Åkerberg Fransson, NJW 2013, 1415) entschieden, dass das in Art. 50 GR-Charta aufgestellte Verbot einer doppelten strafrechtl. Sanktionierung (*ne bis in idem*) einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, wegen Nichtbeachtung von Erklärungspflichten eine stl. Sanktion und danach eine strafrechtl. Sanktion zu verhängen, sofern die erste Sanktion keinen strafrechtl. Charakter hat (zur Bedeutung für das deutsche Recht s. Hahn, jurisPR-SteuerR 30/2013, Anm. 4).

Die Allgemeinen Rechtsgrundsätze, die vom EuGH (vgl. insbes. EuGH v. 17.12.1970 – Rs. 11/70 – Internationale Handelsgesellschaft, Slg 1970, 1125; s. näher OPPERMANN/CLASSEN/NETTESHEIM, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 9 Rn. 31 ff.; SEMMELMANN, European Law Journal 2013, 457; TRIDIMAS, The general principles of EU law, 2006) entwickelt wurden, sind ebenfalls Teil des Primärrechts. Dazu gehören gem. Art. 6 Abs. 3 EUV die Unionsgrundrechte, wie sie in der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) gewährleistet sind und sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergeben (LÖHR/SERWE, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand, 2011, 53 ff.). Ferner wurden in der Rspr. anerkannt insbes. die rechtsstaatlichen Grundsätze (dazu näher CLASSEN, EuR 2008, Beihefter 3, 7) des Vertrauensschutzes (EuGH v. 25.1.1979 – Rs. 98/78 – Racke, Slg 1979, 69; v. 28.4.1988 – C-120/86 – Mulder, Slg 1988, 2321) und der Rechtssicherheit (EuGH v. 5.3.1980 – Rs. 265/78 – Ferwerda, Slg 1980, 617) sowie das Recht auf wirksamen gerichtlichen Rechtsschutz (EuGH v. 15.10.1987 – Rs. 222/86 – Unectef, Slg 1987, 4097 – Tz. 14; EuGH v. 18.12.2008 – C-349/07 – Sopropé, Slg 2008, I-10369). Diese Grundsätze gelten, wie bereits die Systematik des Art. 6 EUV zeigt, neben der EU-Grundrechtecharta fort (s. JARASS, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Einl. Rn. 27 ff.). Hingegen ist das Verhältnismäßigkeitsprinzip, das sowohl der Union bei Rechtssetzung und Verwaltung als auch den Mitgliedstaaten bei Vollzug von Unionsrecht und bei Beschränkungen der Grundfreiheiten Grenzen setzt (STREINZ, Europarecht, 9. Aufl. 2012 – Tz. 173), nunmehr ausdrücklich in Art. 5 Abs. 4 EUV geregelt (s. Anm. 444).

Gewohnheitsrecht bildet ebenfalls einen Bestandteil des ungeschriebenen Primärrechts (dazu OSTERTUN, Gewohnheitsrecht in der EU, 1996; SEDEMUND, Europäisches Ertragsteuerrecht, 2008 – Tz. 43 ff.). Es ist aber im Unionsrecht ohnehin nicht besonders relevant (OPPERMANN/CLASSEN/NETTESHEIM, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 9 Rn. 29) und hat bisher für das StRecht keine Bedeutung erlangt, jedenfalls, wenn man der Rspr. des EuGH den Charakter einer eigenständigen Rechtsquelle beimisst (vgl. Anm. 413).

Die EMRK wird hingegen auch dann nicht zum Primärrecht gehören, wenn die EU ihr beigetreten sein wird. Vielmehr wird sie dann den Status eines völkerrechtl. Abkommens im Rang zwischen Primär- und Sekundärrecht erlangen (STREINZ in STREINZ II. Art. 6 EUV Rn. 21 mwN; s. näher dazu Anm. 580).

407–409 Einstweilen frei.

410 cc) Völkerrechtliche Verpflichtungen der Union

Völkerrechtliche Verträge der Union stehen im Rang zwischen Primär- und Sekundärrecht (vgl. etwa EuGH v. 3.9.2008 – C-402/05 P und C-415/05 P – Kadi, Slg 2008, I-6351 – Tz. 326 f., wonach internationale Übereinkünfte nicht

zu einer Beeinträchtigung von Grundrechten führen dürfen). Zu den völkerrechtl. Verträgen gehören die zwischen der Europäischen Union und Drittstaaten geschlossenen Abkommen (s. Anm. 415, zu den DBA s. auch § 1 KStG Anm. 16) sowie die Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK). Der nach Art. 6 Abs. 2 EUV vorgesehene Beitritt der Europäischen Union (dazu OBWEXER, EuR 2012, 115; UERPMANN-WITZACK, EuR-Bei 2012, 167) ist noch nicht durch alle 47 Vertragsstaaten ratifiziert. Sobald dies erfolgt ist, kommt der EMRK nicht mehr nur der Charakter einer Rechtskenntnisquelle für die primärrechtl. Rechtsgrundsätze nach Art. 6 Abs. 3 AEUV zu, sondern auch der einer Rechtsquelle im Rang zwischen Primär- und Sekundärrecht (STREINZ in STREINZ II, Art. 6 EUV Rn. 21 mwN, der allerdings von einer faktisch dem Primärrecht vergleichbaren Wirkung ausgeht). Zudem ist sie dann zugleich als völkerrechtl. Vertrag für die EU bindend, so dass der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte auch die Vereinbarkeit von Handlungen der EU-Organe mit der EMRK zu beurteilen hat.

Völkergewohnheitsrecht stellt ebenfalls eine Rechtsquelle des Unionsrechts dar (EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10 – ATAA u.a., Slg 2011, I-13755 – Tz. 101 ff.; s. dazu auch DÖRR in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 47 EUV Rn. 100 f. [Stand Mai 2011]). Für das StRecht können die Beschränkungen der Besteuerung im internationalen Seeverkehr und im internationalen Luftverkehr von Bedeutung sein (vgl. EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10 – ATAA u.a., Slg 2011, I-13755 – Tz. 101 ff.). Allerdings ist das Völkergewohnheitsrecht vor Europäischen Gerichten nur beschränkt justiziabel, da der EuGH nur auf evidente Verstöße prüft (EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10 – ATAA u.a., Slg 2011, I-13755 – Tz. 110 f.).

dd) Sekundärrecht

Das Sekundärrecht umfasst insbes. Verordnungen, Richtlinien und Beschlüsse, vgl. Art. 288 AEUV, sowie das sog. Soft Law.

Verordnungen nach Art. 288 Abs. 2 AEUV als abstrakt-generelle Regelungen binden Mitgliedstaaten und Bürger unmittelbar; ein Umsetzungsakt ist nicht erforderlich. Steuerliche Verordnungen sind beispielsweise der Zollkodex, der Zolltarif und die Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.

Richtlinien sind nach Art. 288 Abs. 3 AEUV hinsichtlich ihrer Zielsetzung verbindlich. Sie müssen aber noch von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden, wobei ihnen die Wahl der Form und Mittel überlassen bleibt. Das umsetzende innerstaatliche Recht ist dann – zugunsten wie zulasten des Stpfl. – richtlinienkonformen auszulegen (s. dazu näher Anm. 415). Werden Richtlinien innerhalb der vorgegebenen Frist nicht, nicht vollständig oder nur fehlerhaft umgesetzt, so kann sich der Stpfl. unmittelbar auf die Richtlinie berufen, wenn die Bestimmungen der Richtlinie hinreichend genau und inhaltlich unbedingt sind (EuGH v. 5.4.1979 – Rs. 148/78 – Ratti, Slg 1979, 1629 – Tz. 22; v. 17.10.1996 – C-283/94 – Denkavit ua, Slg 1996, I-5063 – Tz. 40; v. 26.2.1986 – Rs. 152/84 – Marshall, Slg 1986, 723 – Tz. 43); eine unmittelbare Wirkung zugunsten des Staates ist hingegen ausgeschlossen. Auf dem Gebiet der direkten Steuern wurden folgende relevante Richtlinien erlassen: Mutter-Tochter-Richtlinie, Fusionsrichtlinie, Zinsrichtlinie sowie die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (s. Anm. 541 ff.). Eine Vollharmonisierung ist jedoch nicht zuletzt aufgrund der divergierenden Interessen der Mitgliedstaaten und des Einstimmigkeitserforder-

nisses in weiter Ferne (vgl. auch Mitteilung der EU-Kommission v. 21.12.2006, KOM[2006] 823).

Beschlüsse nach Art. 288 Abs. 4 AEUV sind verbindlich. Sie können adressatenlos oder adressatenspezifisch ergehen, wobei Letztere auch an die Mitgliedstaaten gerichtet sein können (vgl. SCHROEDER in STREINZ II. Art. 288 AEUV Rn. 132 ff.). Für das StRecht haben Beschlüsse insbes. in Beihilfverfahren Bedeutung erlangt, so etwa zur Sanierungsklausel in § 8c KStG der Beschluss der Kommission 2011/527/EU v. 26.1.2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands C 7/10 (ex CP 250/09 und NN 5/10) „KStG, Sanierungsklausel“, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26 (s. dazu näher Anm. 510 ff.).

Soft Law erzeugt zwar keine unmittelbare rechtl. Wirkung, es hat aber durchaus praktische Wirkungen (dazu SCHWARZE, EuR 2011, 3). Art. 288 Abs. 5 AEUV nennt die (unverbindlichen) Stellungnahmen oder Empfehlungen, wie die Empfehlung der Kommission v. 6.12.2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen (KOM[2012] 8805 endg.); eine vollständige Liste findet sich unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/com_reports/taxation/index_de.htm. Zum Soft Law zählen zudem insbes. die Leitlinien, etwa im Beihilfebereich (s. Anm. 518). Steuerlich interessant ist ferner der zwischen den Mitgliedstaaten 1997 abgeschlossene Verhaltenskodex, der sich gegen schädlichen Steuerwettbewerb richtet (Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung, ABl. EG 1997 Nr. C, 2).

412 ee) Tertiärrecht

Im Rang noch unterhalb des Sekundärrechts stehen Durchführungsrechtsakte gem. Art. 290, 291 Abs. 2 AEUV, wie insbes. Durchführungsverordnungen, die zur Konkretisierung des Sekundärrechts dienen; sie lassen sich daher als Tertiärrecht bezeichnen (GÄRDITZ in RENGELING/MIDDEKE/GELLERMANN, Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, 3. Aufl. 2014, § 34 Rn. 11 ff.; Möllers in SCHMIDT-ASSMANN/SCHÖNDORF-HAUBOLD, Der Europäische Verwaltungsverbund, 2005, 293; SCHILLING, Rang und Geltung von Normen in gestuften Rechtsordnungen, 1994, 179).

413 ff) Richterrecht des EuGH

Als weitere Rechtsquelle ist zudem das von den Unionsgerichten gesprochene Richterrecht anzusehen (ebenso SCHROEDER in STREINZ II. Art. 288 AEUV Rn. 35; dazu SEER, European Taxation 2006, 470; sowie Beiträge in SCHULZE/SEIF, Richterrecht und Rechtsfortbildung in der Europäischen Rechtsgemeinschaft, 2003). Zwar gibt es keine ausdrückliche Regelung zur Präjudizienbindung (*stare decisis*). In weiterem Umfang als in der kontinentaleuropäischen Tradition sieht sich der EuGH jedoch verpflichtet, die in seiner bisherigen Entscheidungspraxis aufgestellten tragenden Grundsätze fortzuschreiben. Dies lässt sich mit dem Bild einer Kettenerzählung (*chain novel*) veranschaulichen (so DWORKIN, Law's Empire, 1986, 228–238, allgemein für *case law*). Unterscheidungen des zur Entscheidung stehenden Falls von den zuvor entschiedenen Fällen (*Distinguishing*) sind möglich (vgl. etwa zur Entwicklung der Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit bei Sitzverlagerungen Anm. 432, 460 ff.). Eine explizite Korrektur vorangegangener fehlerhafter Entscheidungen erfolgt hingegen äußerst selten (so etwa EuGH v. 7.9.1999 – C-216/97 – Gregg, Slg 1999, I-4947 – Tz. 15, für die Mehrwertsteuer); sie muss aber jedenfalls möglich sein, wenn zwingende Gründe dafür vorliegen. Im Übrigen ist für die Bindungswirkung die

Entscheidungssituation des EuGH maßgeblich. So ist das Vertragsverletzungsverfahren durch spezifische Beweislasten geprägt; im Vorabentscheidungsverfahren beantwortet der EuGH, wenngleich er weiterführende Ausführungen machen kann, primär die vorgelegten Fragen. Daraus folgt insbes., dass Umkehrschlüsse nicht ohne Weiteres zulässig sind. Die zugrunde gelegten Auslegungsmethoden und die zumeist starke Betonung der gesetzlichen Grundlagen zeigen zugleich, dass der EuGH kein *case law* reiner Prägung spricht. Vielmehr erscheint es zutreffender, einen Methodenmix zwischen kontinentaleuropäischer Tradition einerseits und Fallrecht andererseits anzunehmen.

Das Richterrecht fungiert oftmals als negative Integration (zu den Begriffen TERRA/WATTEL, *European Tax Law*, 2012, 29 f.; SEILER, *StuW* 2005, 25). Für die direkten Steuern, bei denen die Harmonisierung durch Sekundärrecht vergleichsweise zurückhaltend erfolgt, spielt sie eine bedeutende Rolle: Die direkten Steuern fallen beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts zwar nicht in die Zuständigkeit der Union, die Mitgliedstaaten müssen jedoch die ihnen verbleibenden Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben. Das bedeutet insbes., dass sie jede offene oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen und Wettbewerbsregeln zu beachten haben (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; v. 11.8.1995 – C-80/94 – Wielockx, Slg 1995, I-2493; v. 27.6.1996 – C-107/94 – Asscher, Slg 1996, I-3089; v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477; v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837). Teilweise verbindet der EuGH auch die negative mit der positiven Integration. So griff er des Öfteren bei Fragestellungen im Bereich der negativen Integration auf bereits vorhandene Maßnahmen positiver Integration zurück, etwa auf vorhandene Richtlinien oder auf internationalen Steuerabkommen wie das OECD-Musterabkommen und dessen offizielle Kommentierung (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg 1998, I-2793; v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753).

gg) Rechtsvergleichung als Rechtserkenntnisquelle

414

Keine normativ bindende Rechtsquelle, sondern nur eine Rechtserkenntnisquelle ist die Rechtsvergleichung (dazu insbes. LENAERTS, *International and Comparative Law Quarterly* 52 [2003], 873; allgemein zur Bedeutung der Rechtsvergleichung für Internationale Organisationen RESS, *ZaöRV* 36 [1976], 227). Das prominenteste Beispiel ist die Gewinnung von allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Unionsrechts (vgl. Anm. 406).

b) Verhältnis des Sekundärrechts zum Primärrecht und zu völkerrechtlichen Verpflichtungen der Union

415

Ein genereller Vorrang des Primärrechts besteht gegenüber dem Sekundärrecht (RUFFERT in CALLIES/RUFFERT, *EUV/AEUV*, 4. Aufl. 2011, Art. 288 AEUV Rn. 8; SCHILLING, *Rang und Geltung von Normen in gestuften Rechtsordnungen*, 1994, 179). Dies gilt zunächst für die primärrechtl. Vorschriften über den Erlass von Sekundärrecht. Werden diese nicht eingehalten, etwa weil die falsche Ermächtigungsgrundlage angeführt oder eine erforderliche Anhörung nicht durchgeführt wird (EuGH v. 29.10.1980 – Rs. 138/79 – Roquette Frères, Slg 1980, 3333 – Tz. 32 f.), ist das Sekundärrecht ungültig. Dafür spricht nicht zuletzt die Tatsache, dass die europäischen Kompetenznormen im Vergleich zu ihren Pendanten im GG wesentlich stärker materiell aufgeladen sind

(vgl. MESSERSCHMIDT, Europäisches Umweltrecht, 2011, § 2 Rn. 54 ff.). Auch die EU-Grundrechtscharta geht dem Sekundärrecht vor, so dass Sekundärrecht bei einem Grundrechtsverstoß nicht anwendbar ist (JARASS, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Einl. Rn. 53; WERNSMANN, NZG 2011, 1241 [1242]). Der EuGH misst Richtlinien zudem generell am Maßstab der eigentlich an die Mitgliedstaaten gerichteten Grundfreiheiten; er stuft sie dann aber als primärrechtskonform ein, wenn sie den Mitgliedstaaten einen ausreichend weiten Spielraum zur grundfreiheitskonformen Implementierung ins nationale Recht belassen (EuGH v. 13.7.1989 – C-5/88 – Hubert Wachauf, Slg 1989, 2609 – Tz. 22; v. 17.6.1999 – C-166/98 – Socridis, Slg 1999, I-3791 – Tz. 19 f.).

Auch eine primärrechtskonforme Auslegung des Sekundärrechts ergibt sich aus dem Vorrang des Primärrechts (EuGH v. 13.12.1983 – Rs. 218/82 – Kommission/Rat, Slg 1983, 4063 – Tz. 201). Danach ist derjenigen Auslegung der Vorzug zu geben, die eine Vereinbarkeit der Sekundärrechtsnorm mit den Vorgaben des Primärrechts sicherstellt.

Probleme bereitet allerdings das Zusammentreffen von Primärrecht (und zwar insbes. von den Grundfreiheiten), Sekundärrecht und Recht der Mitgliedstaaten (dazu etwa HASLEHNER, StuW 2012, 242 [248]): Im Ergebnis ist hier danach zu unterscheiden, ob das Sekundärrecht abschließend ist oder nicht; letzteres ist insbes. bei den Mitgliedstaaten eingeräumten Wahlrechten nicht anzunehmen:

► *Primär am Sekundärrecht* wird nationales Recht gemessen, wenn das Sekundärrecht abschließend ist (vgl. EuGH v. 12.10.2000 – C-3/99 – Ruwet, Slg 2000, I-8749). Der EuGH hat die generelle Vermutung aufgestellt, dass Sekundärrecht dem Primärrecht entspricht (EuGH v. 26.5.2005 – C-249/04 – Allard, Slg 2005, I-4535 – Tz. 32 f.; v. 11.12.2003 – C-322/01 – DocMorris, Slg 2003, I-14887 – Tz. 52 f.; v. 29.4.2004 – C-387/99 – Kommission/Deutschland, Slg 2004, I-3751 – Tz. 50). Daher ist es grds. nicht Aufgabe der Mitgliedstaaten, die unionsrechtl. Bestimmungen auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen (Generalanwalt Tizzano, Schlussanträge v. 15.1.2004 – C-475/01 – Kommission/Griechenland (Ouzo), Slg 2004, I-8923 – Tz. 57). Bei einer Totalharmonisierung ist die unmittelbare Überprüfung der nationalen Maßnahme am Maßstab des Primärrechts daher ausgeschlossen (FRENZ, Handbuch Europarecht, Bd. 1, 2. Aufl. 2012, § 1 Rn. 382 ff.) Allerdings ist im Vorabentscheidungsverfahren dann auch die Gültigkeit der in Rede stehenden Sekundärrechtsnorm zu prüfen (HASLEHNER, StuW 2012, 242 [248]).

► *Unmittelbar am Maßstab der Grundfreiheiten* ist nationales Recht hingegen dann zu messen, wenn das Sekundärrecht nicht abschließend ist und die zu beurteilende Konstellation nicht vom objektiven oder subjektiven Regelungsbereich einer Richtlinie erfasst wird (EuGH v. 12.12.2006 – C-374/04 – ACT Group Litigation, Slg 2006, I-11673 – Tz. 53 f.; v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753 – Tz. 44 ff., 67 f.; v. 8.11.2007 – C-379/05 – Amurta, Slg 2007, I-9569 – Tz. 18–24; v. 18.6.2009 – C-303/07 – Aberdeen Property Fininvest Alpha, Slg 2009, I-5145 – Tz. 28). Eine Überprüfung der nationalen Implementierung anhand der Grundfreiheiten findet zudem statt, wenn die Mitgliedstaaten Richtlinienwahlrechte mit diskriminierenden Ergebnissen ausgeübt haben (LÜDICKE/HUMMEL, IStR 2006, 694 [697 f.]). Bei der Ausübung von Wahlrechten, die den Mitgliedstaaten in einer Richtlinie übertragen werden, sind diese ebenfalls an die Grundfreiheiten gebunden (EuGH v. 24.9.2002 – C-168/01 – Bosal, Slg 2003, I-9409 – Tz. 25 ff.; v. 23.2.2006 – C-471/04 – Keller Holding, Slg 2006, I-2107 – Tz. 45). Dadurch soll verhindert

werden, dass die Mitgliedstaaten durch die „Hintertür“ einer Richtlinie gegen die Grundfreiheiten verstoßen (SCHÖN, 34 TNInt Vol. 34 (2004), 197 (202); KOFLER, FS Rödler, 2010, 434).

Für völkerrechtliche Verpflichtungen der EU gilt grds. dasselbe wie für das Primärrecht: Die Organe der Union sind nach Art. 216 Abs. 2 AEUV an von der Union geschlossene völkerrechtl. Verträge gebunden; die Übereinkünfte haben daher Vorrang gegenüber den Sekundärrechtsakten der Union (EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10 – ATAA u.a., Slg 2011 I-13755 – Tz. 50). Sekundärrecht ist daher soweit wie möglich im Einklang mit diesen völkerrechtl. Verträgen auszulegen (EuGH v. 11.4.2013 – C-335/11 und C-337/11 – HK Danmark, NZA 2013, 553). Diese Verpflichtungen bestehen auch für das Völkergewohnheitsrecht, wobei allerdings ein eingeschränkter Prüfungsmaßstab (Evidenzkontrolle) anzuwenden ist (EuGH v. 21.11.2011 – C-366/10 – ATAA u.a., Slg 2011 I-13755 – Tz. 101 ff. insbes. 110).

Bei der Auslegung und Konkretisierung von Primärrecht können umgekehrt ähnliche Regelungen des Sekundärrechts herangezogen werden (EuGH v. 22.11.2005 – C-144/04 – Mangold, Slg 2005, I-9981 – Tz. 67 ff.; JARASS, EuR 2013, 29 [34 f.]). Zudem ist bei der Rechtsfindung im konkreten Fall grds. mit dem Sekundärrecht zu beginnen. Auch kann die Harmonisierung durch Sekundärrecht den primärrechtl. Auftrag erschöpfen; dies ist beispielsweise aber nicht der Fall bei der Mutter-Tochter-Richtlinie (s. Anm. 541), so dass die Grundfreiheiten Quellensteuererhebung auch dann untersagen können, wenn die von der Richtlinie geforderte Mindestbeteiligung unterschritten wird (s. Anm. 494). Jedenfalls bedeuten die genannten Grundsätze keine Abkehr vom Anwendungsvorrang des Primärrechts; Sekundärrecht steht damit auch nicht in einem lex specialis-Verhältnis zum von ihm ausgefüllten Primärrecht, weil es gerade an der dafür erforderlichen Gleichrangigkeit fehlt (JARASS, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Einl. Rn. 53 ff.).

c) Auslegung und Rechtsfortbildung

416

Bei der Rechtsgewinnung durch Auslegung und Rechtsfortbildung (dazu insbes. LENAERTS/GUTIÉRREZ-FONS, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>; s. ferner RÖSLER, Rechtstheorie 43 [2012], 495; STREINZ, Forschungen aus Staat und Recht 136 [2011], 223; sowie neuerdings umfassend MARTENS, Methodenlehre des Unionsrechts, 2014; vgl. auch zum Richterrecht des EuGH unter Anm. 413) greift der EuGH hauptsächlich auf folgende Auslegungskriterien zurück:

► *Ausgangspunkt ist die wörtliche Auslegung:* Diese geht von der gewöhnlichen Bedeutung der Worte aus. Dabei sind alle 24 Sprachfassungen gleichermaßen verbindlich (Gleichrangigkeit der Sprachfassungen, vgl. LENAERTS/GUTIÉRREZ-FONS, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>, 8 ff.). Bei Abweichungen zwischen den Sprachfassungen sind daher weitere Auslegungskriterien heranzuziehen.

► *Bei der systematischen Auslegung (Lenaerts/Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>, 13 ff.)* geht es darum, Wertungswidersprüche zu vermeiden. Argumentationsfiguren sind Umkehrschlüsse (argumentum e contrario) und Erst-recht-Schlüsse (argumentum a fortiori), aber auch Auslegungen, die eine Redundanz der auszulegenden Norm verhindern. Auch die primär- und völkerrechtskonforme Auslegung gehören zur systematischen Auslegung. Schließlich sind die Begründungserwägungen am An-

fang der Rechtsakte integrale Bestandteile, so dass sie in die Auslegung einzubeziehen sind.

► *Die teleologische Auslegung* (LENAERTS/GUTIÉRREZ-FONS, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>, 24 ff.) – oder, wenn sie die Wortlautgrenze überschreitet: teleologische Rechtsfindung – zielt darauf ab, den objektiven Zweck einer unionsrechtl. Regelung zu ermitteln, insbes. im Hinblick darauf, dass objektive Zwecke des Unionsrecht beachtet und der effet utile optimiert wird (STREINZ, Europarecht, 9. Aufl. 2012 – Tz. 632 ff.). Ein Beispiel ist die Auslegung mit Blick auf das Binnenmarktziel des Art. 3 EUV.

► *Die Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte* (travaux préparatoires; LENAERTS/GUTIÉRREZ-FONS, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>, 19 ff.) dürfte aufgrund der Veröffentlichung der vorbereitenden Arbeiten an Bedeutung gewinnen. Dabei sind vor allem etwaig veröffentlichte Protokollerklärungen des Rats von Bedeutung.

417–419 Einstweilen frei.

3. Rechtsprechung des EuGH

420 a) Institution

Zum Gerichtshof der Europäischen Union gehören gem. Art. 19 UAbs. 1 EUV insbes. der Gerichtshof (EuGH) als auch das Europäische Gericht (EuG). Die für das StRecht bedeutsamen Verfahren (Vorabentscheidungsverfahren, Art. 267 AEUV, sowie die Aufsichts- und Vertragsverletzungsverfahren, Art. 258 f. AEUV; s. dazu näher Anm. 421) werden vom EuGH entschieden. Der EuGH tagt grds. in Kammern von drei oder fünf Richtern (Art. 251 UAbs. 1 Var. 1 AEUV) oder als Große Kammer, die aus 13 Richtern besteht; ausnahmsweise kommt auch eine Tagung als Plenum in Betracht (zu Problemen mit Blick auf den gesetzlichen Richter s. etwa HUBER in STREINZ II. Art. 251 AEUV Rn. 6 f.; WEGENER in CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 251 AEUV Rn. 4 ff.). Die unparteiischen und unabhängigen Generalanwälte (instruktiv zur Rolle der Generalanwälte BOBEK, Cambridge Journal of European Legal Studies 14 [2011/2012], 529) können (müssen aber nicht) am Verfahren mitwirken und öffentliche Schlussanträge zu den Rechtssachen stellen (vgl. Art. 19 Abs. 2 UAbs. 1 EUV und Art. 252 AEUV). Der EuGH ist nicht an diese Anträge gebunden, folgt ihnen in der Praxis aber zumeist. Das EuG ist hingegen zuständig insbes. für Nichtigkeitsklagen gegen Entscheidungen in Beihilfereverfahren (zur Bedeutung des Beihilferechts für das StRecht s. Anm. 510 ff.).

421 b) Verfahrensarten

Steuerlich relevante Verfahren sind insbes. das Vertragsverletzungsverfahren und das Vorabentscheidungsverfahren:

Im Vertragsverletzungsverfahren gem. Art. 258–260 AEUV kann die Kommission – sowie auch ein Mitgliedstaat, was aber praktisch unbedeutend ist (vgl. CREMER in CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 259 AEUV Rn. 1) – die Einhaltung des gesamten (vgl. EuGH v. 31.3.1971 – Rs. 22/70 – Kommission/Rat, Slg 1971, 263 – Tz. 15/19 f.) Unionsrechts durch einen Mitgliedstaat überprüfen lassen; ein Überblick über laufende Verfahren findet sich unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/index_de.htm. Das Verfahren kann auf eine Beschwer-

de von Bürgern zurückgehen (vgl. das Formular unter http://ec.europa.eu/eu_law/your_rights/your_rights_forms_de.htm). Die Kommission muss dem betroffenen Mitgliedstaat dazu zunächst auf ein Mahnschreiben hin Gelegenheit zur Äußerung geben und dann eine mit Gründen versehene Stellungnahme abgeben. Ändert der Mitgliedstaat daraufhin seine Handhabung nicht, kann die Kommission Klage beim EuGH erheben. Eine Frist ist dafür nicht vorgesehen; auch eine Verwirkung dürfte nur in äußersten Ausnahmefällen eingreifen (vgl. dazu BURGI in RENGELING/MIDDEKE/GELLERMANN, Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, 3. Aufl. 2014, § 6 Rn. 35 mwN; anders MITSCHKE, IStR 2014, 37 [44 f.]). Die Kommission trifft dabei die Feststellungslast. Folgt das Gericht der Auffassung der Kommission, ergeht gegen den Mitgliedstaat ein Feststellungsurteil, Art. 260 AEUV. Die darin genannten Maßnahmen sind vom Mitgliedstaat umzusetzen. Kommt er dem nicht nach, kann in einem weiteren Vertragsverletzungsverfahren eine pauschale Strafzahlung oder ein Zwangsgeld verhängt werden.

Im Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV geht es um die Auslegung und Gültigkeit von Unionsrecht, die für ein Gericht eines Mitgliedstaats im konkreten Fall entscheidungserheblich sind. Dabei ist der EuGH nur für die Auslegung von Unionsrecht zuständig. Fragen danach, ob nationales Recht gegen Unionsrecht verstößt oder wie nationales Recht unter Berücksichtigung des Unionsrechts zu verstehen ist, beantwortet er nicht (EuGH v. 6.7.1995 – C-62/93 – BP Soupergaz, Slg 1995, I-1883). In der Praxis legt er allerdings, soweit möglich, Fragen, die diese Voraussetzungen an sich nicht erfüllen, so aus, dass sie von ihm beantwortet werden können. Für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts spricht eine Vermutung. Der EuGH darf die Entscheidung über ein Ersuchen eines nationalen Gerichts nur dann verweigern, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtl. Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. EuGH 7.6.2007 – C-222/05 bis C225/05 – van der Weerd ua., Slg 2007, I-4233 – Tz. 22 mwN).

Vorlageberechtigt sind alle Gerichte der Mitgliedstaaten in jedem Verfahrensstadium. Sie sind immer dann zur Vorlage verpflichtet, wenn sie sekundäres Unionsrecht für ungültig halten (EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88 und C-92/89 – Zuckerfabrik Süderdithmarschen, BB 1991, 1035 – Tz. 16 f.; dazu und zum Folgenden umfassend LEHNER, FS Spindler, 329). Vorlageverpflichtet sind ferner letztinstanzlich entscheidende Gerichte wie der Bundesfinanzhof (s. auch § 5 Anm. 20). Nach der *acte-clair*-Doktrin findet diese Vorlagepflicht ihre Grenzen, wenn die Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für Zweifel daran bleibt, wie die gestellte Frage zu beantworten ist (EuGH v. 6.10.1982 – Rs. 283/81 – C. I. L. F. I. T, Slg 1982, 3415 – Tz. 16; v. 6.12.2005 – C-461/03 – Gaston Schul, Slg 2005, I-10513 – Tz. 16; DOURADO/DA PALMA BORGES, *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, 2008); dies kann auch bei unterschiedlicher Praxis in den Mitgliedstaaten der Fall sein (EuGH v. 15.9.2005 – C-495/03 – Intermodal Transports, Slg 2005, I-8151). Auch im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes besteht für letztinstanzliche Gerichte keine Vorlagepflicht bei Auslegungsfragen, da die Entscheidung noch in der Hauptsache überprüft werden kann (EuGH v. 13.2.1979 – Rs. 85/76 – Hoffmann-La Roche, Slg 1979, 461).

Die Wirkung des Vorabentscheidungsurteils ist in den Verträgen nicht geregelt. Jedenfalls erwächst das Urteil für den entschiedenen Einzelfall in Rechtskraft (vgl. etwa BFH v. 28.5.2013 – XI R 11/09, BFHE 242, 84, als Folgeurteil zu EuGH v. 27.9.2012 – C-587/10 – VStR, DB 2012, 2436). Damit sind zumindest das vorlegende und alle mit dem Rechtsfall befassten Instanzgerichte an die Entscheidung des EUGH gebunden (Wirkung *inter partes*). Strittig ist dabei, ob sich die Bindung nur auf den Tenor oder auch die Entscheidungsgründe bezieht. Um den *effet utile* möglichst zu wahren, ist aber davon auszugehen, dass auch die Entscheidungsgründe zur Bindung führen (vgl. auch RESS, Verw 1987, 177 [209]). Erklärt das Gericht einen Sekundärrechtsakt für ungültig, ist dies von allen Rechtsanwendern zu beachten (*erga omnes*-Wirkung). Diese müssen das ungültige Recht unangewendet lassen (DAUSES, EU-Wirtschaftsrecht, P. II. Rn. 241 ff. [Stand Mai 2008]. Geht das Gericht dagegen von Gültigkeit aus oder legt es Unionsrecht aus, so hat dies zumindest zur Konsequenz, dass alle Gerichte, die von dieser Entscheidung abweichen wollen, vorlagepflichtig sind (DAUSES, EU-Wirtschaftsrecht, P. II. Rn. 237 f. [Stand Mai 2008]; STREINZ, Europarecht, 9. Aufl. 2012 – Tz. 690).

422–424 Einstweilen frei.

4. Verhältnis zum innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten

425 a) Auswirkungen auf das Recht der Mitgliedstaaten allgemein

Das Unionsrecht genießt im Kollisionsfall Anwendungsvorrang gegenüber nationalem Recht der Mitgliedstaaten (dazu FUNKE, DÖV 2007, 733; sowie monographisch KRUIS, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis, 2013). Innerstaatliches Recht, das gegen Unionsrecht – Primärrecht, völkerrechtl. Verpflichtungen der Union oder Sekundärrecht – verstößt, darf weder von der FinVerw. noch von den Finanzgerichten angewandt werden. Das Verwerfungsmonopol des BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG ist nicht einschlägig, so dass die Behörde bzw. das Gericht diese Entscheidung – ggf. nach Vorlage im Vorabentscheidungsverfahren – selbst treffen muss. Die vom Unionsrecht im Kollisionsfall verdrängte Norm bleibt aber gültig, es besteht also kein Geltungsvorrang (vgl. DI FABIO, NJW 1990, 947 [950 ff.]; STREINZ, Europarecht, 9. Aufl. 2012 – Tz. 220 mwN). Aus unionsrechtl. Sicht kann die Norm in all den Fällen Anwendung finden in denen sie nicht gegen Unionsrecht verstößt. Der Anwendungsvorrang gilt grds. auch gegenüber Verfassungsrecht. Allerdings bestehen im Einzelnen Unterschiede zwischen der Rspr. des EuGH, der aus dem Unionsrecht einen uneingeschränkten Anwendungsvorrang herleitet (s. EuGH v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 – Costa/Enel, NJW 1964, 2371; v. 11.01.2000 – C-285/98 – Kreil, Slg 2000, I-69), und dem BVerfG, wonach der „innerstaatliche Anwendungsbefehl“ als Folge der deutschen Zustimmung zu den Unionsverträgen (BVerfG v. 30.6.2009 – 2BvE 2/08, BVerfGE 123, 267 [396 ff.], Lissabon) nur so weit reicht, wie sich Rechtsakte der Union innerhalb der Grenzen der begrenzten Einzelmächtigung halten und den unantastbaren Kerngehalt der Verfassung wahren.

Die genaue Umsetzung des Anwendungsvorrangs ist derzeit noch umstritten (GOSCH, DStR 2007, 1553; JOCHUM, IStR 2006, 621; RUST, IStR 2009, 382; SCHMEHL, EuR 2010, 386; ZORN, IStR 2012, 86). Dies gilt insbes. für die Frage, welche Rechtsfolgen unionsrechtswidrige Normen haben. Nach einer Auffassung soll eine nationale Norm, die in bestimmten Fällen im Konflikt mit Unionsrecht steht, im Anwendungsbereich des Unionsrechts insgesamt unanwend-

bar sein, auch wenn es im konkreten Fall zu keinem unionsrechtswidrigen Ergebnis kommt (so JOCHUM, IStR 2006, 621). Nach einer anderen Ansicht soll die unionsrechtswidrige Norm unanwendbar sein, die dadurch entstehende Lücke aber durch eine analoge Anwendung gefüllt werden (so M. LANG, FS Lang, 2010, 1003 [1019 ff.]). Zutreffender erscheint es indes, den Vorrang auf das zu beschränken, was im konkreten Einzelfall zur Erfüllung der Vorgaben des Unionsrechts erforderlich ist (FUNKE, DÖV 2007, 733 [738]; GOSCH, DStR 2007, 1553 [1555]; ZORN, IStR 2012, 86 [87 f.]); dabei ist auf die jeweilige Vorschrift des Unionsrechts abzustellen, zu der die nationale Norm im Widerspruch steht: Bei den Grundfreiheiten, die im stl. Bereich im Kern Diskriminierungsverbote sind, ist damit der Verstoß für die Vergangenheit durch eine Erstreckung der Begünstigung zu beseitigen; sie nehmen die Behandlung der Inländer als gegeben (ebenso RUST, IStR 2009, 382 [384]; Inlandssachverhalt als Grundregel) und gebieten eine Gleichbehandlung des Ausländers. Das gilt auch für Sozialzwecknormen (BFH v. 17.7.2008 – X R 62/04, BStBl. II 2008, 976; dazu SCHMEHL, EuR 2010, 386 [395 ff.]; aA noch GOSCH, DStR 2007, 1553 [1555], Fn. 18). Allerdings muss die Lage des Ausländers vergleichbar sein, so dass weitere Tatbestandsmerkmale nicht ohne Weiteres hinzugebracht werden können (etwa die Verlustübernahmeverpflichtung bei der grenzüberschreitenden Organschaft, vgl. Anm. 432, 435, 440, 484). Auch braucht die Gleichstellung nicht weiter zu gehen als unionsrechtl. geboten, so dass etwa die innerstaatliche Freistellung durch eine internationale Anrechnung ersetzt werden kann (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305; dazu und zum Folgeerkenntnis des ÖstVwGH v. 25.10.2011 – 11/15/0070, ZORN, IStR 2012, 86). Bei Verstößen gegen das Beihilferecht hingegen ist die selektive Begünstigung zu beseitigen, statt sie durch Ausdehnung nicht selektiv zu machen.

Eine zeitliche Begrenzung der Urteilswirkungen spricht der EuGH demgegenüber nur in ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen aus (vgl. EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04 – Meilicke I, Slg 2007, I-1835 – Tz. 34 ff.), was dann bereits in dem Urteil zu erfolgen hat, in dem über die Auslegung entschieden wird (krit. zu Anforderungen LANG, *Limitation of Temporal Effects of CJEU Judgements – Mission Impossible for Governments of EU Member States*, 2013). Grundsätzlich sind die Entscheidungen damit für alle noch offenen Rechtsfälle zu berücksichtigen (zur Bestandskraftdurchbrechung s. Anm. 426), da der EuGH nach seinem Verständnis das bestehende Recht lediglich auslegt.

Der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung nationalen Rechts (dazu DURNER, *Verfassungsrechtliche Grenzen richtlinienkonformer Auslegung*, 2010; GÄNSWEIN, *Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts*, 2009; ISMER/KEYSER, UR 2011, 81) ist dabei zu beachten (EuGH v. 4.2.1988 – Rs. 157/86 – Mary Murphy, Slg 1988, 673). Danach ist stets die Auslegungsvariante zu wählen, die einen Verstoß der nationalen Norm gegen Unionsrecht vermeidet (EuGH v. 5.10.1994 – C-165/91 – Fattoria, Slg 1994, I-4661). Diese Pflicht ergibt sich für die Mitgliedstaaten und ihre Organe unmittelbar aus Art. 4 Abs. 3 EUV. Die unionsrechtskonforme Auslegung ist auch zu lasten des Stpfl. möglich.

Die Frage nach einer überschießenden unionsrechtskonformen Umsetzung entsteht, wenn sich der mitgliedstaatliche Gesetzgeber entscheidet, zur Vermeidung von Sonderrechten auch von der Richtlinie nicht erfasste Regelungsbereiche dem Richtlinienrecht anzupassen. Damit kann eine richtlinienkonforme Auslegung auch des so überschießenden nationalen Rechts erforderlich werden, obwohl Unionsrecht mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts an

sich nicht zur Anwendung kommt (HABERSACK/MAYER in RIESENHUBER, Europäische Methodenlehre, 2006, § 15 Rn. 23 ff.; MAYER/SCHÜRNBRAND, JZ 2004, 545; RUFFERT in CALLIES/RUFFERT, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 288 Rn. 83; MÜLLER-FRANKEN, DVBl. 1998, 758 [759 f.]). Dabei ist es allerdings keine Frage des Unionsrechts, sondern des nationalen Rechts, ob ein Gleichlauf zwischen dem richtlinienumsetzenden Recht (das unionsrechtskonform auszulegen ist) und dem überschießenden Recht hergestellt werden soll.

426 b) Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren, insbesondere bestandskräftige Steuerbescheide

Nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten sind die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, mangels einer einschlägigen Unionsregelung Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats. Sie dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz, EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669 – Tz. 55 mwN; KAHL in CALLIES/RUFFERT, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 4 EUV Rn. 63 ff.; WERNSMANN in SCHULZE/ZULEEG/KADELBACH, Europarecht, 9. Aufl. 2012, § 30 Rn. 134 ff.).

Regelungen über angemessene Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung und über die Bestandskraft sind grds. auch auf unionsrechtswidrige StBescheide anzuwenden (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669 – Tz. 56). Eine Pflicht zur Durchbrechung der Bestandskraft von unionsrechtswidrigen innerstaatlichen belastenden Verwaltungsakten (wie StBescheiden) besteht als Ausfluss des Effektivitätsprinzips unter folgenden kumulativen Voraussetzungen (vgl. EuGH v. 13.1.2004 – C-453/00 – Kühne & Heitz, Slg 2004, I-837 – Tz. 25 f.; konkretisiert etwa durch EuGH v. 12.2.2008 – C-2/06 – Kempfer, Slg 2008, I-411 – Tz. 37 ff.): Die Behörde ist nach nationalem Recht befugt, die Entscheidung zurückzunehmen; die Entscheidung beruht auf einer unrichtigen Auslegung des Unionsrechts durch ein in letzter Instanz entscheidendes nationales Gericht unter Verletzung der Vorlagepflicht nach Art. 267 AEUV; und schließlich hat sich der Stpfl., unmittelbar nachdem er Kenntnis von der besagten Entscheidung des Gerichtshofs erlangt hat, an die Verwaltungsbehörde gewandt.

Nach innerstaatlichem Recht an sich bestehende Nachweispflichten können, ebenfalls als Ausfluss des Effektivitätsprinzips, auch durch die Vorlage von Belegen erfüllt werden, die zwar den innerstaatlichen Formvorschriften nicht entsprechen, die es den Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats aber erlauben, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669 – Tz. 46 mwN; s. § 36 Anm. 7). Dabei trägt der Stpfl. die Feststellungslast (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/ und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg. 2011, I-305 – Tz. 98). Bei einer rückwirkenden Änderung der Erstattungsmodalitäten muss das nationale Recht eine angemessene Übergangsfrist vorsehen, damit die Stpfl. die nach der alten Regelung bestehenden Erstattungsansprüche geltend machen können (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669 – Tz. 57 mwN).

427–429 Einstweilen frei.

II. Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit

Schrifttum: MÖSSNER, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme, DStJG 8 (1985), 135; DE BÚRCA, The Principle of Proportionality and its Application in EC Law, Yearbook of European Law 13 (1993), 105; ÉPINEY, Umgekehrte Diskriminierungen, Zulässigkeit und Grenzen der discrimination à rebours nach europäischem Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfassungsrecht, Köln 1995; WATTEL, Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice, European Taxation 2000, 210; VAN RAAD, Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals- A Proposal, in ANDERSSON/MELZ/SILFVERBERG (Hrsg.), Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Series on International Taxation, Bd. 27, London ua. 2001, 211; CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002; GUTMANN/HINNEKENS, The Lankhorst-Hohorst case. The ECJ finds German thin capitalization rules incompatible with freedom of establishment, EC Tax Review 2003, 90; KOFLER, De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖStZ 2003, 184; KUBE, Grundfreiheiten und Ertragskompetenz- die Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung nach dem Lankhorst-Urteil des EuGH, IStR 2003, 325; MATSSON, Does the European Court of Justice understand the policy behind tax benefits based on personal and family circumstances?, European Taxation 2003, 186; ENGLISCH, Anmerkung zum EuGH-Urteil C-319/02, IStR 2004, 684; ISMER/REIMER/RUST, Ist § 6 AStG noch zu halten? – Die Wegzugsbesteuerung auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts nach der Entscheidung de Lasteyrie du Saillant, EWS 2004, 207; RUST, Renaissance der Kohärenz, EWS 2004, 450; SCHINDLER, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung?, IStR 2004, 300; LEHNER, Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 241; SCHÖNFELD, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Köln 2005; CLASSEN, Die Grundfreiheiten im Spannungsfeld von europäischer Marktfreiheit und mitgliedstaatlichen Gestaltungscompetenzen, EuR 2006, 416; GRAETZ/WARREN, Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe, Yale Law Journal 115 (2006), 1186; M. LANG, Doppelte Verlustberücksichtigung und Gemeinschaftsrecht – am Beispiel der Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2006, 550; MÖSSNER, Source versus Residence – an EU Perspective, BIT 2006, 501; SEER, The Jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences, European Taxation 2006, 470; KOFLER, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007; RUST, Die Hinzurechnungsbesteuerung, Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform, München 2007; WOLLENSCHLÄGER, Grundfreiheit ohne Markt – Die Herausbildung der Unionsbürgerschaft im unionsrechtlichen Freizügigkeitsregime, Tübingen 2007; DÜRRSCHMIDT, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen und Europäische Grundfreiheiten, Berlin 2008; ENGLISCH, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, Bonn 2008; HÜTTEMANN/HELIOS, Steuerfreie Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG bei nebenberuflicher gemeinnütziger Tätigkeit im EU – Ausland-Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 18.12.2007, Jundt, Rs. C-281/06, IStR 2008, 200; LANG/HEIDENBAUER, Wholly Artificial Arrangements, in Hinnekens/Hinneken (Hrsg.), FS Vanistendael, Aalphen aan den Rijn 2008, 597; SCHÖN, Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht, in KIRCHHOF/NIESKENS (Hrsg.), FS Wolfram Reiss, Köln 2008, 571; SEILER/AXER, Die EuGH-Entscheidung im Fall „Lidl Belgium“ als (Zwischen-)Schritt auf dem Weg zur Abstimmung von nationaler Steuerhoheit und europäischem Recht, IStR 2008, 838; CORDEWENER/KOFLER/VAN THIEL, The Clash between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States, Common Market Law Review 46 (2009), 1951; DITZ/PLANSKY, Aktuelle Entwicklungen bei der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, DB 2009, 1669; DROEGE, Die Pauschalbesteuerung „schwarzer Fonds“ und die Konsolidierung des europäischen Richter-Steuerrechts, DStZ 2009, 847; ENGLISCH, Europarechtliche Einflüsse auf den Untersuchungsgrundsatz im Steuerverfahren, IStR 2009, 37; HÜTTEMANN/HELIOS, Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil v. 27.1.2009, Persche, DB 2009, 701; MUSIL,

Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, 1037; VON PROFF, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit nach dem Persche-Urteil des EuGH, IStR 2009, 371; RUST, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; SCHÖN, Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, IStR 2009, 882; TRYFONIDOU, Reverse Discrimination in EC Law, *Alphen aan den Rijn* 2009; WALDHOF, Kann es im europäischen Steuerrecht ein Anerkennungsprinzip geben?, IStR 2009, 386; WEBER-GRELLET, Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, 1229; ZIEHR, Zurechnung von Währungserfolgen aus der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstättenrechnungslegung, IStR 2009, 261; ALMENDRAL, An Ever Distant Union: the Cross-border Loss Relief conundrum in EU Law, *intertax* 2010, 476; BECKER/SYDOW, Das EuGH-Urteil in der belgischen Rechtssache C-311/08 SGI und seine Implikationen für die Frage der Europarechtmäßigkeit des § 1 AStG, IStR 2010, 195; DÜRRSCHMIDT, Grenzüberschreitende Unternehmensstrukturierungen im nationalen und europäischen Steuerrecht, *StuW* 2010, 137; ENGLISH, Einige Schlussfolgerungen zur Grundfreiheitskompatibilität des § 1 AStG – Zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH in der Rs. SGI, IStR 2010, 139; HARBO, The function of the proportionality principle in EU law, *European Law Journal* 2010, 158; HEIDENBAUER, Die Vermeidung der Steuerumgehung und die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis im Lichte der Rs. SGI, *SWI* 2010, 67; MARTÍN JIMENEZ, Transfer Pricing and EU Law Following the ECJ Judgement in SGI: Some Thoughts on Controversial Issues, *Bulletin for International Taxation* 2010, 271; MUSIL, Neue Entwicklungen bei den europarechtlichen Rechtfertigungsgründen im Bereich des Ertragsteuerrechts, DStR 2010, 1501; HOMBURG, Anmerkung zum BFH-Beschluss vom 9.11.2010 – I R 16/10, IStR 2011, 110; ISMER, MAP and Arbitration as Remedies for Double Burdens: Evolutionary Law-Making through Procedural Rather Than Substantive Rules? in RUST (Hrsg.), *Double Taxation within the European Union*, *Alphen aan den Rijn* 2011, 211; KOKOTT/Ost, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, *EuZW* 2011, 496; MITSCHE, Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze“ und Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften – Zugleich eine Erwiderung auf die Anmerkung von Homburg zu BFH-Urteil I R 16/10, IStR 2011, 185; MUSIL, Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden, Anmerkungen zum EuGH-Urteil C-262/09, *EuZW* 2011, 642; OESTREICHER/SPENGLER/KOCH, How to Reform Taxation of Corporate Groups in Europe, *World Tax Journal* 2011, 5; THIELE, Der unionsrechtliche Missbrauchs begriff im Bereich der direkten Steuern, IStR 2011, 452; BALDAMUS, Neues zur Betriebsstätten Gewinnermittlung, IStR 2012, 317; BEYSEN/TRSTENJAK, Das Prinzip der Verhältnismäßigkeit in der Unionsrechtsordnung, *EuR* 2012, 265; DOUMA, Non-discriminatory Tax Obstacles, *EC Tax Review* 2012, 67; EGE/KLETT, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Mobilität von Gesellschaften, DStR 2012, 2442; GUTMANN, Limitations on Benefits Articles in Income Treaties: The Current State of Play, *Bulletin for international taxation* 2012, 452; ISMER, Gruppenbesteuerung statt Organschaft im Ertragsteuerrecht?, DStR 2012, 821; KESSLER/PHILIPP, Rechtssache National Grid Indus BV – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung, DStR 2012, 267; KINDLER, Der reale Niederlassungsbegriff nach dem VALE-Urteil des EuGH, *EuZW* 2012, 888; KÖRNER, Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland – Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 29. 11. 2011 – C-371/10 in diesem Heft 27, IStR 2012, 1; MASON/KNOLL, What is Tax Discrimination, *Yale Law Journal* 121 (2012), 1014; MITSCHE, National Grid Indus – Ein Phyrussieg für die Gegner der Sofortversteuerung? – Zugleich eine Erwiderung auf Körner in diesem Heft 1, IStR 2012, 6; MÖRS DORF, Was von Daily Mail übrig blieb – Die Wegzugsbesteuerung von EU-Gesellschaften nach dem EuGH-Urteil National Grid Indus, *EuZW* 2012, 296; MUSIL, Anmerkungen zum EuGH-Urteil C-371/10, *FR* 2012, 25; SCHALL/BARTH, Stürtz Kollisionsrecht und Wegzugsbesteuerung?, *NZG* 2012, 413; SCHNITGER, Seminar L: Limitation-on-Benefits-Klauseln – eine Bestandsaufnahme, IStR 2012, 720; SMIT, EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect, *EC Tax Review* 2012, 233; THÖMMES/LINN, Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, IStR 2012, 282; VAN DEN BROEK/MEUSSEN, Netherlands-National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation, *European Taxation* 2012, 190; BENECKE/STAATS, Anmerkung zum EuGH Urteil vom 7.11.2013 C-322/11 K, IStR 2013, 913; BRIELMAIER/WÜNSCHE, Europarechtswidrigkeit des § 6 InvStG? – Eine europarechtliche Würdigung der Pauschalbesteuerung vor dem Hintergrund der aktuellen Recht-

sprechung deutscher Finanzgerichte und der Literaturdiskussion, *IStR* 2013, 731; DE BROE, The ECJ's Judgment in *Argenta*; Narrow Interpretation of the 'Preservation of the Balanced Allocation of Taxing Rights between Member States'. A Headache for Designers of Tax Incentives in the Union, *EC Tax Review* 2013, 210; DE GROOT, EU-recht schiept verplichtign voor lidstaten tot unilaterale meestbegünstigung, *Maandblad voor Belastingrecht & Belastingpraktijk* 2013, 375; DESENS, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, *DStR* 2013, Beihefter zu Heft 4, 13; DITZ/QUILITZSCH, Die Änderungen im AStG durch das AmtshilfeRLUmsG – Quo vadis Außensteuergesetz?, *DStR* 2013, 1917; DÜRRSCHMIDT/WOBST, Anmerkung zu EFTA-Gerichtshof, *Urt. v. 3.10.2012*, *Rs. E-15/11*, *Arcade Drilling*, *IStR* 2013, 202; GOSCH, Keine Drittstaatenwirkung bei gesetzlicher qualifizierter Mindestbeteiligungsquote und kein "Treaty override" durch sog. Schachtelstrafe, *BFH/Pr* 2013, 50; GUTMANN, How to Avoid Double Taxation in the European Union, in RICHELLE/SCHÖN/TRAVERSA (Hrsg.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Heidelberg 2013, 63; HEMMELRATH/KEPPER, Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, *IStR* 2013, 37; HEY, Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden: systemwidrig – verfassungswidrig – europarechtswidrig, *KSzW* 2013, 353; HILLING, Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ's Assessment of National Tax Rules for the Prevention of Tax Avoidance, *intertax* 2013, 294; HINDELANG, Die steuerliche Behandlung drittstaatlicher Dividenden und die europäischen Grundfreiheiten – Die teilweise (Wieder-)Eröffnung des Schutzbereiches der Kapitalverkehrsfreiheit für Dividenden aus drittstaatlichen Direktinvestitionen – zugleich eine Besprechung des Urteils in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, *IStR* 2013, 77; ISMER, Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Anrechnungshöchstbetrag und Progressionsvorbehalt, *IStR* 2013, 297; M. LANG, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen?, *IStR* 2013, 365; M. LANG, Limitation of Temporal Effects of CJEU Judgments – Mission Impossible for Governments of EU Member States, *WU International Taxation Research Paper Series*, 2013–06; LORITZ/SESSIG, Europarechtliche Schranken für die Verzinsung von Steuerforderungen bei Widerruf nach § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG, *IStR* 2013, 288; MITSCHKE, Finale Verluste in der „Zwickmühle“ des Europäischen Steuerrechts – Zum EuGH-Urteil in der Rechtsache *A Oy v. 21. 2. 2013 – C-123/11*, *IStR* 2013, 209; MITSCHKE, Plädoyer für eine Renaissance des EU-Sekundärrechts, *IStR* 2013, 15; O'SHEA, *European Tax Controversies: A British-Dutch Debate: Back to Basics and Is the ECJ Consistent?*, *World Tax Review* 2013, 100; PATZNER/NAGLERT, Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit contra Verwaltungsmoratorium, *IStR* 2013, 527; REIMER, *Taxation – An Area without Mutual Recognition*, in Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Heidelberg 2013, 197; SCHEIPEPERS/LINN, Zur Unionsrechtswidrigkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n. F., *IStR* 2013, 139; SCHIEFER/QUINTEN, Berücksichtigung „finaler Verluste“ durch grenzüberschreitende Verschmelzung – Auswirkungen des Urteils in der *Rs. A Oy*, *IStR* 2013, 261; SCHÖN, *Transfer Pricing, the Arm's Length Standard and European Union Law* in RICHELLE/SCHÖN/TRAVERSA (Hrsg.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Heidelberg 2013, 73; SCHÖN, *Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten*, *IStR* 2013, Beihefter zu Heft 6, 3; SCHÖNHAUS/MÜLLER, Grenzüberschreitender Formwechsel aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht, *IStR* 2013, 174; VERSE, *Die Entwicklung des europäischen Gesellschaftsrechts im Jahr 2012*, *NZG* 2013, 336; WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ*, in Weber (Hrsg.), *EU Income Tax Law – Issues for the Years Ahead*, 2013, 21; WEINSCHÜTZ, Anmerkung zu EuGH, 28.2.2013 – C-168/11, *IStR* 2013, 470; ROS, *EU Citizenship and Taxation – Is the European Court of Justice Moving towards a Citizens' Europe?*, *EC Tax Review* 2014, 43; VOGEL/LEHNER, *DBA*, München, 6. Aufl. 2014; SYDOW, *Gruppenbesteuerung: steuerliche Einheit zwischen Tochtergesellschaften – EuGH Entscheidungen in den verb. Rs. C-39 - 41/13 „SCA Group Holding BV“*, *IStR* 2014, 480.

1. Grundlagen

Die Grundfreiheiten (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Art. 45 ff. AEUV; Niederlassungsfreiheit, Art. 49 ff. AEUV; Dienstleistungsfreiheit, Art. 56 ff. AEUV und

die Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 AEUV; weniger hingegen die Warenverkehrsfreiheit der Art. 28 ff. AEUV) haben die bisher durchschlagendsten Wirkungen auf das Ertragsteuerrecht entfaltet. Diese unmittelbar anwendbaren Vorschriften (EuGH v. 21.6.1974 – Rs. 2/74 – *Reyners*, Slg 1974, 631; v. 3.12.1974 – Rs. 33/74 – *van Binsbergen*, Slg 1974, 1299; v. 4.12.1974 – Rs. 41/74 – *van Duyn*, Slg 1974, 1337; v. 23.2.1995 – C-358/93 – *Bodessa*, Slg 1995, I-361) sollen zur Verwirklichung des Binnenmarktes beitragen (vgl. FORSTHOFF in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 45 AEUV Rn. 3 [9/2010]) und werden daher auch als Marktfreiheiten bezeichnet. Ihre Gewährleistungsgehalte richten sich sowohl an den Nichtansässigen- („Quellen-“) als auch an den Ansässigkeitsstaat (krit. dazu GRAETZ/WARREN, *Yale Law Journal* 115 [2006], 1186 [1219]; dagegen mit Recht MASON/KNOLL, *Yale Law Journal* 121 [2012], 1014).

Die allgemeine Freizügigkeit des Art. 21 AEUV, die als Ausprägung des Allgemeinen Diskriminierungsverbots gem. Art. 18 AEUV zu sehen ist (s. etwa EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – *Schempp*, Slg 2005, I-6421; v. 9.11.2006 – C-520/04 – *Turpeinen*, Slg 2006, I-10685; v. 11.9.2007 – C-76/05 – *Schwarz* und *Gootjes-Schwarz*, Slg 2007, I-6849; s. auch § 10 Anm. 294), tritt als – ebenfalls unmittelbar anwendbare (EuGH v. 26.2.1992 – C-357/89 – *Raulin*, Slg 1992, I-1027) – Gewährleistung ergänzend hinzu. Die Grundfreiheiten sind aber vorrangig anzuwenden (EuGH v. 11.1.2007 – C-40/05 – *Lyyski*, Slg 2007, I-99, für die Arbeitnehmerfreizügigkeit; differenziert WOLLENSCHLÄGER, *Grundfreiheiten ohne Markt*, 2007, 207 f. [279 ff.]).

Zuständigkeit der Mitgliedstaaten: Zwar fallen die direkten Steuern beim derzeitigen Stand des Unionsrechts in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, sie müssen ihre Befugnisse in diesem Bereich aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben, und zwar insbes. der Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit (stRspr. seit der bahnbrechenden Entscheidung des EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 – *Avoir Fiscal*, Slg 1986, 273).

Eine Konvergenz der Grundfreiheiten lässt sich in der Rspr. des EuGH beobachten (so bereits CORDEWENER, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, 104 ff.). Eine dazu parallele Entwicklung besteht bei der allgemeinen Freizügigkeit. Im Ergebnis werden damit häufig Formulierungsunterschiede nivelliert und stattdessen dogmatische Gemeinsamkeiten betont. Daher wird im Folgenden zunächst die gemeinsame Grundstruktur dargestellt (s. Anm. 431 ff.), bevor auf die Besonderheiten der einzelnen Grundfreiheiten (s. Anm. 432 ff., 450 ff.) und schließlich auf einzelne Gewährleistungen (s. Anm. 436) eingegangen wird.

2. Systematik

431 a) Überblick

Bei der Prüfung der Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit wird häufig eine dreistufige Struktur zugrunde gelegt mit Anwendungsvoraussetzungen (s. Anm. 432 ff.), Beeinträchtigung des Gewährleistungsgehalts (s. Anm. 435) und Rechtfertigung (vgl. ENGLISCH in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 4 Rn. 79). Verstöße gegen diese Verpflichtungen sind regelmäßig durch Herstellung von Gleichbehandlung zu beseitigen, wobei (nur) für die Zukunft auch die Ausdehnung der jeweiligen Belastung auf reine Inlandssachverhalte in Betracht kommt (s. Anm. 436).

b) Anwendungsvoraussetzungen**aa) Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen**

432

Eine zurechenbare Maßnahme eines Mitgliedstaats muss vorliegen. Daher sind sog. Diskrepanzen nicht unionsrechtswidrig; darunter sind Nachteile zu verstehen, die sich aus dem Zusammenspiel verschiedener Regelungen in den betroffenen Mitgliedstaaten ergeben, die aber nicht auftreten würden, wenn beide Staaten dieselben Regelungen hätten (vgl. etwa *TERRA/WATTEL*, *European Tax Law*, 2012, 93 f.). Es besteht also kein Schutz vor etwaigen Ungleichbehandlungen, die sich aus Abweichungen zwischen den Rechtsvorschriften der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, wenn diese für alle in ihren Anwendungsbereich fallende Personen nach objektiven Kriterien und ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit gelten (für die Unionsbürgerschaft *EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp*, *Slg* 2005, I-6421 – Tz. 34).

Ein grenzüberschreitender Bezug ist zudem erforderlich (stRspr., vgl. *EuGH v. 28.2.1992 – C-332/90 – Steen I*, *Slg* 1992, I-341 – Tz. 9; s. dazu etwa *CLASSEN*, *EuR* 2004, 417). Dieser ist auch für Angehörige eines Mitgliedstaats gegeben, die eine tatbestandlich geschützte Tätigkeit in ihrem Mitgliedstaat aus einem anderen Mitgliedstaat verwirklichen, wenn sie sich mit einem EU-Ausländer in einer vergleichbaren Lage befinden. Hingegen fehlt der grenzüberschreitende Bezug bei Betätigungen, bei denen sämtliche Elemente nicht über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen. Dabei ist jeweils genau zu prüfen, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen für den grenzüberschreitenden Bezug erfüllt sind. So hat der *EuGH v. 26.1.1993 (C-112/91 – Werner*, *Slg* 1993, I-429) die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit in einem Wegverlagerungsfall verneint, wo ein selbständiger Zahnarzt seinen Wohnsitz aus Deutschland nach Belgien verlagerte, jedoch seine Tätigkeit in Deutschland unverändert fortführte: In diesem Fall stand die Verlagerung des Wohnorts in keinem Zusammenhang zur Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit. Auch wenn dieser Fall heute von der allgemeinen Freizügigkeit erfasst und damit anders zu entscheiden wäre (s. auch die instruktive Diskussion bei *TERRA/WATTEL*, *European Tax Law*, 2012, 33 ff.), stellen sich vergleichbare Fragen insbes. im Zusammenhang mit Abkommen mit Drittstaaten (s. Anm. 433). Das Erfordernis eines grenzüberschreitenden Bezugs bedeutet zugleich, dass die sog. Inländerdiskriminierung (oder auch umgekehrte Diskriminierung), bei der rein innerstaatliche Sachverhalte schlechter behandelt werden als grenzüberschreitende Sachverhalte, nicht in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fällt. Sie ist daher unionsrechtl. grds. nicht zu beanstanden (umfassend dazu *BÖWING-SCHMALENBROCK*, *Verbösernde Gleichheit und Inländerdiskriminierung im Steuerrecht*, 2011, 15 ff.; *Epiney*, *Umgekehrte Diskriminierungen*, 1995; *Tryfonidou*, *Reverse Discrimination in EC Law*, 2009).

Bereichsausnahmen und Stand Still-Klauseln – die grds. eng auszulegen sind – schließen eine Prüfung der Maßnahmen am Maßstab der jeweiligen Grundfreiheit aus. Bereichsausnahmen, wie diejenigen für den öffentlichen Dienst in Art. 45 Abs. 4, 51 Abs. 1, 62 AEUV, sehen dabei vor, dass die Verbürgungen der jeweiligen Grundfreiheit auf den so definierten Bereich nicht anwendbar sind. Stillstandsklauseln wie in Art. 64 AEUV (s. dazu näher Anm. 480), sind Regelungen, die die Fortgeltung von zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden innerstaatlichen Vorschriften zulassen.

Ausschluss durch Totalharmonisierung: Schließlich ist nationales Recht nicht am Maßstab der Grundfreiheiten zu messen, wenn eine vollständige Har-

monisierung durch Sekundärrecht erfolgt ist (FRENZ, Handbuch Europarecht, Bd. 1, 2. Aufl. 2012, § 1 Rn. 382 ff.; s. Anm. 415). Allerdings ist im Vorabentscheidungsverfahren dann auch die Gültigkeit der in Rede stehenden Sekundärrechtsnorm zu prüfen (HASLEHNER, StuW 2012, 242 [248]).

433 bb) Persönlicher Anwendungsbereich

Bei natürlichen Personen ist die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats Voraussetzung für die Anwendung der Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit (vgl. Art. 12 UAbs. 1, 45 Abs. 2, 49 UAbs. 1 Satz 1, 56 UAbs. 1 AEUV; zum zusätzlichen Ansässigkeitsersfordernis bei der Dienstleistungsfreiheit vgl. Anm. 471); etwas anderes gilt für die Kapitalverkehrsfreiheit (vgl. Anm. 480 ff.). Die Staatsangehörigkeit kann im Übrigen auch diejenige des jeweils aus den Grundfreiheiten oder der allgemeinen Freizügigkeit verpflichteten Mitgliedstaats sein (vgl. aber zum grenzüberschreitenden Bezug Anm. 435). Erwerb und Verlust der Staatsangehörigkeit bestimmen sich nach den Regeln der jeweiligen Mitgliedstaaten. Im Fall von mehreren Staatsangehörigkeiten reicht es aus, wenn die betreffende Person zumindest die Staatsangehörigkeit von einem EU-Mitgliedstaat besitzt (EuGH v. 7.7.1992 – C-369/90 – Micheletti, Slg 1992, I-4239 – Tz. 15).

Für juristische Personen kommt es, soweit die jeweilige Grundfreiheit bzw. die allgemeine Freizügigkeit die Staatsangehörigkeit voraussetzt, auf die nach dem dortigen Recht wirksame (Um-) Gründung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union an. Zusätzlich müssen sich der satzungsmäßige Sitz, die Hauptverwaltung oder die Hauptniederlassung in der Europäischen Union befinden. Der Satzungssitz ist der in der Satzung genannte formelle Sitz. Bei diesem Merkmal ist zusätzlich erforderlich, dass sich der Verwaltungssitz, wenn gleich nicht notwendig in demselben Mitgliedstaat, so doch ebenfalls in der EU befindet (EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, Slg 2002, I-9919, s. auch § 1 KStG Anm. 21); angesichts des weitgehenden Gleichlaufs der Gewährleistungsgehalte dürfte dem gleichzustellen sein der Fall eines Verwaltungssitzes in einem anderen EWR-Staat. Die Staatsangehörigkeit der Gesellschafter oder Geschäftsführer ist dagegen nicht relevant (EuGH v. 25.7.1991 – C-221/89 – Factortame II, Slg 1991, I-3905 – Tz. 30; MÜLLER-GRAFF in STREINZ II, Art. 54 AEUV Rn. 10 mwN). Die Alternativität der Anknüpfung bedeutet im Übrigen, dass auch doppelansässige KapGes. grundfreiheitenberechtigt sein können, deren Ansässigkeit sich nach der Art. 4 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Tiebreaker-Regel in einem Drittstaat befindet.

Drittstaatsangehörige können sich grds. nicht auf diese Rechte berufen (s. EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – Scorpio, Slg 2006, I-9461, für die Dienstleistungsfreiheit, s. auch § 50d Anm. 7; zum Problem bei der Kapitalverkehrsfreiheit s. Anm. 480 ff.), ggf. aber auf die ergänzenden Unionsabkommen mit Drittstaaten gem. Art. 218 AEUV (zum EWR-Abkommen s. Anm. 550 ff.; zu den bilateralen Abkommen mit der Schweiz s. Anm. 555 ff.) sowie Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen gem. Art. 217 AEUV (s. Anm. 565).

434 cc) Sachlicher Anwendungsbereich

Zur Inanspruchnahme der Grundfreiheiten muss die Tätigkeit eine wirtschaftliche Natur aufweisen: Der sachliche Anwendungsbereich der Grundfreiheiten setzt entsprechend ihrem Charakter als Marktfreiheiten voraus, dass es sich um eine Erwerbstätigkeit handelt (vgl. auch Art. 57 UAbs. 1 AEUV: „in der Regel gegen Entgelt“). Der Begriff ist weit zu verstehen; beispielsweise fällt

die Prostitution darunter (EuGH v. 20.11.2001 – C-268/99 – Jany, Slg 2001, I-8615 – Tz. 48; vgl. auch die Nachweise bei MÜLLER-GRAFF in STREINZ II. Art. 49 AEUV Rn. 12 f.). Es kommt nicht darauf an, ob der Vertragspartner seinerseits wirtschaftlich tätig ist (so EuGH v. 12.12.1974 – Rs. 36/74 – Walrave, Slg 1974, 1405, für den ArbG). Rein unentgeltliche Tätigkeiten fallen jedoch nicht in den sachlichen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten (MÜLLER-GRAFF in STREINZ II. Art. 49 AEUV Rn. 13). Es müssen zudem tatsächliche und echte, also nicht völlig untergeordnete und unwesentliche Tätigkeiten vorliegen (vgl. etwa EuGH v. 11.4.2000 – C-51/96 und C-191/97 – Deliège, Slg 2000, I-2549 – Tz. 53 und 54). Dies scheidet aus in Fällen von Rechtsmissbrauch, etwa wenn zwar ein Beschäftigungsverhältnis vereinbart, dieses aber tatsächlich nicht durchgeführt wurde (FRANZEN in STREINZ II. Art. 45 AEUV Rn. 31).

Bei der Bestimmung der anwendbaren Grundfreiheiten ist grds. von einer parallelen Anwendbarkeit auszugehen, sofern sie sich nicht bereits logisch ausschließen (etwa im Verhältnis von Arbeitnehmerfreizügigkeit einerseits und Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit andererseits durch das Merkmal der Selbständigkeit). Auch die Kapitalverkehrsfreiheit ist gegenüber den sonstigen Grundfreiheiten (und der allgemeinen Freizügigkeit) nicht grds. subsidiär. Allerdings nimmt der EuGH gerade mit Blick auf diese häufig mitbetroffene Freiheit oft an, dass diese gegenüber der anderen völlig zweitrangig ist (EuGH v. 17.9.2009 – C-182/08 – Glaxo Wellcome, Slg 2009, I-8591 – Tz. 36 f.).

c) Gewährleistungsgehalte

435

Das Inländergleichbehandlungsgebot für Inbound-Fälle stellt die Hauptfunktion der – nach stRspr. des EuGH hinsichtlich ihrer tatbestandlichen Gewährleistungen weit auslegenden (vgl. etwa EuGH v. 26.2.1991 – C-292/89 – Antonissen, Slg 1991, I-745 – Tz. 11) – Grundfreiheiten dar.

► *Offene Diskriminierung*: Erfasst sind zunächst die seltenen Fälle direkter Diskriminierungen, also alle Regelungen, die an das Kriterium der Staatsangehörigkeit anknüpfen und eigene Staatsangehörige günstiger behandeln als Staatsangehörige von anderen Mitgliedstaaten.

► *Verdeckte Diskriminierung*: Praktisch bedeutender sind indes verdeckte Diskriminierungen. Darunter sind solche Vorschriften zu verstehen, die zwar mit Blick auf die Staatsangehörigkeit formal neutral gestaltet sind, durch die Anknüpfung an ein anderes Unterscheidungsmerkmal aber zu tatsächlich gleichen Wirkungen führen wie eine direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Dazu ist nicht ausreichend, dass die belastende Regelung auch Angehörige anderer Mitgliedstaaten betrifft. Vielmehr muss dies für die große Mehrzahl (vgl. EuGH v. 20.1.1994 – C-129/92 – Owens, Slg. 1994, I-117; STREINZ in STREINZ II. Art. 18 AEUV Rn. 53 mwN), bzw. genauer: für einen disproportionalen Anteil der von der Norm geregelten Fälle, gegeben sein. Kennzeichnend für diese Fallgruppe ist damit eine quantitative Diskrepanz. Ihr wichtigster Anwendungsfall sind Normen, die zwischen Gebietsfremden und Gebietsansässigen unterscheiden. Gebietsansässige haben im Regelfall die Staatsangehörigkeit des Ansässigkeitsstaats, während Gebietsfremde mit Inlandsbezug disproportional häufig Angehörige eines anderen Mitgliedstaats sind. Eine weitere Fallgruppe (qualitative Diskrepanz) lässt sich für indirekte Diskriminierung aufgrund von faktischer Erschwerung konstruieren. Diese ist gegeben bei an sich unterschiedslosen Maßnahmen, wenn sie Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten im Ergebnis stärker belastet als eigene Staatsangehörige. Beispiele dafür bilden die Verpflichtung zur Buchführung und Aufbewahrung der Unterlagen im Inland (EuGH v.

15.5.1997 – C-250/95 – Futura Singer Participations, Slg. 1997, I-2471) sowie das Erfordernis von einem Muster entsprechenden KapErtrStBescheinigungen (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg. 2011, I-5669; MUSIL, EuZW 2011, 642 [647 f.]). Der EuGH ist in diesem Bereich terminologisch nicht besonders klar und erfasst derartige Konstellationen bisweilen auch in der Kategorie der Beschränkungsverbote (vgl. EuGH v. 11.7.1974 – Rs. 8/74 – Dassonville, Slg. 1974, 837).

Auf Outbound-Fälle sind die Grundfreiheiten ebenso anwendbar. Dem Herkunftsstaat sind als Beschränkungen der Grundfreiheiten grds. alle Maßnahmen untersagt, die die Ausübung der jeweiligen Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen. Eine solche Behinderung liegt dann vor, wenn der Herkunftsmitgliedstaat den grenzüberschreitenden Sachverhalt im Vergleich zum rein inländ. unterschiedlich behandelt und diese unterschiedliche Behandlung geeignet ist, den Grundfreiheitenberechtigten vom Gebrauch der jeweiligen Freiheit abzuhalten (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg. 2011, I-12273 – Tz. 35 ff., s. auch § 16 Anm. 630). Wie bei den Diskriminierungsverboten handelt es sich also bei diesen Aspekten der Beschränkungsverbote (zur Terminologie s. LEHNER in VOGEL/LEHNER, 6. Aufl. 2014, Einl. Rn. 264 ff.) um eine gleichheitsrechtl. Argumentation (ebenso ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 4 Rn. 85); es werden aber nicht Benachteiligungen von Personen, sondern von grenzüberschreitenden Sachverhalten grds. untersagt.

Beschränkungsverbote für unterschiedslose Maßnahmen haben im StRecht bisher keine große Bedeutung erlangt (KOKOTT/Ost, EuZW 2011, 496 [498]; weitergehend Douma, EC Tax Review 2012, 67; Dürrschmidt, StuW 2010, 137). Gemeint ist damit die Möglichkeit, dass Grundfreiheiten auch Maßnahmen der Mitgliedstaaten entgegenstehen, bei denen reine Inhaltssachverhalte und grenzüberschreitende Sachverhalte gleich behandelt werden. Dies wäre letztlich auch kaum wünschenswert: Jedenfalls für Fiskalzwecknormen würde eine Prüfung eine umfassende richterliche Kontrolle ohne ersichtliche Rationalität erfordern, die mit der mitgliedstaatlichen Souveränität unvereinbar wäre. Im Ergebnis gilt dasselbe für die Kapitalverkehrsfreiheit. Ihrem Wortlaut nach ordnet sie an sich ein darüber hinausgehendes umfassendes Beschränkungsverbot an. Jedoch wird sie auf dem Weg über Art. 65 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 AEUV für den Bereich des StRechts doch wieder auf ein Diskriminierungsverbot zurechtgestutzt (s. dazu näher Anm. 484).

Eine vergleichbaren Lage ist Voraussetzung für das tatbestandliche Eingreifen der Gewährleistungen: Die Ungleichbehandlung ist nur dann tatbestandlich relevant, wenn sie Stpfl. in einer vergleichbaren Lage betrifft. Das Kriterium wird im Übrigen vom EuGH für die Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen der Rechtfertigung geprüft (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg. 2011, I-305 – Tz. 58; v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472 – Tz. 32 ff.; allgemein für eine Prüfung im Rahmen der Rechtfertigung nunmehr Generalanwältin Kokott, Schlussanträge v. 13.3.2014 – C-48/13 – Nordea Bank Danmark, IStR 2014, 257 – Tz. 22 ff. mit dem Argument, dass dann insbesondere eine Verhältnismäßigkeitsprüfung möglich wird). Der EuGH lehnt eine Vergleichbarkeit beispielsweise grds. ab für Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse der Stpfl. (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg. 1995, I-225; dazu näher Anm. 490). Auch gibt es im StRecht grds. kein Anerkennungsprinzip (WALDHOFF, IStR 2009, 386; s. aber

auch Reimer in RICHELLE/SCHÖN/TRAVERSA, *Allocating Taxing Powers within the European Union*, 2013, 197), daher befinden sich eine in einem Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Einrichtung und eine in einem anderen Mitgliedstaat gemeinnützige Einrichtung nicht automatisch in einer vergleichbaren Lage (vgl. etwa EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Stauffer, Slg 2006, I-8203 – Tz. 35 und 39).

Keine Kompensation mit anderweitigen Vorteilen: Für das tatbestandliche Eingreifen der Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit kommt es nicht darauf an, ob die Regelung für andere gebietsfremde Stpfl. bisweilen oder zumeist günstiger ist (EuGH v. 14.12.2000 – C-141/99 – AMID, Slg 2000, I-11619 – Tz. 27).

d) Rechtfertigung

aa) Allgemeines

436

Durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses kann die Beschränkung der Grundfreiheiten bzw. der allgemeinen Freizügigkeit gerechtfertigt sein. Als Schranke der Rechtfertigung dient die Verhältnismäßigkeit, s. Anm. 444. Diese nicht immer einheitlich judizierten (anders aber etwa O'SHEA, *World Tax Review* 2013, 100) Grenzen der negativen Integration sollen das Spannungsverhältnis auflösen, das zwischen Binnenmarktgedanken sowie Integrationsziel einerseits und dem Territorialitätsprinzip (grundlegend LEHNER, FS Wassermeyer, 2005, 241 ff.), also mitgliedstaatlicher territorialer Souveränität angesichts weitgehend fehlender Harmonisierung der direkten Steuern andererseits besteht (vgl. für Kohärenz auch Generalanwalt Maduro, Schlussanträge v. 7.4.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837 – Tz. 66). Die Rechtfertigung hat in den letzten Jahren in der Rspr. durch Schaffung spezifisch strechtl. Rechtfertigungsgründe ein größeres Gewicht erlangt (vgl. etwa MUSIL, DB 2009, 1037; MUSIL, DStR 2010, 1501; SCHÖN, IStR 2009, 882; WEBER-GRELLET, DStR 2009, 1229). Hintergrund ist neben den Einstimmigkeitserfordernissen für das Sekundärrecht, die mit wachsender Mitgliederzahl schwieriger zu erfüllen sind, auch das zunehmende Bewusstsein eines Steuerwettbewerbs ohne Mindeststeuersätze, der innerhalb der Union – anders als im Drittstaatenkontext – immerhin durch die Beihilfavorschriften, die aber nur gegen selektive Vorteile schützen (s. dazu näher Anm. 510 ff.) etwas gemildert wird. Eine allzu weitgehende negative Integration ohne Inländergleichbehandlung würde die berechtigten Interessen der für die Gestaltung des Steuersystems verantwortlichen Mitgliedstaaten gefährden, die Integrität und die Gerechtigkeit ihres Steuersystems zu gewährleisten (Generalanwalt Maduro, Schlussanträge v. 7.4.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837 – Tz. 66). Umgekehrt dürfen bei aller berechtigten Kritik die beträchtlichen Vorteile der negativen Integration nicht außer Betracht gelassen werden.

bb) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses (Rechtfertigungsgründe)

(1) Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe

437

Neben den im StRecht wenig relevanten geschriebenen Rechtfertigungsgründen sind in der Rspr. des EuGH auch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe anerkannt. Diese ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe finden – allein mit Ausnahme der offenen Diskriminierungen – grds. auch auf Diskriminierungen Anwendung (CORDEWENER/KOFLER/VAN THIEL, *Common Market Law Review* 46

[2009], 1951). Dabei haben sich in der Rspr. nunmehr spezifisch strechtl. Gründe herauskristallisiert. Diese gehen wie die stl. Kohärenz oder die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis von einer Korrelation von Nutzen und Nachteil (Symmetriegedanken) aus. Ergänzt werden sie durch weitere stl. Rechtfertigungsgründe, die zumindest bestimmte nicht gerechtfertigte Vorteile grenzüberschreitender Aktivitäten verhindern sollen, wie die Verhinderung der Steuerflucht und Wirksamkeit der Steueraufsicht oder die Versagung der doppelten Verlustberücksichtigung. Hingegen lässt sich mit dem Bestreben, Vorteile für den Einzelnen zu vermeiden, die sich aus dem Ausnutzen des Nebeneinanders verschiedener Rechtsordnungen ergeben, nicht generell die Beschränkung der Freiheiten rechtfertigen (EuGH v. 26.1.1999 – C-18/95 – Terhoeve, Slg 1999, I-345 – Tz. 46; FORSTHOFF in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 45 – Tz. 388 [Stand September 2010]). Daneben kommt die auch in anderen Rechtsbereichen anerkannte Rechtfertigung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses bei einer territorial gebundenen Verfolgung von Sozialzwecken durch stl. Fördertatbestände grds. in Betracht. Allerdings scheidet dort die Rechtfertigung regelmäßig, wenn gerade die grenzüberschreitende Zusammenarbeit, wie im Bereich von Forschung oder Bildung, Ziel oder Aufgabe der Union ist. Die genannten Rechtfertigungsgründe sind nebeneinander anwendbar (vgl. etwa EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, ABl EU 2012, Nr C 331, 4 – Tz. 21) und weisen gewisse Überschneidungen auf. Liegen mehrere Gründe gleichzeitig vor, sinken die Anforderungen an den jeweiligen Rechtfertigungsgrund (EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg 2007, I-6373 – Tz. 63; v. 21.1.2010 – C-311/08 – SGI, Slg 2010, I-487 – Tz. 66; HILLING, *intertext* 2013, 294 [301]).

Keinen Rechtfertigungsgrund hat der EuGH hingegen allein in Steuermindereinnahmen gesehen (vgl. etwa EuGH v. 6.4.2000 – C-286/95 P – ICI, Slg 2000, I-2341 – Tz. 28; dazu näher CORDEWENER/KOFLER/VAN THIEL, *Common Market Law Review* 46 [2009], 1951 [1957 ff.], dort auch zu weiteren abgelehnten Rechtfertigungsansätzen).

438 (2) Steuerliche Kohärenz

Nach der steuerlichen Kohärenz, die erstmals in den Entscheidungen des EuGH v. 28.1.1992 (C-204/90 – Bachmann, Slg 1992, I-249) und EuGH v. 28.1.1992 (C-300/90 – Kommission/Belgien, Slg 1992, I-305) erwähnt wurde, kann eine Benachteiligung von grenzüberschreitenden Sachverhalten gerechtfertigt sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden stl. Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte stl. Belastung besteht. Der Rechtfertigungsgrund greift ein, wenn das nationale Recht einer spiegelbildlichen Logik folgt, weil der Vorteil nicht ohne den korrespondierenden Nachteil gewährt wird, etwa wenn eine Hinzurechnung das logische Pendant zu einem früher gewährten Abzug darstellt (s. zB EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Wannsee, Slg 2008, I-8061 – Tz. 41 ff.).

Die Anforderungen an die Unmittelbarkeit sind durch die Entscheidung des EuGH v. 7.9.2004 (C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477), die zu einer wahren „Renaissance der Kohärenz“ (RUST, *EWS* 2004, 454) geführt hat, zwischenzeitlich gesenkt geworden (CORDEWENER/KOFLER/VAN THIEL, *Common Market Law Review* 46 [2009], 1951 [1969 ff.]; ENGLISCH, *IStR* 2004, 684). Für die Unmittelbarkeit wurde ursprünglich verlangt, dass derselbe Stpfl. und dieselbe Besteuerung betroffen sind, vgl. EuGH v. 28.1.1992 – C-204/90 – Bachmann, Slg 1992, I-249 – Tz. 21 ff.) und EuGH v. 28.1.1992 – C-300/90 – Kommission/

Belgien, Slg 1992, I-305 – Tz. 14 f.). Diese enge Voraussetzung war nur selten erfüllt, so dass der Kohärenz keine große praktische Bedeutung zukam (CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002 – Tz. 459 ff.; SEER, European Taxation 2006, 470 [476]). Die Identität mit Blick auf Stpfl. und Besteuerung ist seither eine hinreichende, aber eben gerade keine notwendige Voraussetzung. Kohärenz kann daher auch in anderen Fällen gegeben sein, etwa bei der Integration der Besteuerung von Körperschaften und ihren Anteilseignern. In solchen Fällen ist das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel maßgeblich. Als derartige Ziele kommen in Frage etwa die Verhinderung einer Doppelbelastung ausgeschütteter Dividenden oder einer doppelten Verlustberücksichtigung (EuGH v. 27.11.2008 – C-418/07 – Papillon, Slg 2008, I-8947). Versagen beispielsweise Gruppenbesteuerungsregimes Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an anderen Gruppengesellschaften, um eine doppelte Verlustberücksichtigung (verrechneter Verlust der Gesellschaft selbst und Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an dieser Gesellschaft) zu verhindern, so kann die vorteilhafte Einbeziehung von Einzelgesellschaften in die Gruppe aus Kohärenzgründen grds. davon abhängig gemacht werden, dass in der Beteiligungskette keine gruppenfremden Gesellschaften zwischengeschaltet sind (so EuGH v. 27.11.2008 – C-418/07 – Papillon, Slg 2008, I-8947, wo aber die Verhältnismäßigkeit verneint wurde). Hingegen kann etwa eine auf Dividenden an inländ. KapGes. bzw. Investmentfonds beschränkte Quellensteuerbefreiung nicht aus Kohärenzgründen damit gerechtfertigt werden, dass diese bei einer Weiterausschüttung bei den Anteilseignern dieser Gesellschaft besteuert werden können, wenn die Befreiung nicht davon abhängt (EuGH v. 18.6.2009 – C-303/07 – Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, Slg 2009, I-5145 – Tz. 71 ff.).

Die Unterscheidung zwischen personenidentischen und personenübergreifenden Konstellationen wirkt allerdings in der Intensität der Verhältnismäßigkeitsprüfung fort. Für eine personenübergreifende Steueranrechnung forderte EuGH v. 7.9.2004 (C-319/02 – Manninen, Slg. 2004, I-7477) aus Verhältnismäßigkeitsgründen eine Anrechnung ausländ. Steuer in der tatsächlich angefallenen Höhe (bis maximal der entsprechenden inländ. Steuer); EuGH v. 27.11.2008 (C-418/07 – Papillon, Slg 2008, I-8947 – Tz. 52 ff.) ließ die französische Regelung an der fehlenden Verhältnismäßigkeit scheitern. Hingegen wurde in den Entscheidungen über die Vertragsverletzungsverfahren hinsichtlich der personenidentischen Anrechnung von im Ausland gezahlten Eintragungsabgaben die fehlende Anrechnung gerade nicht beanstandet (vgl. EuGH v. 1.12.2011 – C-250/08 – Kommission/Belgien, Slg 2011, I-12341; v. 1.12.2011 – C-253/09 – Kommission/Ungarn, Slg 2011, I-12391).

Die Kohärenz darf nicht auf gegenseitige Regelungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen zurückzuführen sein (EuGH v. 11.8.1995 – C-80/94 – Wielockx, Slg 1995, I-2493; dazu KOFLER, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007, 695 ff.; krit. ENGLISCH, IStR 2004, 684 [85]). Indessen werden die dort entschiedenen Fälle nunmehr regelmäßig vom Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis erfasst.

(3) Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

439

Der in der jüngsten Zeit wohl wichtigste Rechtfertigungsgrund ist die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse (dazu ENGLISCH, Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, 2008; HEIDENBAUER, SWI 2010, 67; HIL-

LING, *intertax* 2013, 294 [298 ff.]; MUSIL/FÄHLING, *DStR* 2010, 1501 [1503 f.]; SEILER/AXER, *IStR* 2008, 838). Danach kann es bei wirtschaftlichen Tätigkeiten erforderlich sein, sowohl für Gewinne als auch für Verluste nur das StRecht eines Staats anzuwenden (vgl. EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, *Slg* 2005, I-10837 – Tz. 44–46; v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, *EWS* 2013, 472 – Tz. 50 ff. mwN).

In zwei verschiedenen Konstellationen kommt der Rechtfertigungsgrund bei genauerer Betrachtung zur Anwendung:

► *Zum einen besteht ein enger Zusammenhang mit den Doppelbesteuerungsabkommen* (dazu umfassend LEHNER in VOGEL/LEHNER, *DBA*, 6. Aufl. 2014, Einl. Rn. 265a ff.; s. auch näher Anm. 497). Die gegenseitigen Regelungen der DBA werden damit gleichsam grundfreiheitenfest: Verteilungsnormen, die bestimmte Einkunftsquellen dem Nichtansässigkeitsstaat oder dem Ansässigkeitsstaat zuweisen, werden anerkannt (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, *Slg* 2008, I-3601 – Tz. 33). Eine Meistbegünstigung ist ausgeschlossen, so dass sich ein in einem Mitgliedstaat Ansässiger nicht darauf berufen kann, dass nach einem DBA zwischen zwei anderen Mitgliedstaaten die dort Ansässigen günstiger behandelt werden können (EuGH v. 5.7.2005 – C-376/03 – D, *Slg* 2005, I-5821; LEHNER in VOGEL/LEHNER, *DBA*, 6. Aufl. 2014 – Tz. 271 ff.; etwas anderes gilt aber für unilaterale Begünstigungen, s. DE GROOT, *Maandblad voor Belastingrecht & Belastingpraktijk* 2013, 375). Dadurch soll insbes. verhindert werden, dass der Stpfl. den Mitgliedstaat, in dem er Gewinne oder Verluste geltend macht, frei wählt (EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, *EWS* 2013, 472 – Tz. 51). Die Berufung auf die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse setzt allerdings voraus, dass derartige Einkünfte auch bei in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Empfängergeresellschaften besteuert werden (EuGH v. 8.11.2007 – C-379/05 – Amurta, *Slg* 2007, I-9569 – Tz. 59). Bei StVergünstigungen ist jeweils genau zu prüfen, ob wirklich die Besteuerung der Einkünfte bei einer Ausdehnung des Vorteils vereitelt würde oder es zu einer Verlagerung von Einkünften käme. Dies ist nach EuGH v. 4.7.2013 – C-350/11 – Argenta, *EuZW* 2013, 796 – Tz. 55; krit. DE BROE, *EC Tax Review*, 2013, 210, für StVorteile zu verneinen, die an das bloße Halten von Eigenkapital anknüpfen.

► *Zum anderen wird auch jenseits der Aufteilung durch Doppelbesteuerungsabkommen* durch den Rechtfertigungsgrund gesichert, dass die Mitgliedstaaten die auf ihrem Territorium erwirtschafteten Gewinne besteuern können. Anderenfalls könnten erwirtschaftete Gewinne auch durch Beseitigung der territorialen Anknüpfungen des innerstaatlichen Rechts aus der innerstaatlichen Steuerverstrickung gelöst werden, ohne dass es dazu eines DBA bedürfte.

Vor diesem Hintergrund erscheint beispielsweise auch die Entscheidung des EuGH v. 24.9.2002 (C-168/01 – Bosal, *Slg* 2003, I-9409) zweifelhaft, wonach auf ausländ. Beteiligungen bezogener Aufwand auch dann zu berücksichtigen sein soll, wenn die Beteiligungserträge im Inland stfrei sind (ebenso TERRA/WATTEL, *European Tax Law*, 2012, 934).

440 (4) Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Verlusten

Zudem dürfen die Mitgliedstaaten eine doppelte Verlustberücksichtigung verhindern (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, *Slg* 2005, I-10837 – Tz. 47; s. auch § 14 Anm. 12, § 2 Anm. 554; krit. dazu LANG, *IStR* 2006, 550 [553 f.]). Allerdings ist weder geklärt, ob es sich wirklich um einen selbständigen Rechtfertigungsgrund handelt (zweifelnd EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, *ABI EU* 2012, Nr C 331, 4 – Tz. 28), noch, wel-

cher Staat die doppelte Berücksichtigung als Gegenargument anführen darf. Virulent wird dies beispielsweise bei der Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, wo die Berücksichtigung der Verluste davon abhängig gemacht wird, dass sie nicht in einem ausl. Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden (krit. dazu etwa SCHEIPERS/LINN, IStR 2013, 139). EuGH v. 6.9.2012 (C-18/11 – Philips Electronics, ABl EU 2012, Nr. C 331, 4 – Tz. 28 ff.) geht entsprechend dem Territorialitätsprinzip von einer primären Verlustberücksichtigungszuständigkeit des Betriebsstättenstaats aus. Damit kann sich nur der Ansässigkeitsstaat der Verlustgesellschaft auf den Rechtfertigungsgrund der doppelten Berücksichtigung von Verlusten berufen.

(5) Verhinderung von Steuerflucht und Wirksamkeit der Steueraufsicht 441

Daneben können die Verhinderung von Steuerflucht und die Wirksamkeit der Steueraufsicht zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen. Der EuGH hat wiederholt die Verhältnismäßigkeit (dazu näher Anm. 444) von dergleichen Beschränkungen unter Hinweis auf die Möglichkeiten nach der Amtshilferichtlinie verneint (vgl. etwa EuGH v. 27.9.2007 – C-184/05 – Twou International BV, Slg 2007, I-7897 – Tz. 29 ff.); umgekehrt wies EuGH v. 18.12.2007 (C-101/05 – Skatteverket, Slg 2007, I-11531) auf die fehlende Möglichkeit von Amtshilfe im Verhältnis zur Schweiz hin, so dass Beschränkungen gerechtfertigt erschienen. Der Verweis auf die Amtshilferichtlinie überzeugt angesichts der erheblichen Schwierigkeiten von Verfahren nach der Richtlinie kaum. Aber auch dort, wo keine Amtshilfe besteht, muss dem Stpfl. die Möglichkeit gegeben werden, selbst die Nachweise zu erbringen, s. etwa EuGH v. 27.1.2009 (C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 – Tz. 60) sowie näher FÖRSTER, BB 2011, 663 (666); VON PROFF, IStR 2009, 371; s. § 10b Anm. 47 und 55.

(6) Verhinderung von Missbrauch und Steuerumgehung 442

Eine Rechtfertigung kommt ferner durch das Ziel der Verhinderung von Missbrauch (Abuse) bzw. Steuerumgehung (Tax Avoidance) in Betracht (dazu CORDEWENER/KOFLER/VAN THIEL, *Common Market Law Review* 46 [2009], 1951 [1976 ff.]; ENGLISCH, *StuW* 2009, 3; SCHÖN, FS Reiß, 2008, 571 [580 ff.]; SCHÖN, IStR 2009, 37 [38]; THIELE, IStR 2011, 452; WEBER in WEBER, *EU Income Tax Law*, 2013, 21; dieser Rechtfertigungsgrund ist zu trennen vom Tatbestandsabschluss im sehr seltenen Fall einer missbräuchlichen Berufung auf die Grundfreiheiten, vgl. Anm. 434; THIELE, IStR 2011, 452 [453 f.]). Die Bedeutung dieses Rechtfertigungsgrunds erklärt sich daraus, dass Missbrauch nicht nur aus fiskalischen Gründen problematisch ist, sondern auch zu Verzerrungen des Binnenmarktes führen kann. Missbrauch bzw. Steuerumgehung erfordern grds. sowohl ein objektives als auch ein subjektives Element (EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995 – Tz. 64; näher dazu etwa WEBER in WEBER, *EU Income Tax Law*, 2013, 21 [22 ff.]; THIELE, IStR 2011, 452 [454 ff.]; ein subjektives Element lehnen hingegen ab LANG/HEIDENBAUER, FS Vanistendael, 2008, 597 [608 f.]); es kann aber bei Vorliegen einer künstlichen Konstruktion unterstellt werden

Der Rechtfertigungsgrund greift jedenfalls ein, wenn die Vorschriften speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des jeweiligen mitgliedstaatlichen StRechts gerichtet sind, von einem StVorteil auszuschließen (EuGH v. 16.7.1998 – C-264/96 – ICI, Slg 1998, I-4695). Dies ist der Fall, wenn das spezifische Ziel verfolgt wird, rein künstliche, jeder wirt-

schaftlichen Realität bare Konstruktionen zu verhindern, um die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist (vgl. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995 – Tz. 55; v. 5.7.2012 – C-318/10 – SIAT, EuZW 2012, 823 – Tz. 40). Daher brauchen bloße Briefkastengesellschaften nicht anerkannt zu werden (EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995 – Tz. 68). Hingegen sollen Gesellschaften, die im Gaststaat in Bezug auf Räumlichkeiten, Personal und Ausstattung bestehen, grds. nicht missbräuchlich sein. Ein Missbrauch liegt zudem dann vor, wenn der gewählte Vertragsinhalt dem widerspricht, was unabhängige Parteien at arm's length miteinander vereinbart hätten (vgl. EuGH v. 13.3.2007 – C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Slg 2007, I-2107 – Tz. 71 ff.; dazu SCHÖN, IStR 2009, 882 [886 f.]). Danach erscheint die Entscheidung des EuGH v. 12.12.2002 (C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, Slg 2002, I-11779) wegen des in der seinerzeit im deutschen Recht möglichen Gegenbeweises zweifelhaft (vgl. SCHÖN, IStR 2009, 882).

Ein mögliches weitergehendes Verständnis des Missbrauchsvorbehalts könnte auf einer binnenmarktspezifischen Auslegung und einem Zusammenspiel mit dem Territorialitätsprinzip basieren. EuGH v. 12.9.2006 (C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995 – Tz. 54 f.) lautet:

„In Anbetracht dieses Zieles der Eingliederung in den Aufnahmemitgliedstaat impliziert der Niederlassungsbegriff im Sinne der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit [...]. Daher setzt sie eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraus.

Folglich lässt sich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen, wenn das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“

Nach den Gesetzen der Logik ist der Schluss trotz kausaler Verknüpfung an sich nicht zwingend. Dieser Widerspruch lässt sich aber beseitigen, wenn man auch den Ausdruck „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen“ mit Blick auf das Binnenmarktziel versteht (vgl. auch SCHÖN, FS Reiß, 2008, 585). In Kombination mit dem Territorialitätsprinzip (vgl. auch EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg 2007, I-6373 – Tz. 63; v. 21.1.2010 – C-311/08 – SGI, Slg 2010, I-487 – Tz. 66, wo auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis abgestellt wird) kann eine mitgliedstaatliche Regelung gerechtfertigt sein, wenn sie einer offensichtlich unverhältnismäßigen Verlagerung von Steuersubstrat ohne reale wirtschaftliche Tätigkeit entgegentritt; als Kriterien für die Realität könnten die im Kommissionsvorschlag für eine CCCTB vorgesehenen Aufteilungskriterien (vgl. Anm. 545) oder diejenigen des Authorized Approach der OECD (dazu etwa BALDAMUS, IStR 2012, 317; HEMMELRATH/KEPPER, IStR 2013, 37, mwN) dienen.

443 (7) Verfolgung von Sozialzwecken durch steuerliche Fördertatbestände

Daneben ist – wie generell bei den Grundfreiheiten – grds. eine Rechtfertigung durch weitere Allgemeininteressen denkbar. Dabei zeigt sich der EuGH bei wirtschaftlichen Zielsetzungen sehr restriktiv (vgl. etwa EuGH v. 6.6.2000 – C-35/98 – Verkooijen, Slg 2000, I-4071 – Tz. 47; s. auch EuGH v. 4.7.2013 – C-350/11 – Argenta, EuZW 2013, 796), während eine Rechtfertigung für terri-

torial beschränkt zu verfolgende Sozialzwecke durchaus in Betracht kommt (s. dazu näher Anm. 437).

cc) Verhältnismäßigkeit als Grenze der Rechtfertigung

444

Die Verhältnismäßigkeit fungiert als Grenze der Rechtfertigung. Die jeweilige zu rechtfertigende Maßnahme darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des jeweiligen Ziels erforderlich ist. Bei näherer Betrachtung ergeben sich daraus die drei Prüfungspunkte Geeignetheit, Erforderlichkeit und auch Angemessenheit. Gleichwohl dürfen deutsche verfassungsrechtl. Anforderungen nicht ohne Weiteres in das Europäische Recht hineingelesen werden: Die Prüfungsintensität ist je nach der zugrundeliegenden Konstellation sehr unterschiedlich (vgl. DE BÚRCA, Yearbook of European Law 13 [1993], 105 [11]); CRAIG/DE BÚRCA, EU Law, 5. Aufl. 2011, 526 ff.), wobei generell bei der Kontrolle von Maßnahmen der Mitgliedstaaten strengere Anforderungen gestellt werden als an Rechtsakte der Union. Anders als nach nationalem Recht liegt der Schwerpunkt regelmäßig auf den ersten beiden Prüfungspunkten Geeignetheit und Erforderlichkeit (vgl. sowie allgemein zum Verhältnismäßigkeitsprinzip im Unionsrecht BEYSEN/TRSTENJAK, EuR 2012, 265 [266 ff.]; HARBO, European Law Journal 2010, 158 [164 f.]). Eine Angemessenheitsprüfung findet im Rahmen der Überprüfung mitgliedstaatlicher Maßnahmen, wenn überhaupt, nur ansatzweise statt (vgl. CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 926 ff.), sie wird zudem nicht immer von der Erforderlichkeitsprüfung getrennt (vgl. etwa EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10 – SIAT, EuZW 2012, 823 – Tz. 49 und 59). Im Übrigen dürfte im Rahmen der bestehenden Rechtfertigungsgründe Einiges dafür sprechen, in Drittstaatenkontexten nur geringere Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit zu stellen, insbes. wenn selektive Steuerwettbewerbsmaßnahmen im Raum stehen (SCHÖN, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3 [21]; SMIT, EC Tax Review 2012, 233 [238 ff.])

Die Geeignetheit einer beschränkenden Maßnahme liegt vor, soweit diese ein brauchbares Mittel zur Erreichung des angestrebten Ziels sein und diese zumindest grds. fördern kann (EuGH v. 10.7.1980 – Rs. 152/78 – Kommission/Frankreich, Slg. 1980, 2299). Hierbei steht den Mitgliedstaaten ein Beurteilungsspielraum zu (LEIBLE/T. STREINZ in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEU, Art. 34 AEUV Rn. 117 [9/2010]). Sie fehlt nach der Rspr. (vgl. etwa EuGH v. 26.4.2012 – C-456/10 – ANETT, EuZW 2012, 508 – Tz. 50 ff.) insbes. dann, wenn die nationale Maßnahme das zur Rechtfertigung angeführte Allgemeininteresse nicht widerspruchsfrei verfolgt. Der EuGH bezeichnet dies auch als Kohärenz, die indes vom besonderen Rechtfertigungsgrund der stl. Kohärenz zu unterscheiden ist (KOKOTT/Ost, EuZW 2011, 496 [501]).

Die Erforderlichkeit einer Maßnahme ist gegeben, wenn das angestrebte Ziel nicht durch Maßnahmen erreicht werden kann, die weniger beschränkend wirken (KINGREEN in CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEU, 4. Aufl. 2011, Art. 36 AEUV Rn. 93 ff.; LEIBLE/T. STREINZ in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEU, Art. 34 AEUV Rn. 118 [Stand September 2010]; sog. Least-restrictive-measure-Test). Beim Rechtfertigungsgrund der Vermeidung von Missbrauch beispielsweise wird eine Zielgenauigkeit verlangt. Daher ist beispielsweise dem Stpfl. die Möglichkeit zu einem Gegenbeweis vorzusehen (vgl. etwa EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg. 2009, I-359 – Tz. 61 f.; Generalanwalt Wahelet, Schlussanträge v. 21.11.2013 – C-326/12 – van Caster, BeckRS 2013, 82211 – Rn. 64). Allerdings sollten die Anforderungen an den Gegenbeweis in Drittstaatsverhalten jedenfalls deutlich erhöht werden.

Angemessenheit besagt, dass die Beeinträchtigung in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen muss (EuGH v. 8.2.1983 – Rs. 124/81 – Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg 1983, 203). Bei der Strengere der Angemessenheitsprüfung ist je nach verfolgtem Ziel zu differenzieren, wobei Betroffenheit folgender Gesichtspunkte für eine strengere Prüfung sprechen: Marktzugang, Bedeutung der Marktfreiheiten als integraler Bestandteil der Europäischen Verfassungsordnung allgemein, aber auch Betroffenheit der Individuen und anderer Ziele der EU. Jedenfalls aber kann aus der Tatsache, dass ein anderer Mitgliedstaat weniger strenge Vorschriften erlassen hat, nicht gefolgert werden, dass die in Rede stehenden Vorschriften unverhältnismäßig sind (EuGH v. 13.7.2004 – C-262/02 – Kommission/Frankreich, Slg 2004, I-6569 – Tz. 37). Die Angemessenheit verneint der EuGH (EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10 – SI-AT, EuZW 2012, 823 – Tz. 58 f.; v. 3.10.2013 – C-282/12 – Itecar, EWS 2013, 419 – Tz. 44), wenn die in Rede stehenden Rechtsvorschriften nicht klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sind (dazu HILLING, intertax 2013, 294 [303 f.] mwN).

Als Rechtsfolge eines Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes kann die in Rede stehende mitgliedstaatliche Maßnahme nicht gerechtfertigt werden.

445–449 Einstweilen frei.

3. Einzelne Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit

450 a) Überblick

Trotz der aufgezeigten Gemeinsamkeiten bestehen aber nach wie vor sowohl auf der Tatbestandsseite als auch bei der Rechtfertigung im Einzelnen durchaus relevante Unterschiede zwischen den einzelnen Freiheiten. Dementsprechend werden die Besonderheiten der einzelnen Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit im Folgenden überblicksweise dargestellt. Auf die Warenverkehrsfreiheit wird dabei nicht näher eingegangen, da ihr für den Bereich der direkten Steuern nur geringe Bedeutung zukommt.

b) Arbeitnehmerfreizügigkeit

451 aa) Sachlicher Anwendungsbereich

Der im Unionsrecht nicht definierte Begriff des Arbeitnehmers ist autonom und einheitlich für das Unionsrecht zu bestimmen. Dabei ist von einem weiten Verständnis auszugehen (EuGH v. 19.3.1964 – Rs. 75/63 – Unger, Slg 1964, 347; v. 23.3.1982 – Rs. 53/81 – Levin, Slg 1982, 1035 – Tz. 11 ff.). Der Begriff ist anhand objektiver Kriterien zu definieren, die das Arbeitsverhältnis im Hinblick auf die Rechte und Pflichten der betroffenen Personen kennzeichnen. Das wesentliche Merkmal des Arbeitsverhältnisses besteht darin, dass jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen Leistungen erbringt nach dessen Weisung, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält (EuGH v. 3.7.1986 – C-66/85 – Lawrie-Blum, Slg 1986, 2121 – Tz. 17; näher zu den einzelnen Merkmalen etwa FRANZEN in STREINZ II, Art. 45 AEUV Rn. 17 ff.). In Abgrenzung zu Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit kommt es damit auf die Weisungsunterworfenheit an. Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist daher kein ArbN, EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94 – Asscher, Slg 1996, I-3089 – Tz. 26. Die Tätigkeit muss zudem wirtschaftlicher Natur sein (vgl. Anm. 434).

Dabei kommt es allerdings nicht darauf an, ob der ArbG seinerseits wirtschaftlich tätig ist (EuGH v. 12.12.1974 – C-36/74 – Walrave, Slg 1974, 1405; auch öffentlich-rechtl. Arbeitsverhältnisse fallen, wenn der Tatbestand nicht durch Art. 45 Abs. 4 AEUV ausgeschlossen ist (vgl. Anm. 432) in den Anwendungsbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit (EuGH v. 12.2.1974 – C-152/73 – Sotgiu, Slg 1974, 153). Die Kurzfristigkeit der Beschäftigung ist grds. unschädlich (vgl. EuGH v. 6.11.2003 – C-413/01 – Ninni Orasche, Slg 2003, I-13187 – Tz. 25). Erfasst werden damit etwa auch Teilzeitbeschäftigte, die aus ihrer Tätigkeit nur ein unter dem in der betreffenden Branche garantierten Mindesteinkommen liegendes Einkommen erzielen; völlig untergeordnete und unwesentliche Tätigkeiten sind aber ausgeschlossen (EuGH v. 23.3.1982 – C-53/81 – Levin, Slg 1982, 1035 – Tz. 16 f.).

bb) Persönlicher Anwendungsbereich

452

Art. 45 AEUV ist nur auf solche ArbN originär anwendbar, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind (EuGH v. 5.7.1984 – Rs. 238/83 – Meade, Slg 1984, 2631; s. dazu näher Anm. 433; zu Abkommen mit Drittstaaten Anm. 550 ff.). Das Staatsangehörigkeitserfordernis gilt demgegenüber nicht für Familienangehörige, soweit sie Rechte von einem von Art. 45 AEUV geschützten ArbN ableiten (dazu näher FRANZEN in STREINZ II. Art. 45 AEUV Rn. 138 ff.; KHAN in GEIGER/KHAN/KOTZUR, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2010, Art. 45 AEUV Rn. 30 ff.). Schließlich können sich auch ArbG und Arbeitsvermittler für die grenzüberschreitende Beschäftigung bzw. Vermittlung auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit berufen (vgl. EuGH v. 11.1.2007 – C-208/05 – ITC, Slg 2007, I-181 – Tz. 23 ff.).

cc) Räumlicher Anwendungsbereich

453

Nach Art. 45 Abs. 1 AEUV ist der räumliche Anwendungsbereich „innerhalb der Union“. Damit werden zunächst solche Arbeitsverhältnisse erfasst, die im Geltungsbereich des AEUV durchgeführt werden. Darüber hinaus ist die Vorschrift aber auch auf außerhalb der Union durchgeführte Arbeitsverhältnisse anwendbar, wenn eine hinreichend enge Verbindung zum Gebiet der Union besteht; dafür ist eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalls erforderlich (EuGH v. 30.4.1996 – C-214/94 – Boukhalfa, Slg 1996, I-2253; zu in der Rspr. des EuGH anerkannten Indizien s. BRECHMANN in CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 45 Rn. 8 f.; FRANZEN in STREINZ II. Art. 45 AEUV Rn. 78).

dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

454

Zu Gewährleistungsgehalten s. Anm. 435 und im Einzelnen Anm. 484; zur Rechtfertigung Anm. 436.

Einstweilen frei.

455–459

c) Niederlassungsfreiheit

aa) Sachlicher Anwendungsbereich

460

Die Niederlassungsfreiheit umfasst nach Art. 49 Abs. 2 AEUV die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbes. von PersGes. und KapGes. Geschützt ist sowohl das Recht, in einem anderen Mitgliedstaat den Sitz der wirtschaftlichen Aktivität zu nehmen (primäre Niederlassungsfreiheit), als auch das Recht, dort

Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften zu gründen (sekundäre Niederlassungsfreiheit; vgl. auch Art. 55 AEUV für den Erwerb von Unternehmensbeteiligungen; zur Abgrenzung von der Kapitalverkehrsfreiheit s. Anm. 461). Die Niederlassungsfreiheit sichert Unionsangehörigen die Möglichkeit, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als ihres Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen (EuGH v. 11.3.2010 – C-384/08 – Attanasio, Slg 2010, I-2055 – Tz. 36).

Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten erfassen erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten, die selbständig und auf der Grundlage einer festen Einrichtung dauerhaft auf die Teilnahme am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats angelegt sind (MÜLLER-GRAFF in STREINZ II. Art. 49 AEUV Rn. 11; ähnlich EuGH v. 25.7.1991 – C-221/89 – Factortame II, Slg 1991, I-3905 – Tz. 20; BRÖHMER in CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 49 AEUV Rn. 9 ff.). Kennzeichnend ist die Nutzung einer festen Einrichtung für die dauerhafte Teilnahme am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats. Fehlt eine solche Einrichtung, kommt nur die Dienstleistungsfreiheit in Betracht. Allein das Vorhandensein einer festen Einrichtung reicht allerdings auch nicht aus (vgl. EuGH v. 30.11.1995 – C-55/94 – Gebhardt, Slg 1995, I-4165 – Tz. 27). Es bedarf vielmehr der Kombination aus fester Einrichtung und dauerhafter Teilnahme am Wirtschaftsleben (MÜLLER-GRAFF in STREINZ II. Art. 49 AEUV Rn. 16; ausf. zur Abgrenzung von der Dienstleistungsfreiheit FORSTHOFF in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV Rn. 26 ff. [3/2011]). Das Merkmal der Selbständigkeit, das der Abgrenzung von der Arbeitnehmerfreizügigkeit dient, liegt nicht vor bei Unterordnungsverhältnissen (EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94 – Asscher, Slg 1996, I-3089 – Tz. 25 f.).

Die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbes. von Gesellschaften, sind gleichgestellt. Dies tritt neben die Grundfreiheitenberechtigung von (grenzüberschreitend tätigen) Gesellschaften selbst (s. dazu Anm. 430 ff.). Durch die ausdrückliche Erwähnung der Gesellschaften wird verdeutlicht, dass auch die Beteiligung eines Niederlassungsfreiheitsberechtigten an einer Gesellschaft des anderen Mitgliedstaats ausreicht. Anders als bei der Grundfreiheitenberechtigung der Gesellschaft entspringt hier der grenzüberschreitende Bezug bereits aus der grenzüberschreitenden Beteiligung.

461 bb) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit

Die Niederlassungsfreiheit findet nicht nur auf eigene unternehmerische Engagements, sondern auch auf die Gründung und Leitung von (Kapital-)Gesellschaften Anwendung (s. Anm. 462). Damit wird bei Dividendenzahlungen sowie bei Zinszahlungen, die eine Gesellschaft an einen Darlehensgeber leistet, zu der sie besondere Beziehungen unterhält (zur Gleichstellung mit Dividenden EuGH v. 3.10.2013 – C-282/12 – Itelcar, EWS 2013, 419 – Tz. 19), eine Abgrenzung zwischen der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit erforderlich. Diese ist einerseits deshalb bedeutsam, weil nur die Kapitalverkehrsfreiheit, nicht aber die Niederlassungsfreiheit auf Drittstaatsverhältnisse anwendbar ist. Andererseits gibt es bei der Kapitalverkehrsfreiheit die Grandfathering-Regel des Art. 64 AEUV, die einen Tatbestandsausschluss für Altregelungen vorsehen.

Zweistufige Prüfungssystematik: Der EuGH hat hier eine zweistufige Prüfungssystematik entwickelt (s. EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11 – Test Claimants in the FII Group Litigation, DStRE 2013, 596 – Tz. 90 ff., und die dort ange-

fürte Rspr. zu Dividenden; HINDELANG, IStR 2013, 77; SCHÖN, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3 [18 f.]).

Im ersten Schritt sind je nach dem Gegenstand der nationalen Regelung drei Gruppen zu unterscheiden:

► *Erstens Regelungen, die nur auf Kontrollbeteiligungen anwendbar sind*, also auf Beteiligungen, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Diese Normen fallen ausschließlich in den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit.

► *Zweitens nationale Bestimmungen über Portfoliobeteiligungen*: Diese sind ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen. Gemeint sind damit Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll. Dies ist jedenfalls für Beteiligungen an KapGes. der Fall, die weniger als 10 % des Kapitals dieser Gesellschaften betragen. Beteiligungen in dieser Größenordnung ermöglichen nicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaften auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Ob ein sicherer Einfluss allerdings bereits bei 10 % beginnt, ist in der EuGH-Rspr. derzeit noch nicht geklärt (so aber BFH v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89); der EuGH hat dies bisher lediglich in einem Fall angenommen, wo die Beteiligung sich auf 25 % belief (EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11 – Scheunemann, EuZW 2012, 751).

► *Drittens schließlich Normen, die unabhängig von der Höhe der Beteiligung anwendbar sind*: Für diese greift das Kriterium des Gegenstands der Regelung nicht. Vielmehr kommt es (nur) hier auf den zweiten Prüfungsschritt an.

Im zweiten Prüfungsschritt ist für Normen, die unabhängig von der Höhe der Beteiligung anwendbar sind, zwischen innerunionalen und Drittstaatsachverhalten zu unterscheiden:

► *Für innerunionale Sachverhalte* ist auf die tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falls abzustellen. Die Niederlassungsfreiheit ist anwendbar, wenn im konkreten Fall eine Beteiligung vorliegt, die es ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen; anderenfalls findet die Kapitalverkehrsfreiheit Anwendung.

► *Drittstaatsachverhalte*, die unabhängig von der Höhe der Beteiligung anwendbare Normen betreffen, sind hingegen stets an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen (EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11 – Test Claimants in the FII Group Litigation, DStRE 2013, 596 – Tz. 90 ff., und die dort angeführte Rspr. zu Dividenden; HINDELANG, IStR 2013, 77; SCHÖN, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3 [18 f.]; anders GOSCH, BFH/Pr 2013, 50, der dieses Ergebnis nur für Outbound-Fälle anwenden will; modifizierend PATZNER/NAGLER, IStR 2013, 527 [532 f.]). EuGH v. 23.1.2014 (C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193 – Tz. 37) unterwirft jedenfalls eine Einbringung von einer Kommanditgesellschaft in eine PersGes. der Kapitalverkehrsfreiheit, da die Regelung weniger den Vorgang der Niederlassung als den Vorgang der Vermögensübertragung betreffe. Drittstaatsachverhalten dürften im Übrigen Fälle gleichzustellen sein, bei denen zwar Rechtsbeziehungen zwischen in der Union ansässigen Gesellschaften bestehen, aber aufgrund der Staatsangehörigkeit der Gesellschaft trotzdem der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit nicht eröffnet ist (so Generalanwalt Villalon, Schlussanträge v. 7.11.2013 – C-47/12 – Kronos, BB 2013, 2966 – Tz. 30 ff.).

462 cc) **Persönlicher Anwendungsbereich**

In persönlicher Hinsicht schützt die Niederlassungsfreiheit sowohl natürliche Personen, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind (vgl. Anm. 433), als auch Gesellschaften iSd. Art. 54 AEUV (zur erforderlichen Unionsverknüpfung s. Anm. 442). Der Begriff der Gesellschaft ist weit zu verstehen. Er umfasst nach Art. 54 Abs. 2 AEUV die (Personen- und Kapital-)Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und die Genossenschaften, ferner die sonstigen juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts sowie noch weitergehend auch hinreichend verselbständigte Akteure, die keine juristischen Personen sind (vgl. dazu näher MÜLLER-GRAFF in STREINZ II. Art. 54 AEUV Rn. 2 mwN), wenn sie einen Erwerbszweck verfolgen. Für die sekundäre Niederlassungsfreiheit, also die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften (vgl. Anm. 460), ist – entsprechend dem Ziel der Ausgrenzung solcher Personen, die nur oder vornehmlich in EU-fremde Volkswirtschaften integriert sind (vgl. FORSTHOFF in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 54 AEUV Rn. 17 f. [10/2011]) – zusätzlich erforderlich, dass die Person in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig ist (EuGH v. 28.1.1986 – C-270/83 – Kommission/Frankreich, Slg 1986, 273; v. 23.2.2006 – C-253/03 – CLT UFA, Slg 2006, I-1831 – Tz. 13).

Werden die Anknüpfungsmerkmale für die Rechtsfähigkeit in einen anderen Staat verlegt, so ist zu klären, ob die Gesellschaft aus der Niederlassungsfreiheit berechtigt ist. Dies setzt voraus, dass die Gesellschaft nicht nur isoliert ihren Satzungssitz verlegt, sondern im Aufnahmemitgliedstaat auf unbestimmte Zeit tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung ausübt (so EuGH v. 12.7.2012 – C-378/10 – VALE, NJW 2012, 2715, für den Formwechsel; dazu VERSE, NZG 2013, 336, mwN). Dabei ist zwischen dem Aufnahmemitgliedstaat und dem Wegzugstaat als Grundfreiheitenverpflichtetem zu unterscheiden:

► *Der Aufnahmemitgliedstaat hat dann keine eigene Prüfungsberechtigung* jenseits der Frage, ob tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird. Vielmehr ist er nach stRspr. des EuGH an die Beurteilung durch den Wegzugsstaat gebunden, wenn die Merkmale für die Rechtsfähigkeit in diesem Staat nicht erfüllt sind, sie aber im Gründungsstaat fortbestehen (EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, Slg. 2002, I-9919; v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, Slg 2003, I-10155; s. auch § 1 KStG Anm. 21). Auch darf der Zuzugsstaat grenzüberschreitende Umwandlungen, die nach dem Recht des Herkunftsstaats der Gesellschaft zulässig sind, nicht generell verwehren (EuGH v. 13.12.2005 – C-411/03 – Sevic, Slg 2005, I-10805, für die Verschmelzung; v. 12.7.2012 – C-378/10 – VALE, NJW 2012, 2715, für den Formwechsel; näher dazu EGE/KLETT, DStR 2012, 2442; KINDLER, EuZW 2012, 888; SCHÖNHAUS/MÜLLER, IStR 2013, 174), sie aber von der Einhaltung der rechtl. Voraussetzungen seiner Rechtsform, etwa mit Blick auf das Mindestkapital, abhängig machen (EuGH v. 12.7.2012 – C-378/10 – VALE, NJW 2012, 2715 – Tz. 52).

► *Für den Wegzugsstaat gilt etwas anderes*, allerdings aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklung der Rspr. des EuGH nur noch in der eng begrenzten Konstellation des identitäts- und nationalitätswahrenden Wegzugs. Der EuGH erklärte in seiner Entscheidung v. 27.11.1988 (C-81/87 – Daily Mail, Slg 1988, 5483) die Niederlassungsfreiheit für unanwendbar auf die britischen Regelungen zur Besteuerung anlässlich des Wegzugs (s. dazu auch § 1 KStG Anm. 21). Hintergrund dafür war, dass nach dem britischen Recht ein Wegzug unter Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit und der Eigenschaft als Gesellschaft britischen

Rechts von der Zustimmung der FinBeh. abhing. Da die Rechtsfähigkeit mangels Zustimmung mit dem Wegzug erlosch, gab es keinen Grundfreiheitenbereich mehr, der sich auf die Niederlassungsfreiheit hätte berufen können. EuGH v. 16.12.2008 (C-210/06 – Cartesio, Slg 2008, I-9641) bekräftigte, dass die Existenz der Gesellschaft eine vom innerstaatlichen Recht zu beantwortende Vorfrage sei. Die Liquidationsbesteuerung der ungarischen Gesellschaft, die mit der Verlagerung ihre Rechtsfähigkeit verlor, konnte daher nicht an der Niederlassungsfreiheit gemessen werden. Da Deutschland grds. der Sitztheorie folgt, dürfte dies bedeuten, dass nach wie vor eine kumulative Verlegung von Verwaltungs- und Satzungssitz von deutschen KapGes. nicht in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fällt (MITSCHKE, IStR 2012, 6 [7 f.]; aA etwa KÖRNER, IStR 2012, 1 [2]).

Die Niederlassungsfreiheit ist demgegenüber, wie der EuGH in der Entscheidung v. 29.11.2011 (C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273) klar gestellt hat, auch gegenüber dem Wegzugsstaat eröffnet in Fällen, in denen nicht Voraussetzungen für den identitätswahrenden Wegzug aufgestellt, sondern daran lediglich stl. Folgen geknüpft werden (MUSIL, FR 2012, 29; zu Deutungsmöglichkeiten vgl. MÖRSDORF, EuZW 2012, 396 [397]; weiter kritisch dazu etwa SCHALL/BARTH, NZG 2012, 413; s. auch § 16 Anm. 630), oder wenn die Gesellschaft trotz einer aus einem Wegzug resultierenden dahingehenden Verpflichtung nicht liquidiert wird (so für das EWR-Abkommen EFTA-Gerichtshof v. 3.10.2012 – E-15/11 – Arcade Drilling, IStR 2013, 195, mit Anm. DÜRRSCHMIDT/WOBT). Damit bildet die Daily Mail-Rspr. keine Grundlage dafür, im Wege eines Erst-recht-Schlusses (argumentum a fortiori) auch mildere Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit für zulässig zu erachten; vielmehr können sich grds. wegzugsfähige Gesellschaften gegenüber dem Wegzugsstaat auf die Niederlassungsfreiheit berufen (zur rechtl. Problematik im Einzelnen s. Anm. 432). Ebenso sind grenzüberschreitende Umwandlungen in eine dem nationalen Recht des Zuzugsstaats unterliegende Gesellschaftsform ohne vorherige Auflösung und Liquidation von der Niederlassungsfreiheit geschützt (EuGH – C-210/06 – Cartesio, Slg 2008, I-9641 – Tz. 111 ff.).

dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

463

Zu Gewährleistungsgehalten s. Anm. 435 und im Einzelnen Anm. 484; zur Rechtfertigung Anm. 436.

Einstweilen frei.

464–469

d) Dienstleistungsfreiheit

aa) Sachlicher Anwendungsbereich

470

Dienstleistungen nach Art. 57 UAbs. 1 AEUV sind grenzüberschreitende (s. Anm. 432) selbständige erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten. Dazu zählen nach der nicht abschließenden Aufzählung in UAbs. 2 insbes. gewerbliche, kaufmännische, handwerkliche und freiberufliche Tätigkeiten. Die Tätigkeit muss gegen Entgelt erbracht werden; daher kommt es etwa im Bildungsbereich darauf an, ob eine Privatschule im Wesentlichen aus privaten Mitteln finanziert wird (EuGH v. 11.9.2007 – C-76/05 – Schwarz und Gootjes-Schwarz, Slg 2007, I-6849 – Tz. 37 ff.). Im Gegensatz zur Niederlassungsfreiheit erfolgt keine dauerhafte Marktintegration im Staat der Tätigkeit. Geschützt werden die aktive Dienstleistungsfreiheit, wo sich der Dienstleistende zur Erbringung der Dienstleistung in den anderen Mitgliedstaat begibt, ebenso wie die passive Dienstleis-

tungsfreiheit, bei der dies der Dienstleistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Dienstleistung tut. Dasselbe gilt für Korrespondenzdienstleistungen, wo weder Dienstleistender noch Dienstleistungsempfänger, sondern die Leistung selbst grenzüberschreitend erbracht wird.

471 **bb) Persönlicher Anwendungsbereich**

Art. 56 UAbs. 1 AEUV setzt für die Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereichs das Staatsangehörigkeitserfordernis hinaus setzt die Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat voraus. Dieses Gebot richtet sich an sowohl für den Dienstleistenden als auch für den Dienstleistungsempfänger.

Für Gesellschaften wird in Art. 62 AEUV auf die Regelung des Art. 54 AEUV im Rahmen der Niederlassungsfreiheit verwiesen (s. Anm. 462). Damit gelten die dort bestehenden Anknüpfungserfordernisse entsprechend.

472 **cc) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung**

Zu Gewährleistungsgehalten s. Anm. 435 und im Einzelnen Anm. 484; zur Rechtfertigung Anm. 436.

473–479 Einstweilen frei.

e) Kapitalverkehrsfreiheit

480 **aa) Stillstandsklausel**

Die in Art. 64 AEUV für bestimmte Formen (vgl. etwa von Proff, IStR 2009, 371 [376]) des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten vorgesehene Stillstandsklausel lässt die Fortgeltung von zum 31.12.1993 – bzw. für Bulgarien, Estland, Ungarn und Kroatien zu den dort genannten späteren Zeitpunkten – bestehenden innerstaatlichen Vorschriften zu, ohne dass ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten näher zu prüfen wäre. Die nationalen Normen können geändert werden, wenn die Vorschrift im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit abgemildert werden. Beruht dagegen eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und führt sie neue Verfahren ein, so gilt die Stillstandsregelung nicht, vgl. EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753 – Tz. 192. Auch kann eine einmal abgeschaffte Regelung auf Grundlage einer Stillstandsklausel nicht wieder eingeführt werden.

481 **bb) Sachlicher Anwendungsbereich**

Der Begriff „Kapitalverkehr“ iSd. Art. 63 Abs. 1 AEUV ist im Vertrag nicht definiert. Der EuGH (zuletzt etwa EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472) orientiert sich an der nicht abschließenden Aufzählung in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des EG-Vertrages (ABl. EG 1988 Nr. L 178, 5). Demnach zählen zum Kapitalverkehr etwa grenzüberschreitende Direktinvestitionen, Immobilieninvestitionen von Gebietsansässigen im Ausland oder von Gebietsfremden im Inland, Geschäfte mit Wertpapieren, die normalerweise am Kapitalmarkt oder am Geldmarkt gehandelt werden, sowie mit Anteilsscheinen von Organismen für gemeinsame Anlagen, Darlehen, Kontokorrent- und Termingeschäfte mit Finanzinstitutionen, die Ein- und Ausfuhr von Wertpapieren und Zahlungsmitteln jeder Art, Schenkungen, Erbschaften usw.

cc) Räumlicher Anwendungsbereich

482

Die Kapitalverkehrsfreiheit findet auch auf Drittstaatsanverhalte Anwendung (zur Abgrenzung von der Niederlassungsfreiheit s. Anm. 461). Demnach wird, wie Art. 64 AEUV verdeutlicht, auch der Kapitalverkehr mit Drittstaaten geschützt.

dd) Persönlicher Anwendungsbereich

483

Auf die Kapitalverkehrsfreiheit können sich sowohl Angehörige von Mitgliedstaaten als auch von Drittstaaten berufen; allerdings ist die genaue Reichweite der Berechtigung von Drittstaatsangehörigen noch nicht geklärt (vgl. dazu näher SEDLACZEK/ZÜGER in STREINZ II. Art. 64 AEUV Rn. 1 ff., 8).

ee) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

484

Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV erlaubt – trotz seines scheinbar weitreichenden Wortlauts, wonach er „nicht das Recht der Mitgliedstaaten (berührt), ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“ – nicht schon ohne Weiteres eine unterschiedliche stl. Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden, denn diese Vorschrift ist als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs grds. eng auszulegen. Die Norm wird zudem durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach die Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen“ dürfen. Ungleichbehandlungen durch nationale Steuerregelungen sind damit nur dann mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar, wenn sie nicht miteinander vergleichbare Situationen betreffen oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305 – Tz. 57 f., mwN). Art. 63 Abs. 1 AEUV verbietet daher ua. Maßnahmen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten.

Zu Gewährleistungsgehalten s. ferner Anm. 435; zur Rechtfertigung Anm. 436.

f) Allgemeine Freizügigkeit

485

Art. 21 AEUV verbietet als Ausprägung des allgemeinen Diskriminierungsverbotes des Art. 18 AEUV jegliche staatsangehörigkeitsbasierte Diskriminierung bei Ausübung des Freizügigkeitsrecht. Diese Norm hat in der jüngeren Rspr. erhebliche Bedeutung dort erlangt, wo keine der Grundfreiheiten tatbestandlich einschlägig war, etwa weil mangels Erwerbswirtschaftlichkeit der ausländ. Privatschule keine Dienstleistung im Raum stand (vgl. etwa EuGH v. 11.9.2007 – C-76/05 – Schwarz und Gootjes-Schwarz, Slg 2007, I-6849; v. 11.9.2007 – C-318/05 – Kommission/Deutschland, Slg 2007, I-6957). Gewährleistungsgehalt und Strukturen entsprechen weitgehend denen im „Konvergenzbereich“ (vgl. Anm. 435, 484) der Grundfreiheiten. Damit ist eine Loslösung der Gewährleistungen von den Marktfreiheiten hin zur Unionsbürgerschaft zu beobachten (Ros, EC Tax Review 2014, 43; umfassend WOLLENSCHLÄGER, Grundfreiheiten ohne Markt, 2007).

Allgemeines Diskriminierungsverbot: Nach Art. 18 AEUV gibt der Unionsbürgerstatus Angehörigen der Mitgliedstaaten, die sich in der gleichen Situation befinden, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit und unbeschadet der inso-

weit ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmen Anspruch auf die gleiche rechtl. Behandlung (EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp, Slg 2005, I-6421, mwN). Insbesondere können sich Unionsbürger nach Art. 20 Abs. 2 AEUV in allen in den sachlichen Anwendungsbereich des Unionsrechts fallenden Situationen auf Art. 18 AEUV berufen (EuGH v. 12.5.1998 – C-85/96 – Martínez Sala, Slg 1998, I-2691 – Tz. 62, zu den Vorgängervorschriften von Art. 12, 17 Abs. 2 AEUV). Hingegen bezweckt die Unionsbürgerschaft nicht, den sachlichen Anwendungsbereich des Vertrags auf interne Sachverhalte ohne jeglichen Bezug zum Unionsrecht auszudehnen (EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp, Slg 2005, I-6421 – Tz. 20).

486–489 Einstweilen frei.

4. Wichtige ertragsteuerliche Fallgruppen

490 a) Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse

Regelmäßig besteht keine unionsrechtl. Verpflichtung des Nichtansässigkeitsstaats, die persönliche und familiäre Situation (zur Reichweite des Begriffs s. Anm. 491 f.) zu berücksichtigen. Die Inländergleichbehandlungsgebote der Grundfreiheiten sind tatbestandlich nicht einschlägig, weil sich Ansässige und Nichtansässige nicht in der gleichen Lage befinden (grundlegend EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225 – Tz. 33). Der EuGH ist damit den in der Literatur prominent diskutierte fraktionierten Ansätzen nicht gefolgt, wonach das Welteinkommen nach Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse in allen Staaten entsprechend dem Verhältnis der (positiven) Einkünfte mit dem jeweiligen progressiven Tarif zu besteuern sein sollte (dazu etwa KOFER, ÖStZ 2003, 184 [187]; MÖSSNER, BIT 2006, 501 [506]; VAN RAAD, FS Lodin, Jahr 2001, 211; WATTEL, European Taxation 2000, 210; kritisch MATTSSON, European Taxation 2003, 186 [193]: „administrative nightmare“; dem folgend ISMER, IStR 2013, 297 [302]).

Eine Ausnahme gilt nach der Rspr. nur, wenn der Stpfl. sein gesamtes oder fast sein gesamtes zu versteuerndes Einkommen aus einer in diesem Staat ausgeübten Tätigkeit erzielt und in seinem Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte hat (grundlegend EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225 – Tz. 36; zuletzt EuGH v. 12.12.2013 – C-303/12 – Ihmfeld und Garcet, HFR 2014, 183 – Tz. 44; zur Umsetzung im deutschen Recht in § 1 Abs. 3 und § 1a s. § 1 Anm. 3, § 1a Anm. 2). In die Berechnung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat sind nur solche einzubeziehen, die dort stbar sind. Hingegen ist die Steuerbarkeit im Nichtansässigkeitsstaat ohne Bedeutung (EuGH v. 1.7.2004 – C-169/03 – Wallentin, Slg 2004, I-6443); das dahingehende Tatbestandsmerkmal in § 1 Abs. 3 Satz 4 aE verstößt gegen Unionsrecht und ist damit unanwendbar (ebenso Vor §§ 1, 1a Anm. 39). Es gibt auch keinen Schwellenwert von 75 % für den Anteil der Einkünfte im Nichtansässigkeitsstaat (EuGH v. 10.5.2012 – C-39/10 – Kommission/Estland, IStR 2012, 466). Für diese subsidiäre Zuständigkeit des Nichtansässigkeitsstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse ist vielmehr allein maßgeblich, ob der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse berücksichtigen kann (EuGH v. 10.5.2012 – C-39/10 – Kommission/Estland, IStR 2012, 466, mwN). Nicht abschließend geklärt ist, ob es im Falle von Unterschieden unionsrechtl. auf das Niveau des Ansässigkeitsstaats, das des Nichtansässigkeitsstaats oder auf das höhere beider Staaten ankommt. Für eine Verpflichtung des Nichtansässigkeitsstaates je-

denfalls zum Ansatz des eigenen Niveaus dürften die Funktion der Grundfreiheiten als Inländergleichbehandlungsgebote sowie die Entscheidung des EuGH v. 9.11.2006 (C-520/04 – Turpeinen, Slg 2006, I-10685) sprechen; hingegen wird die konkrete Frage vom EuGH v. 14.9.1999 (C-391/97 – Gschwind, Slg 1999, I-5451) nicht beantwortet (aA wohl BFH v. 17.9.2007 – I B 96/07, BFH/NV 2008, 205). Der deutsche Gesetzgeber hat sich grds. für diese Möglichkeit entschieden. Er verringert die Beträge aber, soweit dies zur Berücksichtigung der Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat „notwendig und angemessen ist“, was unionsrechtl. zweifelhaft erscheint. Eine weitere Ausnahme gilt im Übrigen, wenn der Nichtansässigkeitsstaat anderweitig eine Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse übernommen hat.

Demgegenüber muss der Ansässigkeitsstaat, wenn keine der Ausnahmen vorliegt, dem Stpfl. sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften stl. Vergünstigungen gewähren (EuGH v. 12.12.2002 – C-385/00 – de Groot, Slg 2002, I-11819). Dieser Staat kann typischerweise am besten die persönliche Steuerkraft des Stpfl. beurteilen, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen hat (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225 – Tz. 32; zuletzt EuGH v. 12.12.2013 – C-303/12 – Ihmfeld und Garcet, HFR 2014, 183 – Tz. 43 f., mwN). Dabei gibt es allerdings keine absoluten unionsrechtl. Vorgaben für die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse (zum deutschen Verfassungsrecht s. Anm. 425). Vielmehr ist der Ansässigkeitsstaat lediglich verpflichtet, die persönlichen Verhältnisse in gleichem Maße zu berücksichtigen wie bei Stpfl., die keine grenzüberschreitende Tätigkeit ausüben. Die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse muss auch bei Anwendung von DBA gesichert sein (EuGH v. 12.12.2002 – C-385/00 – de Groot, Slg 2002, I-11819, zur (modifizierten) Freistellungsmethode; EuGH v. 28.2.2013 – C-168/11 – Beker und Beker, EuZW 2013, 631, zur Anrechnungsmethode; s. zuvor schon auch den grundlegenden Beitrag von MÖSSNER in DStJG 8 [1985], 135 [162 f. und 166]; zur Umsetzung in Deutschland Vorschriften hinsichtlich des Anrechnungshöchstbetrags und der Auswirkungen des Progressionsvorbehalts BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, IStR 2014, 302 als Folgeentscheidung zu EuGH v. 28.2.2013 – C-168/11 – Beker und Beker, EuZW 2013, 631 sowie ISMER, IStR 2013, 297 [300 f.]; WEINSCHÜTZ, IStR 2013, 471; sowie BMF v. 30.9.2013, IStR 2013, 840).

Für die steuerliche Berücksichtigung von nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten und Lebenspartnern gelten diese Grundsätze auch. Die Gewährung der Zusammenveranlagung darf nicht allein deswegen verweigert werden, weil der Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohnt (EuGH v. 16.5.2000 – C-87/99 – Zurstrassen, Slg 2000, I-3337). Sie kann aber davon abhängig gemacht werden, dass sie im Nichtansässigkeitsstaat mit mindestens 90 % ihres Welteinkommens der Steuer unterliegen oder ihre nicht der Steuer unterliegenden ausländ. Einkünfte einen bestimmten Betrag nicht überschreiten (EuGH v. 14.9.1999 – C-391/97 – Gschwind, Slg 1999, I-5451), vorausgesetzt, die Einkünfte unterliegen im Ansässigkeitsstaat der Steuer (EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – Meindl, Slg 2007, I-1107). Treffen Individualbesteuerung und gemeinschaftliche Veranlagung von Ehegatten zusammen, kann es uÜ zu einer doppelten Entlastung kommen. So war die Leistungsfähigkeitsminderung durch die Kinder in der Entscheidung EuGH v. 13.12.2013 (C-303/12 – Ihmfeld und Garcet, HFR 2014, 183) einerseits im Tätigkeitsstaat berücksichtigt worden, weil sich der Stpfl. in einer Schumacker-Situation befand. Andererseits aber waren im Rahmen der Zusammenveranlagung im Ansässigkeitsstaat die Kinder eben-

falls zu berücksichtigen. Eine Zuordnung des Entlastungsbetrags zu den freigestellten Einkünften des Stplf. soll nach dieser Entscheidung gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen.

Grenzüberschreitende Unterhaltsleistungen müssen ebenfalls unter denselben Bedingungen zum Abzug beim Unterhaltsschuldner zugelassen werden wie bei rein innerstaatlichen Leistungen. Allerdings darf die Abzugsfähigkeit davon abhängig gemacht werden, dass der Unterhalt beim Gläubiger der ESt unterliegt (EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp, Slg 2005, I-6421).

491 b) Einkünfteermittlung und Steuersatz hingegen vergleichbar

Die Grenzen dessen, was persönliche Verhältnisse im Sinne der Schumacker-Rspr. sind, bestimmen sich dabei nicht nach nationalem Recht (EuGH v. 6.7.2006 – C-346/04 – Conijn, Slg 2006, I-6137; s. auch § 10 Anm. 14). Maßgeblich muss daher die Funktion der fraglichen Maßnahme sein; funktional äquivalente Maßnahmen sind gleich zu behandeln (EuGH v. 6.10.2009 – C-562/07 – Kommission/Spanien, Slg 2009, I-9553; v. 18.3.2010 – C-440/08 – Gielen, Slg 2010, I-2323; v. 31.3.2011 – C-450/09 – Schröder, Slg 2011, I-02497).

Mit Blick auf die Einkünfteermittlung befinden sich Ansässige und Nichtansässige demgegenüber grds. in einer vergleichbaren Lage (EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, Slg 2003, I-5933). Dementsprechend müssen Erwerbsaufwendungen berücksichtigt werden, die unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die im Inland zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden. Eine Besteuerung der Bruttoeinkünfte ist dann grds. unzulässig (EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, Slg 2003, I-5933 – Tz. 25 ff.; v. 8.12.2012 – C-342/10 – Kommission/Finnland, IStR 2013, 204, zur Bildung von Rückstellungen bei ausländ. Pensionsfonds, die gerade nicht Gegenstand des Verfahrens EuGH v. 22.11.2012 – C-600/10 – Kommission/Deutschland, DStRE 2013, 538, waren). Auch die Einführung einer Mindestbemessungsgrundlage nur für Gebietsfremde verstößt gegen die Grundfreiheiten, vgl. EuGH v. 22.3.2007 – C-383/05 – Talotta, Slg 2007, I-2555.

Hinsichtlich des Steuertarifs ist die Lage ebenfalls vergleichbar. Mit Ausnahme der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse (vgl. Anm. 490), insbes. durch den Grundfreibetrag, sollen sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in dieser Hinsicht in derselben Lage befinden, und zwar auch dann, wenn die Gebietsfremden nur geringe Einkünfte im Nichtansässigkeitsstaat erzielen (vgl. grundlegend EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94 – Asscher, Slg 1996, I-3089).

Steuerabzugsverfahren: Es ist allerdings nicht zu beanstanden, wenn auf die Vergütung eines gebietsfremden Dienstleisters, ein Steuerabzugsverfahren Anwendung findet, während die Vergütung eines dort ansässigen Dienstleisters diesem Verfahren nicht unterliegt; auch darf der Dienstleistungsempfänger in Haftung genommen werden, wenn er den Steuerabzug, zu dem er verpflichtet war, unterlassen hat (EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – Scorpio, Slg 2006, I-9461).

492 c) Verlustberücksichtigung und Gruppenbesteuerung

Die Verlustberücksichtigung darf zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse grds. auf das Inland beschränkt werden. Dadurch wird ein Verlustimport grds. ausgeschlossen, und zwar sowohl für eigene Verluste aus einer BS oder aus anderer Aktivität als auch solche einer Tochtergesellschaft. Insbesondere besteht keine unionsrechtl. Verpflichtung, ausländ. Verluste „phasengleich“ oder zeitnah im Inland zu berücksichtigen (EuGH v. 13.12.2005 –

C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837; v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg 2007, I-6373; v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, Slg 2008, I-3601; v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Wannsee, Slg 2008, I-8061; v. 25.2.2010 – C-337/08 – X Holding, Slg 2010, I-1215).

Eine Ausnahme gilt aus Verhältnismäßigkeitsgründen für finale Verluste, also solche, bei denen im Quellenstaat keine Möglichkeit zur Berücksichtigung mehr besteht (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837; v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, DStR 2013, 392; v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472; dazu MITSCHKE, IStR 2013, 209; SCHIEFER/QUINTEN, IStR 2013, 261). Dabei ist die fehlende Möglichkeit zur Berücksichtigung vom Stpfl. nachzuweisen (EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, DStR 2013, 392 – Tz. 52). Diese Verluste sind unter denselben Voraussetzungen wie inländ. Verluste zu ermitteln (vgl. EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11, A-Oy, ZIP 2013, 1067 – Tz. 57 ff.), und zu berücksichtigen; dies bedeutet beispielsweise, dass der Verlustuntergang bei Verschmelzungen im Inlandsfall gem. § 12 Abs. 3 UmwStG auch einem Verlustimport entgegensteht. Allerdings ist derzeit nicht abschließend geklärt, wann eine derartige Finalität besteht (MUSIL, DB 2011, 2451; EuGH v. 17.7.2014 – C-48/13 – Nordea Bank Danmark hat keine weiteren Erkenntnisse zu dieser Frage gebracht). Eine beachtliche (wirtschaftliche) Finalität ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Auslandstätigkeit aufgrund dauernden wirtschaftlichen Misserfolgs eingestellt wird (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837) oder eine grenzüberschreitende Verschmelzung (EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, DStR 2013, 392) erfolgt. Der BFH will weitergehend eine beachtliche Finalität annehmen, wenn die Verluste im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden oder wenn ihr Abzug dort zwar theoretisch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber praktisch ausgeschlossen ist und ein wider Erwarten erfolgreicher späterer Abzug im Inland verfahrensrechtlich noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte (so zuletzt BFH v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963). Hingegen ist eine (rechtl.) Finalität jedenfalls dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie eine nachteilige Folge der Besonderheiten einer Regelung eines anderen Mitgliedstaats ist (EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472 – Tz. 79 ff.). Als solche sind jedenfalls ein gänzlicher Ausschluss intertemporaler Verlustnutzung (EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472 – Tz. 79) oder eine zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags (BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065; v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFHE 230, 35) anzusehen; bisweilen wird darüber hinaus angenommen, dass dies schon bei Beschränkungen des Verlustrücktrags der Fall sei (BENECKE/STAATS, IStR 2013, 920). Überzeugender als die Dichotomie zwischen tatsächlicher und rechtl. Finalität dürfte es indes sein, den Verlustimport als doppelt beschränkt anzusehen: Dieser ist demnach einerseits nur soweit zu berücksichtigen, wie dies im Nichtansässigkeitsstaat möglich gewesen wäre, so dass er lediglich innerhalb des dort vorgesehenen Verlustnutzungszeitraums und der in diesem Staat vorgesehenen StSätze zu berücksichtigen ist; andererseits unterliegt er aber im Ansässigkeitsstaat denselben Bedingungen wie inländ. Verluste.

Eine Berücksichtigung im Nichtansässigkeitsstaat von im Ansässigkeitsstaat generierten Verlusten ist ausnahmsweise dann geboten, wenn eine Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist (EuGH v. 18.7.2007 – C-182/06 – Lakebrink, Slg 2007, I-6705; v. 16.10.2008 – C-527/06 – Renneberg, Slg 2008, I-7735). Eine DBA-Regelung, die dem Ansässigkeitsstaat die abschließliche Besteuerung zuweist, soll dem nicht entgegenstehen (krit. dazu etwa

KEMMEREN, *European Taxation* 2012, 157 [173 f.]). Dies zeigt den hohen Stellenwert, den der EuGH der Schumacker-Rspr. beimisst (s. Anm. 413, 490 f.). Gleichwohl dürfte die Verpflichtung zur Verlustberücksichtigung im Nichtansässigkeitsstaat in einer solchen Konstellation eigentlich nicht weiter gehen als die Verpflichtung zur Berücksichtigung von ausländ. Verlusten im Ansässigkeitsstaat (s. Anm. 440, 494; vgl. auch die feine Unterscheidung bei Generalanwalt Mengozzi, Schlussanträge v. 21.3.2013 – C-322/11 – K, IStR 2013, 312 – Tz. 42 ff.).

Die Beschränkung von Gruppenbesteuerungssystemen auf das Inland ist vor diesem Hintergrund grds. zulässig (vgl. EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg 2007, I-6373; ALMENDRAL, *intertax* 2010, 476; ISMER, DStR 2012, 821 [823]; zu Reformoptionen s. OESTREICHER/SPENGLER/KOCH, *World Tax Journal* 2011, 5; zur primären Zuständigkeit des Betriebsstättenstaats für die Verlustberücksichtigung s. Anm. 440). Eine ausnahmsweise Berücksichtigung von finalem ausländ. Verlusten setzt dann aber das Bestehen eines EAV oder, was indessen noch nicht entschieden ist, zumindest eine schuldrechtl. Verlustübernahme- und Gewinnabführungsverpflichtung voraus (vgl. ISMER, DStR 2012, 821 [823]; MITSCHKE, IStR 2011, 185; HOMBURG, IStR 2011, 111). Allerdings müssen die jeweiligen Gruppenbesteuerungsregimes diskriminierungsfrei ausgestaltet sein (vgl. zur niederländischen Gruppenbesteuerung EuGH v. 12.6.2014 – verb. Rs. C-39/13-C-41/13 – SCA Group Holding B.V. ua., IStR 2014, 486; dazu SYDOW, IStR 2014, 480). Daher ist die Zwischenschaltung gebietsfremder Gesellschaften prinzipiell unschädlich (EuGH v. 27.11.2008 – C-418/07 – Papillon, Slg 2008, I-8947; v. 1.4.2014 – C-80/12, IStR 2014, 374; v. 12.6.2014 – verb. Rs. C-39/13-C-41/13 – SCA Group Holding B.V. u.a., IStR 2014, 486). Auch müssen grundsätzlich auf gebietsansässige Schwestergesellschaften beschränkte Gruppen möglich sein, wenn sie eine gebietsfremde Mutter haben und wenn die Bildung einer Gruppe für eine gebietsansässige Muttergesellschaft möglich wäre. Auf die fehlende Mutter-Tochter-Beziehung zwischen den Schwestergesellschaften kommt es auch dann nicht an, wenn diese an sich Voraussetzung für die Bildung der Gruppe ist (EuGH v. 12.6.2014 – verb. Rs. C-39/13-C-41/13 – SCA Group Holding B.V. ua., IStR 2014, 486 – Tz. 44 ff.; krit. SYDOW, IStR 2014, 480). Als Rechtsfolge dürfte dann die Zurechnung des Gewinns an eine inländische BS angeordnet werden.

Währungsverluste am Dotationskapital einer in einem EU-Mitgliedstaat belegenen BS müssen sich hingegen im Ansässigkeitsstaat auswirken. Der Grund liegt darin, dass sie denkbare von einer Berücksichtigung im Nichtansässigkeitsstaat ausgeschlossen sind, so EuGH v. 28.2.2008 – C-293/06 – Deutsche Shell, Slg 2008, I-1129; dazu etwa DITZ/PLANSKY, DB 2009, 1669; ZIEHR, IStR 2009, 261.

493 d) Wegzugsbesteuerung und Entstrickungsbesteuerung

Ein weiterer Problemschwerpunkt betrifft Normen, die an die Verlagerung von Wohnsitz oder Sitz bzw. von Aktiva anknüpfen. Es geht dabei um die Besteuerung von stillen Reserven im Falle von Wegzug (s. § 6 AStG) oder Entstrickung (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 f., § 6 Abs. 5 und § 16 Abs. 3a EStG; § 12 Abs. 1 KStG; §§ 20 f. UmwStG). Der EuGH hat sich in einer Reihe von Entscheidungen mit der Frage auseinandergesetzt, ob und unter welchen Voraussetzungen derartige Ersatzrealisationstatbestände mit dem Unionsrecht vereinbar sind.

Die französischen Vorschriften über die Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen erklärte der EuGH in der grundlegenden Entscheidung v. 11.3.2004 (C-9/02 – Hughes de Lasteyrie du Saillant, Slg 2004, I-2409, dazu etwa Is-

MER/REIMER/RUST, EWS 2004, 207; SCHINDLER, IStR 2004, 300; s. auch § 6 Anm. 1443b; § 17 Anm. 41) für europarechtswidrig. Die Steuer knüpfe allein deswegen an noch nicht realisierte Wertsteigerungen an, weil der Stpfl. seinen Wohnsitz ins Ausland verlege. Zwar sei ein Zahlungsaufschub möglich, dieser werde aber nicht automatisch gewährt und unterliege strengen Voraussetzungen, wie der Leistung von Sicherheiten. Diese Beschränkung der Grundfreiheiten (im Ausgangsfall der Niederlassungsfreiheit) könne nicht gerechtfertigt werden. Diese Rspr. wurde durch EuGH v. 7.9.2006 (C-470/04 – N, Slg 2006, I-7409) zur niederländischen Wegzugsbesteuerung bestätigt. Dort wurde zudem das Erfordernis, Sicherheiten zu stellen, für unverhältnismäßig und damit unionsrechtswidrig erklärt (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409 Rn. 51 ff.). Auch verlangte der EuGH aus Verhältnismäßigkeitsgründen die vollständige Berücksichtigung von nach der Verlegung des Wohnsitzes des betroffenen Stpfl. eingetretenen Wertminderungen, soweit dies nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat erfolgt ist (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409 Rn. 54). Hingegen wurde die Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung nicht beanstandet (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409 Rn. 49 f.).

Für die Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich hat der EuGH diese Grundsätze in der Entscheidung v. 29.11.2011 (C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273) zur niederländischen Entstrickungsbesteuerung (dazu etwa KESSLER/PHILIPP, DStR 2012, 267; KÖRNER, IStR 2012, 1; MITSCHKE; IStR 2012, 6; zur Frage der Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit s. Anm. 460; § 36 Anm. 6) sowie in mehreren Folgeentscheidungen (EuGH v. 6.9.2012 – C-38/10 – Kommission/Portugal, ZIP 2012, 1801; v. 25.4.2013 – C-64/11 – Kommission/Spanien, EWS 2013, 206) und einer Vorabentscheidung zu §§ 20 f. UmwStG (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193) fortentwickelt. Wie bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen unterscheidet er zwischen der (sofortigen) StFestsetzung auf Grundlage der Ersatzrealisierungstatbestände und der Verpflichtung zur sofortigen Entrichtung der Steuer. Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die StFestsetzung hält er für grds. gerechtfertigt durch das Erfordernis einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. Er sieht keine Verpflichtung zur Berücksichtigung von später eingetretenen Wertminderungen (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409 Rn. 51 f.). Jedoch ist laut EuGH v. 23.1.2014 (C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193 – Tz. 56 f.) eine Entstrickungsbesteuerung wie in § 20 UmwStG nur dann verhältnismäßig, wenn der Mitgliedstaat tatsächlich jedes Recht verliert, die später nicht realisierten Zuwächse zu besteuern. Die deutsche Regelung dürfte daher insoweit nicht verhältnismäßig sein, wie die stillen Reserven in gleichem Umfang auch bei der empfangenden KapGes. verhaftet sind; dazu müsste für die Gesellschafter der PersGes. differenziert werden, ob sie KStSubjekte sind (dann volle Entsprechung) oder natürliche Personen (dann nur teilweise Entsprechung). Zudem müsse dem Stpfl. aus Gründen der Verhältnismäßigkeit ein Wahlrecht eingeräumt werden zwischen der Verpflichtung zur sofortigen Entrichtung der Steuer einerseits und dem Besteuerungsaufschub mit dem damit verbundenen Verwaltungsaufwand andererseits (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273 – Tz. 73 f.; s. auch § 16 Anm. 630).

Die Zahlungsstreckung auf fünf Jahre – wie sie sich in §§ 4g, 36 Abs. 5 EStG sowie § 21 UmwStG findet – hat der EuGH v. 23.1.2014 (C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193 – Tz. 61 ff.) als Alternative zur Sofortversteuerung ausdrücklich gebilligt (ebenso zuvor schon Generalanwalt Mengozzi, Schlussanträge v. 28.6.2012 – C-38/10 – Kommission/Portugal, ZIP 2012, 1801 – Tz. 68, der die

deutsche „Fünftelungsregelung“ offenbar für zulässig hält, sowie MITSCHKE, IStR 2013, 15).

Bei der Sicherheitsleistung ist zu unterscheiden zwischen der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen und der Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich. In ersterem Bereich kann eine Sicherheitsleistung auch nach der Entscheidung EuGH v. 29.11.2011 (C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273) nicht verlangt werden. Insoweit ist keine Abkehr des EuGH von seiner Rspr. v. 7.9.2006 (C-470/04 – N, Slg 2006, I-7409) zu erkennen. Hingegen muss im betrieblichen Bereich das Erfordernis einer Sicherheitsleistung das Nichteinbringungsrisiko widerspiegeln (so ausdrücklich EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193 – Tz. 67 f.). Dabei soll einerseits die Zahl der betroffenen Personen zu berücksichtigen sein; der Grund dafür dürfte sein, dass bei geringeren Zahlen von Stpfl. die Inanspruchnahme der Amtshilfe leichter möglich ist. Andererseits sei das Risiko aber auch mit Blick darauf zu beurteilen, dass Anteile an einer KapGes. in Deutschland betroffen sind; darin könnte der Auftrag an das nationale Gericht liegen zu überprüfen, inwieweit diese Anteile ohnehin als Sicherheit zur Verfügung stehen.

Die Zulässigkeit einer Verzinsung durch den früheren Ansässigkeitsstaat ist hingegen durch den EuGH noch nicht abschließend geklärt. Im Ergebnis dürfte sie unionsrechtswidrig sein (ebenso LORITZ/SESSIG, IStR 2013, 288; THÖMMES/LINN, IStR 2012, 282; für die entsprechende Vorschrift des EWR-Abkommens DÜRRSCHMIDT/WOBST, IStR 2013, 202 [203]; aA etwa MITSCHKE, IStR 2012, 6 [11]). Zwar muss die Steuer aus dogmatischen Gründen bereits im Zeitpunkt des Wegzugs entstehen, da anderenfalls eine Besteuerung im früheren Ansässigkeitsstaat regelmäßig durch das DBA ausgeschlossen wäre. Auch hat der EuGH eine Verzinsung in seiner Entscheidung v. 29.11.2011 (C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273 – Tz. 73) in einem Nebensatz ausdrücklich erwähnt („ggf. zuzüglich Zinsen entsprechend der nationalen Regelung“). Jedoch kann die darin liegende Beeinträchtigung der Grundfreiheiten nicht unter Berufung auf die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden, denn die aus der Stundung resultierenden Liquiditätsvorteile münden in einen höheren (Veräußerungs-)Gewinn, der im anderen Staat der Besteuerung unterliegt (zu Stundungszinsen gem. § 234 AO s. § 6 Abs. 5 AStG; gegen die Festsetzung der Vollverzinsung nach § 233a AO s. FG Düss. v. 27.9.2013 – 1 K 3233/11 AO, BB 2013, 2966, nrkr. sowie LORITZ/SESSIG, IStR 2013, 288). Der Hinweis des EuGH ist daher dahingehend zu verstehen, dass er sich auf Zinsen beschränkt, die auch bei entsprechenden innerstaatlichen Transaktionen anfallen würden (ebenso VAN DEN BROEK/MEUSSEN, European Taxation 2012, 192 [195]).

494 e) Besteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden und Quellensteuern allgemein

Hinsichtlich der europarechtl. Vorgaben für die Besteuerung grenzüberschreitender Dividenden hat der EuGH ein differenziertes System entwickelt (vgl. dazu auch den lesenswerten Überblick bei RUST, DStR 2009, 2568). Er unterscheidet klar zwischen Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einerseits und Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Quellensteuern andererseits. Danach muss der Ansässigkeitsstaat die Instrumente (Freistellung oder Anrechnung), die er zur Vermeidung von Doppelbelastungen aus dem Nebeneinander von Besteuerung auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft und auf Ebene der Anteilseigner vorsieht, ebenso auf grenzüberschreitende Gewinnaus-

schüttungen anwenden. Der (häufig auch als „Quellenstaat“ bezeichnete) Nichtansässigkeitsstaat darf grds. die inländ. Einkünfte der ausschüttenden Gesellschaft auf Ebene der Gesellschaft besteuern. Er muss aber ein Quellensteuerregime schaffen, das auch mit Blick auf die Anrechnung und Erstattung diskriminierungsfrei ist.

Der Ansässigkeitsstaat muss Ausschüttungen von im EU- bzw. EWR-Ausland ansässigen Gesellschaften an im Inland ansässige Anteilseigner freistellen, wenn und soweit er dies auch bei Ausschüttungen inländ. Gesellschaften tun würde (EuGH v. 15.7.2004 – C-315/02 – Lenz, Slg 2004, I-7063). Sieht er für rein innerstaatliche Gewinnausschüttungen eine Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten inländ. KSt vor, so muss er auch die von im Ausland ansässigen Gesellschaften gezahlte ausländ. KSt anrechnen. Diese Verpflichtung wird aber doppelt begrenzt, nämlich zum einen durch die tatsächliche ausländ. KSt und zum anderen durch die auf diesen Betrag entfallende inländ. Steuer (EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477 – Tz. 47 ff.). Eine unionsrechtl. Verpflichtung zur Anrechnung ausländ. Quellensteuern ist nicht vorgesehen (EuGH v. 16.7.2009 – C-128/08 – Damseaux, Slg 2009, I-6823). Erst recht braucht er weder aus ausländ. KSt herrührende Guthaben noch ausländ. Quellensteuern zu erstatten. Im Ergebnis bedeutet dies, dass der EuGH für den Ansässigkeitsstaat strengere Anforderungen an die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung stellt als an die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Quellensteuern. Das mag auf den ersten Blick überraschend erscheinen, harmonisiert aber mit dem Grundsatz, dass es kein unionsrechtl. Verbot der Doppelbesteuerung gibt (vgl. EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg 2006, I-10967 – Tz. 21 f.).

Der Nichtansässigkeitsstaat muss im Rahmen des KStAnrechnungsverfahrens den im Ausland ansässigen Anteilseignern ebenfalls keine Guthaben erstatten, denn anderenfalls würde sein Recht zur Besteuerung von Einkommen verietet, das durch eine in seinem Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wurde (EuGH v. 12.12.2006 – C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Slg 2006, I-11673 – Tz. 59, sowie zuvor in anderem Zusammenhang schon EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg 1998, I-2793 – Tz. 48; zum Sonderfall der Anrechnung der KSt auf die Quellensteuer zutreffend EFTA-Gerichtshof v. 23.11.2004 – E-1/04 – Fokus Bank ASA, IStR 2005, 55; dazu Rust, DStR 2009, 2568 [2572]).

Jedoch kann die Quellenbesteuerung des Nichtansässigkeitsstaats unionsrechtswidrig sein (die unterschiedlichen unionsrechtl. Anforderungen von KStAnrechnung und Quellensteuern verkannte BFH v. 22.4. 2009 – I R 53/07; zutreffende Kritik daran bei Schön, IStR 2009, 554 [555]). Diese verstoßen gegen die Grundfreiheiten (Kapitalverkehrsfreiheit, Niederlassungsfreiheit), wenn sie bei grenzüberschreitenden Dividenden zu einer Definitivbelastung führen, während im rein innerstaatlichen Kontext eine Erstattung der Quellensteuern erfolgt (EuGH v. 12.12.2006 – C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Slg 2006, I-11673; v. 17.10.1996 – C-283/94 – Denkavit ua., Slg 1996, I-5063; v. 29.4.2004 – C-387/99 – Kommission/Deutschland, Slg 2004, I-3751). Dies gilt auch, wenn ein DBA die Quellensteuer zulässt und eine Anrechnung auf die StSchuld im anderen Staat vorsieht, diese jedoch im konkreten Fall aufgrund von Anrechnungsüberhängen nicht möglich ist; etwas anderes ist für den aus deutscher Sicht theoretischen Fall der Erstattung von Anrechnungsüberhängen durch den Ansässigkeitsstaat anzunehmen, vgl. Rust, DStR 2009, 2568 (2576) mwN. Jenseits des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-

Richtlinie (s. Anm. 541) besteht allerdings kein absolutes unionsrechtl. Verbot der Quellenbesteuerung als solche; untersagt ist lediglich die unterschiedliche Behandlung von inländ. und ausländ. Dividendenempfängern. Die Diskriminierung konnte für die Zukunft daher nicht nur durch eine Abschaffung der Quellensteuer für ausländ. Anteilseigner, sondern auch durch eine Erstreckung der (nicht zu erstattenden) Quellensteuer auf inländ. Anteilseigner beseitigt werden. Diesen Weg hat der deutsche Gesetzgeber durch das Gesetz v. 21.3.2013 zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 (BGBl. I 2013, 561) eingeschlagen, so dass Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG auch beim inländ. Anteilseigner der Besteuerung unterliegen, während für EU-/EWR-KapGes. als Anteilseigner § 32 Abs. 5 KStG eine Inländergleichbehandlung auch dort sichert, wo zusätzlich die Mutter-Tochter-Richtlinie nicht zur Anwendung kommt. Durch die Neuregelung sind die unionsrechtl. Bedenken allerdings nicht vollständig beseitigt worden. Vielmehr bestehen nach wie vor Unterschiede, da ausländ. – anders als inländ. – Anteilseigner aufgrund der Abgeltungswirkung der Quellensteuer von einer Verrechnung mit inländ. Verlusten ausgeschlossen sind (dazu etwa DESENS, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13 [15]; HEY, KSzW 2013, 353).

495 f) Wirtschaftsförderung durch Steueranreize

Die Wirtschaftsförderung durch Steueranreize – wie §§ 6b oder 7g – darf nach EuGH v. 4.12.2008 (C-330/07 – Jobra, Slg 2008, I-9099) und EuGH v. 22.12.2010 (C-287/10 – Tankreederei I, Slg 2010, I-14233) nicht auf WG beschränkt werden, die im Inland verwendet werden. Vielmehr müssen auch solche WG in die Förderung einbezogen werden, die im Ausland genutzt, dort aber keiner BS zuzuordnen sind. Allerdings kann aus diesen Urteilen nicht gefolgert werden, dass ein Überspringen stiller Reserven auf im Inland nicht steuerverstrickte WG geboten wäre; vielmehr ist der Ausschluss solcher Sachverhalte wie bei den Entstrickungstatbeständen (s. Anm. 493) durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt. BFH v. 10.8.2011 (I R 45/10, BStBl.) steht dem nicht entgegen, weil dort die Begünstigung nach § 7g nur im Rahmen des seinerzeitigen negativen Progressionsvorbehalts geltend gemacht wurde.

Auch die degressive Abschreibung für Wohngebäude durfte nach der Entscheidung des EuGH v. 15.10.2009 (C-35/08 – Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian, Slg 2009, I-9807) nicht auf das Inland beschränkt werden. Insbesondere konnte die Inlandsbeschränkung nicht mit dem Ziel gerechtfertigt werden, den Bedarf der deutschen Bevölkerung mit Wohnungen zu decken, da jedenfalls weder Orte, an denen der Mangel an Mietwohnungen besonders ausgeprägt war, noch entsprechende Wohnungskategorien vorgesehen waren (EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08 – Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian, Slg 2009, I-9807 – Tz. 32). Allerdings ist die Besonderheit zu beachten, dass nach dem im Streitfall anzuwendenden DBA die Einkünfte aus in Spanien gelegenen unbeweglichem Vermögen der Anrechnungsmethode unterlagen und daher eine Besteuerung im Inland nicht ausgeschlossen war. Im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode ist ein „Abschreibungsimport“ damit nicht möglich.

496 g) Gemeinnützigkeit und andere Sozialzwecknormen

Mit stl. Fragen der Gemeinnützigkeit und anderen Sozialzwecknormen musste sich der EuGH wiederholt beschäftigen (s. dazu auch § 10 Anm. 277, 294; § 10b Anm. 46 f., 56; § 9 KStG Anm. 42):

Eine akteursbezogene Unterscheidung (UNGER, DStZ 2010, 154 [156]) im Gemeinnützigkeitsrecht verwarf EuGH v. 14.9.2006 (C-386/04 – Stauffer, Slg 2006, I-8203; dazu DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [5 ff.]; GESERICH, DStR 2009, 1173; HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2006, 2481; JACHMANN, BB 2006, 2607; VON PROFF, IStR 2007, 269). Daher durfte die KStBefreiung nicht allein wegen der Ansässigkeit der gemeinnützigen Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat versagt werden. Bestätigt wurde dies durch EuGH v. 10.2.2011 (C-25/10 – Missionswerk Werner Heukelbach e.V., Slg 2011, I-00497 – Tz. 30 ff.). Wohl aber ist eine vergleichbare satzungsmäßige Vermögensbindung erforderlich, BFH v. 17.9.2013 – I R 16/12, BStBl. II 2014, 440 mwN.

Die Grenzen tätigkeitsbezogener Unterscheidungen zeigt der EuGH v. 27.1.2009 (C-318/07 – Persche; Slg 2009, I-359; dazu HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2009, 701; VON PROFF, IStR 2009, 371; UNGER, DStZ 2010, 154; krit. FISCHER, FR 2009, 249) auf: Zunächst stellte er klar, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auf Geld- und Sachspenden anwendbar ist (zur Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaatensachverhalte Anm. 482). Zugleich verneinte er ein Anerkennungsprinzip in Form einer Bindung an die Beurteilung der Gemeinnützigkeit im Ansässigkeitsstaat der Körperschaft (auch de lege ferenda kritisch gegenüber einer derartigen Anerkennung: FÖRSTER, BB 2011, 663 [668 f.]). Vielmehr ist eine Vergleichbarkeit bei den verfolgten Zielen erforderlich; der deutsche Gesetzgeber hat darauf reagiert und fordert in § 51 Abs. 2 AO nunmehr einen strukturellen Inlandsbezug (kritisch UNGER, DStZ 2010, 154, mwN). Schließlich ließ sich die Beschränkung auf inländ. Tätigkeiten weder durch den Gedanken, dass die gemeinnützigen Einrichtungen Aufgaben an Stelle des Staats wahrnehmen („Staatssubstitution“), noch durch die fehlende Effektivität und Effizienz der stl. Kontrolle des Spendenabzugs mittels internationaler Amtshilfe rechtfertigen; etwas anderes kann freilich im Verhältnis zu Drittstaaten gelten, wo keine hinreichende Amts- und Beitreibungshilfe vorgesehen ist (so ausdrücklich EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg.2009, I-359 – Tz. 70; dazu und zum Recht des Stpfl., selbst die Nachweise zu erbringen, näher FÖRSTER, BB 2011, 663 [666]; VON PROFF, IStR 2009, 371; § 10b Anm. 47, 55). Nachweispflichtig für diese Voraussetzungen ist, was unionsrechtl. nicht zu beanstanden ist (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305 – Tz. 98; zu weitgehend allerdings BMF v. 16. 5. 2011, BStBl. I 2011, 559; so zu Recht FÖRSTER, DStR 2013, 1516 [1516 f.] mwN), grds. der Stpfl. (§ 90 Abs. 2 AO); zum Anerkennungsverwaltungsakt gem. § 60a AO s. FÖRSTER, DStR 2013, 1516 (1518 f.).

Der Abzug von Schulgeld (dazu GOSCH, DStR 2007, 1892; ISMER, DStR 2006, 1157; MEILICKE, DB 1994, 1011; MEILICKE, DStR 2007, 1892; § 10 Anm. 277, 294) wurde in den Entscheidungen des EuGH v. 11.9.2007 (C-76/05 – Schwarz und Gootjes-Schwarz, Slg 2007, I-6849) und EuGH v. 11.9.2007 (C-318/05 – Kommission/Deutschland, Slg 2007, I-6957) auf EU-/EWR-ausländ. Schulen ausgedehnt (zu Schulgeld für eine schweizerische Schule s. Anm. 558, 560). Nach EuGH v. 20.5.2010 (C-56/09 – Zanotti, Slg 2010, I-4517) darf allerdings der Abzug von Studiengebühren beschränkt werden auf den Höchstbetrag, der für die Gebühren und Beiträge festgesetzt ist, die für entsprechende Leistungen der dem stl. Wohnsitz des Stpfl. am nächsten gelegenen innerstaatlichen öffentlichen Hochschule anfallen. Eine stfreie Aufwandsentschädigung für Unterrichtsleistungen darf nicht auf nebenberufliche Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts beschränkt werden (EuGH v. 18.12.2007 – C-281/06 – Jundt, Slg 2007, I-12231; dazu etwa HÜTTE-

MANN/HELIOS, IStR 2008, 200). In dieser Entscheidung wies er im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ausdrücklich auf die Unterstützung der Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten im Bildungsbereich durch die Union und die grenzüberschreitende Mobilität von Lehrenden und Lernenden als Ziel der Union hin (Art. 165 AEUV; ex-Art. 149 EG).

Die territoriale Beschränkung der Förderziele steht nach wie vor in der Diskussion (s. HÜTTEMANN, EuZW 2011, 941 [942]; krit. zum Erfordernis in § 51 Abs. 2 AO; § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG, dass entweder Inländer gefördert werden müssen oder die Tätigkeit zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen muss, etwa VON PROFF, IStR 2009, 371 [375]). Zum Teil wird ein solch beschränkender Inlandsbezug darüber hinausgehend ganz grds. verworfen (so tendenziell FÖRSTER, BB 2011, 663 [666]; UNGER, DStZ 2010, 154 [158]). Indessen lässt sich die geschilderte Rspr. des EuGH auch souveränitätsfreundlicher verstehen: Die Beschränkung der Fördermaßnahme auf das Inland ist nur dann nicht gerechtfertigt, wenn gerade die grenzüberschreitende Zusammenarbeit, wie im Bereich von Forschung oder Bildung, Ziel oder Aufgabe der Union ist; selbst in diesen Bereichen ist im Übrigen die Förderung von diesen Aktivitäten in Drittstaaten grds. nicht geboten.

Der Entscheidung zur Eigenheimzulage (EuGH v. 17.1.2008 – C-152/05 – Kommission/Deutschland, Slg 2008, I-39; s. zuvor auch schon EuGH v. 26.10.2006 – C-345/05 – Kommission/Portugal, Slg 2006, I-10633; v. 18.1.2007 – C104/06 – Kommission/Schweden, Slg 2007, I-671) lagen möglicherweise ähnliche Erwägungen zugrunde. Zwar wurde das Urteil, wonach die Beschränkung der Förderung auf inländ. Wohnungen mit der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit unvereinbar war, zunächst damit begründet, dass die Entlastung des inländ. Wohnungsmarktes auch dann erreicht wird, wenn der in Deutschland unbeschränkt EStpfl. sich dafür entscheidet, seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat und nicht in Deutschland zu begründen (BFH v. 20.10.2010 – IX R 20/09, BStBl. II 2011, 342, lehnt daher konsequent die Verpflichtung zur Gewährung von Eigenheimzulage für eine Zweitwohnung im Ausland ab, weil das Ziel der Entlastung des inländ. Wohnungsmarktes nicht erreichbar sei). Jedoch überzeugt das Argument für sich genommen nicht, weil der Wohnungsbau einen Bestand von Wohnungen schafft, der über einen längeren Zeitraum ggf. auch anderen Personen zur Verfügung steht. Jedenfalls zusätzlich zu berücksichtigen ist daher, dass die Versagung des Vorteils gerade an den Kern der innerunionalen Freizügigkeit geknüpft wird.

497 h) Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen

Zwar stehen die Regelungen der DBA nicht per se außerhalb des Unionsrechts. Anders als im Bereich der indirekten Besteuerung bleiben die Mitgliedstaaten aber mangels unionsrechtl. Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt, insbes. zur Beseitigung von Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung der Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen (EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg 1998, I-2793 – Tz. 24, 30; v. 21.9.1999 – C-307/97 – Saint-Gobain ZN, Slg 1999, I-6161 – Tz. 57; v. 14.11.2006 – C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg 2006, I-10967 – Tz. 22). Damit bieten die Grundfreiheiten grds. keinen Schutz vor Doppelbesteuerung (stRspr. seit EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg 2006, I-10967), die als Diskrepanzen aus der parallelen Ausübung der Besteuerungszuständigkeiten der Mitgliedstaaten resultieren (zur fehlenden Anwendungsvoraussetzung der Maßnahme eines Mitgliedstaats s. Anm. 432); eine prozedurale Lösung für

diesen unbefriedigenden Zustand könnte in der Einführung von Schiedsverfahren liegen, ohne dass zwingend zugleich die materiellen Maßstäbe vorgegeben sind (vgl. ISMER in RUST, *Double Taxation within the European Union*, 2011, 211; ähnlich GUTMANN in RICHELLE/SCHÖN/TRAVERSA, *Allocating Taxing Powers within the European Union*, 2013, 63). EuGH v. 5.7.2005 (C-376/03 – D, Slg 2005, I-5821) hält die Mitgliedstaaten zudem nicht für verpflichtet in einem DBA gewährte Abkommensvorteile auf in anderen Mitgliedstaaten Ansässige auszudehnen (keine Meistbegünstigung, dazu etwa CORDEWENER/KOFLER/VAN THIEL, *Common Market Law Review* 46 [2009], 1951 [1984 ff.]; CORDEWENER/REIMER, *European Taxation* 2006, 291 [296]; anders für unilaterale Regelungen DE GROOT, *Maandblad voor Belastingrecht & Belastingpraktijk* 2013, 375). Auch sog. *Limitation on Benefits*-(LOB)-Klauseln hat er nicht beanstandet (EuGH v. 12.12.2006 – C-374/04 – ACT Group Litigation, Slg 2006, I-11673 – Tz. 76 ff.; s. aber GUTMANN, *Bulletin for international taxation* 2012, 452; sowie SCHNITGER, *IStR* 2012, 720 [722] zu offenen Fragen). Schließlich sind die Anrechnungs- und Freistellungsmethode aus Sicht der Grundfreiheiten grds. gleichwertig (EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753; v. 10.2.2011 – C-436/ und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305; näher dazu Lehner in VOGEL/LEHNER, *DBA*, 6. Aufl. 2014, Einl. Rn. 267b mwN).

i) Weitere unilaterale Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens 498

Ferner bestehen zahlreiche unilaterale Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens:

Bei der Hinzurechnungsbesteuerung (dazu etwa RUST, *Die Hinzurechnungsbesteuerung*, Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform, 2007; Schönfeld, *Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, 2005; sowie neuerdings SCHÖN, *IStR* 2013, Beihefter zu Heft 6, 3) wurde als Folge der weitreichenden Entscheidung des EuGH v. 12.9.2006 (C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995) in § 8 Abs. 2 AStG die Möglichkeit zur Führung eines Gegenbeweises geschaffen. Dadurch wird den Stpfl. die Möglichkeit gegeben darzulegen, dass eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird (zu den Problemen s. etwa SCHÖN, *IStR* 2013, Beihefter zu Heft 6, 3 [15 ff.]). Dies lässt sich zurückführen auf den Rechtfertigungsgrund der Verhinderung von Missbrauch (s. dazu näher Anm. 442, dort auch zur Auseinandersetzung mit dem Kriterium der rein künstlichen Gestaltungen).

Die Einbeziehung von Portfoliobeteiligungen wirft ferner Fragen nach der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf diese Sachverhalte auf (zur Stillstandsklausel etwa HAARMANN, *IStR* 2011, 565 [568 f.]; s. allg. Anm. 480 ff.; zur Abgrenzung von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit s. Anm. 461). Dies ist insbes. mit Blick auf die Möglichkeit eines Gegenbeweises, wie ihn § 8 Abs. 2 AStG vorsieht, relevant (krit. zur Begrenzung der Norm auf EU-/EWR-Fälle DIRZ/QUILITZSCH, *DStR* 2013, 1917 [1921]).

Die Strafbesteuerung von sog. schwarzen Investmentfonds gem. § 5 InvStG hält Generalanwalt Wathelet, *Schlussanträge* v. 21.11.2013 (C-326/12 – van Caster, BeckRS 2013, 82211 = ISR 2014, 62) wegen der fehlenden Möglichkeit für den Stpfl., selbst die erforderlichen Informationen zu liefern, für unverhältnismäßig und nimmt daher einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit an (s. zuvor schon DROEGE, *DStZ* 2009, 847; vgl. differenzierend BRIELMAIER/WÜNSCHE, *IStR* 2013, 731); s. im Übrigen nunmehr auch die EuGH-Vorlage zur Vorgängervorschrift des § 18 Abs. 3 AusInvestmG durch BFH v. 6.8.2013 – VIII R 39/12, DB 2013, 2600.

Unterkapitalisierungsregelungen waren wiederholt Gegenstand von Entscheidungen des EuGH, vgl. EuGH v. 12.12.2002 (C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, Slg 2002, I-11779), v. 13.3.2007 (C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Slg 2007, I-2107), v. 3.10.2013 (C-282/12 – Itelcar, EWS 2013, 419). Diese Regelungen können gerechtfertigt sein, soweit die Zahlungen über das hinausgehen, was unabhängige Parteien at arm's length miteinander vereinbart hätten (vgl. EuGH v. 13.3.2007 – C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Slg 2007, I-2107 – Tz. 71 ff., dazu SCHÖN, IStR 2009, 882 [886 f.]). Danach erscheint die Entscheidung des EuGH v. 12.12.2002 (C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, Slg 2002, I-11779) wegen des in der seinerzeit im deutschen Recht möglichen Gegenbeweises nunmehr zweifelhaft (vgl. SCHÖN, IStR 2009, 882), so dass auf die unterschiedslose Maßnahme der Zins-schranke verzichtet werden könnte.

Eine Verrechnungspreiskontrolle am Maßstab des Arm's Length-Standards ist aus unionsrechtl. Sicht nicht zu beanstanden (EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08 – SGI, Slg 2010, I-487; dazu etwa BECKER/SYDOW, IStR 2010, 195; ENGLISCH, IStR 2010, 139; MARTÍN JIMENEZ, Bulletin for International Taxation 2010, 271; SCHÖN in RICHELLE/SCHÖN/TRAVERSA, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, 73). Dasselbe gilt grds. auch für das Erfordernis einer Verrechnungspreisdokumentation wie in § 90 Abs. 3 AO, so ausdrücklich BFH v. 10.4.2013 – I R 45/11.

499–509 Einstweilen frei.

III. Beihilfeverbot

Schrifttum: BACON, State Aids and General Measures, YEL 1997, 269; SCHÖN, Taxation and State Aid Law in the European Union, CMLR 1999, 911; ALDESTAM, EC State Aid Rules Applied to Taxes, Uppsala 2005; SUTTER, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, Wien 2005; F. KIRCHHOF, Nationale Steuerermäßigungen und europäisches Beihilfeverbot-Zur Genehmigungsfähigkeit der neuen Energiesteuerermäßigungen für das Produzierende Gewerbe, ZfZ 2006, 246; GRUBE, Der Einfluss des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2007, 371; ROSSI-MACCANICO, The Gibraltar Judgment and the Point on Selectivity in Fiscal Aids, EC Tax Review 2009, 67; BREUNINGER/ERNST, Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der „neue“ § 8c KStG, GmbHR 2010, 561; HEY, Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im nationalen Steuerrecht – Geltungserhaltende Normreduktion und gesetzgeberische Korrekturpflichten zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und Verfassungsrecht, StuW 2010, 301; HEIDENHAIN (Hrsg.), European State Aid Law, München 2010; LANG, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, 570; LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, Wien 2008; BLUMENBERG/KRING, Europäisches Beihilfeverbot und Besteuerung – Beihilferechtliche Risiken, Chancen und Reformimpulse für das deutsche Steuerrecht, IFSI-Schrift 473, Berlin 2011; CALLIES/RUFFERT, EUV/AEUV, Kommentar, München, 4. Aufl. 2011; DRÜEN, Die Sanierungsklausel des § KStG § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe-Anmerkungen zur Beihilfeentscheidung der EU-Kommission v. 26.1.2011, DStR 2011, 289; EHRMANN, Beihilferechtliche Zulässigkeit des § 8c Abs. 1a KStG – Zur voraussichtlichen Europarechtswidrigkeit der Sanierungsklausel, DStR 2011, 5; HACKEMANN/MOMEN, Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) – Analyse der Entscheidungsbegründung der EU-Kommission, BB 2011, 2135; LANG, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, 593; MARQUART, Die Möglichkeit der Verlustverrechnung als selektive Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen? – Wider die Beihilferechtswidrigkeit der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG), IStR 2011, 445; SCHÖN, § 8c KStG und Europäisches Beihilfenrecht

– 1. Generalthema: Aktuelle Fragen zum Europäischen Steuer- und Gesellschaftsrecht, JbFfSt. 2011/2012, 119; SZYSZCZAK (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, Cheltenham 2011; BLUMENBERG/HAISCH, Die unionsrechtliche Beihilfe Problematik der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG, FR 2012, 12; JAEGER, Fehlstellungen im Verhältnis von Steuer- und Beihilferecht: Ein Plädoyer für mehr Ausgewogenheit, EuZW 2012, 92; LANG, State Aid and Taxation, EStAL 2012 (2), 411; QUIGLEY, Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity, intertax 2012, 112; RUST/MICHEAU (Hrsg.), State Aid and Tax Law, Alphen aan den Rijn 2012; DE WEERTH, Tax Legislation within the Scope of EU-State Aid Law: An Overview of Critical Issues Arising from the German Reorganization Clause, intertax 2012, 414; VON GRAEVENITZ, Mitteilungen, Leitlinien, Stellungnahmen – Soft Law der EU mit Lenkungswirkung, EuZW 2013, 169; HACKEMANN/SYDOW, Richtungsentscheidung des EuGH in der Rs. C-6/12, P Oy für die Voraussetzungen der Einstufung einer Sanierungsklausel als staatliche Beihilfe; Auswirkungen auf die suspendierte deutsche Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG, IStR 2013, 786; KLEMT, Richtungsentscheidung für Kompetenzen in Europa – lässt das Beihilferecht die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG zu?, DStR 2013, 1057; ROSSI-MACCANICO, EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control, EC Tax Review 2013, 19; ISMER/KARCH, Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, IStR 2014, 130.

1. Systematik

510

Neben dem Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot der Grundfreiheiten (vgl. Anm. 400, 435; zum Verhältnis von Beihilfeverbot und Grundfreiheiten s. etwa ROSSI-MACCANICO, EC Tax Review 2013, 19) müssen Legislative, Exekutive und Judikative bei Steuervergünstigungen für Unternehmen das europäische Beihilferecht der Art. 107–109 AEUV beachten: Art. 107 Abs. 1 AEUV enthält ein grundsätzliches Verbot von wettbewerbsverzerrenden Beihilfen, wovon Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV Ausnahmen zulassen. Art. 108 AEUV regelt das Beihilfeverfahren, in dessen Rahmen die Kommission die Einhaltung des Beihilfeverbots überprüft. Art. 109 AEUV ermächtigt den Rat zum Erlass von Durchführungsverordnungen.

2. Tatbestand des Beihilfeverbots (Art. 107 Abs. 1 AEUV)

a) Überblick

511

Nach stRspr. des EuGH (EuGH v. 24.7.2003 – C-280/00 – Altmark Trans, Slg 2003, I-7747 – Tz. 75 mwN) und Praxis der Kommission (vgl. Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 8 ff.) verlangt die Qualifizierung als Beihilfe, dass kumulativ alle vier in Art. 107 Abs. 1 AEUV genannten Voraussetzungen erfüllt sind: (a) Es muss sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln, die dem Staat zuzurechnen ist. (b) Diese muss einem bestimmten Unternehmen einen Vorteil gewähren, (c) der selektiv ist. (d) Zudem muss sie geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und dabei den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.

512 **b) Staatliche Maßnahme oder Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel**

Eine staatliche Maßnahme liegt immer dann vor, wenn der Staat durch Steuervergünstigungen zurechenbar auf Steuereinnahmen verzichtet und damit den Staatshaushalt unmittelbar belastet. Ein Verlust von Steuereinnahmen steht dabei grds. der Verwendung staatlicher Mittel im Rahmen von Steuerausgaben gleich (Abl. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 10). Die Erwartung zukünftiger Steuermehreinnahmen, die auf der Steuervergünstigung beruhen, ist irrelevant (EuGH v. 22.6.2006 – C-182/03 – Belgien, Slg 2006, I-5479; v. 22.6.2006 – C-217/03 – Forum 187/Kommission, Slg 2006, I-5479 – Tz. 127 ff.). Umgekehrt werden Regelungen grds. nicht erfasst, bei denen lediglich als potentieller Nebeneffekt die Möglichkeit einer negativen Auswirkung auf das Steueraufkommen besteht (EuGH v. 13.3.2001 – C-379/98 – PreussenElektra, Slg 2001, I-2099 – Tz. 62).

Maßnahmen von lokalen und regionalen Einrichtungen, wie in Deutschland den Gemeinden, sind dem Mitgliedstaat zurechenbar (EuGH v. 14.10.1987 – Rs. 248/84 – Deutschland/Kommission, Slg 1987, 4013 – Tz. 17). An der Zurechenbarkeit fehlt es hingegen regelmäßig in den durch Unionsrecht harmonisierten Bereichen, etwa wenn der Mitgliedstaat mit der Steuervergünstigung eine europäische Richtlinie umsetzt (vgl. dazu EuGH v. 23.4.2009 – C-460/07 – Puffer, Slg 2009, I-3251 – Tz. 67 ff., zu nationalen Regelungen im Rahmen der Mehrwertsteuer).

513 **c) Vorteilsgewährung**

Vorteil ist jede wirtschaftliche Begünstigung, die unter normalen Bedingungen nicht hätte erlangt werden können (EuGH v. 11.7.1996 – C-39/94 – SFE, Slg 1996, I-3547 – Tz. 60). Bei der Bewertung der Maßnahmen ist jeweils auf die objektive Wirkung und nicht auf den Zweck oder die Rechtsnatur der Bestimmung abzustellen (EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg 1974, 709 – Tz. 26, 28; v. 13.2.2003 – C-409/00 – Kommission/Spanien, Slg 2003, I-1487 – Tz. 46). Neben positiven Leistungen (sog. Leistungssubventionen) werden auch Maßnahmen umfasst, die eine Belastung vermindern oder vermeiden, die von den begünstigten Unternehmen eigentlich zu tragen gewesen wäre, und dabei Leistungssubventionen nach Art und Wirkung gleichstehen (sog. Verschonungssubventionen; EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – Adria-Wien-Pipeline, Slg 2001, I-8365 – Tz. 38; v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P – Gibraltar, Slg 2011, I-11113 – Tz. 71).

Im Rahmen eines sog. private-investor-Tests prüfen Kommission und europäische Gerichtsbarkeit regelmäßig, ob die Gestaltung der Bedingungen, zu denen der Staat Begünstigungen gewährt, derjenigen eines privaten, an marktwirtschaftlichen Grundsätzen orientierten Investors entspricht (EuGH v. 29.6.1999 – C-256/97 – DMT, Slg 1999, I-3913 – Tz. 24; v. 16.5.2002 – C-482/99 – Frankreich/Kommission, Slg 2002, I-4397 – Tz. 70; v. 12.9.2007, T-68/03 – Olympic, Slg 2007, II-2911 – Tz. 283 ff.; ebenso Kommissionsentscheidung 2003/372/EG, Abl. EU 2003 Nr. L 132, 1 – Tz. 212; kritisch zur Anwendbarkeit des Tests auf hoheitliche Steuervergünstigungen JAEGER, EuZW 2012, 92 [93 ff.] mwN). Eine Vorteilsgewährung scheidet aus, wenn sich die Zuwendung als angemessene, also marktübliche Gegenleistung für eine Leistung des betroffenen Wirtschaftsteilnehmers darstellt (EuGH v. 22.11.2001 – C-53/00 – Ferring, Slg 2001, I-9067 – Tz. 26 ff.). Ist das begünstigte Unternehmen mit einer „Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse“ betraut, so entfällt der Begünstigungscharakter der Maßnahme, wenn in diesem Rahmen eine Kom-

pensation gewährt wird, die nach objektiven und transparenten Kriterien ermittelt wurde. Der Ausgleich darf dann nicht über das hinausgehen, was tatsächlich zur Erfüllung der Aufgabe notwendig ist und muss auf der Grundlage einer Analyse der Kosten eines Durchschnittsunternehmens berechnet werden (EuGH v. 24.7.2003 – C-280/00 – Altmark Trans, Slg 2003, I-7747 – Tz. 89 ff.).

Der Kreis der Begünstigten ist auf Unternehmen und Produktionszweige beschränkt. Die Begriffe sind dabei weit auszulegen. Der Unternehmensbegriff umfasst „jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung“ (EuGH v. 23.4.1991 – C-41/90 – Höfner und Elser, Slg 1991, I-1979 – Tz. 21; v. 18.6.1998 – C-35/96 – Kommission/Italien, Slg 1998, I-3851 – Tz. 36). Ein Produktionszweig enthält grds. alle in einem bestimmten wirtschaftlichen Bereich tätigen Unternehmen (CREMER in CALLIES/RUFFERT, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV Rn. 25). Neben unmittelbaren werden auch mittelbare Begünstigungen von Unternehmen und Produktionszweigen umfasst, die beispielsweise über die Vorteilsgewährung an private Verbraucher Investoren oder ArbN entstehen (zu Letzteren beispielsweise EuGH v. 23.2.1961 – Rs. 30/59 – De gezamenlijke Steenkolenmijnen, Slg 1961, 3 – Tz. 52 ff.).

Steuervergünstigungen, die im Rahmen von Gesetzen, Verordnungen, Verwaltungsvorschriften oder bloßer Praxis der FinVerw. gewährt werden können, kommt dabei der größte Anwendungsbereich zu (vgl. dazu bereits Kommission, Erster Bericht über staatliche Beihilfen in der Europäischen Gemeinschaft – Tz. 71; ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 10 ff.; Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABl. EU 2009 Nr. C 85, 1 – Tz. 11; zudem EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg 1974, 709 – Tz. 26, 28). In ihrer Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung hat die Kommission insbes. folgende Maßnahmen hervorgehoben (ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 9):

- Minderung der Steuerbemessungsgrundlage (besonderer Steuerabzug, außergewöhnliche oder beschleunigte Abschreibung, Aufnahme von Rücklagen in die Bilanz usw.),
- Vollständige oder teilweise Ermäßigung des Steuerbetrags (Steuerbefreiung, Steuergutschrift usw.),
- Zahlungsaufschub, Aufhebung der Steuerschuld oder außergewöhnliche Vereinbarung über die Abzahlung der Steuerschuld in Raten.

In der gezielten steuerlichen Mehrbelastung von unmittelbaren Wettbewerbern kann die Vorteilsgewährung ebenfalls liegen (vgl. dazu EuGH v. 7.9.2006 – C-526/04 – Laboratoires Boiron, Slg 2006, I-07529 – Tz. 33 ff. mwN).

d) Selektivität

514

In Abgrenzung zu allgemeinen Maßnahmen, die unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbar sind (EuGH v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P – Gibraltar, Slg 2011, I-11113 – Tz. 73; vgl. auch Kommission, ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 13), muss der Steuervorteil selektiv wirken. Dazu muss es zu einer Begünstigung im Vergleich zu anderen Unternehmen oder Produktionszweigen kommen, die sich angesichts des Zwecks der fraglichen Maßnahme rechtlich und tatsächlich in einer vergleichbaren Situation befinden (EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – Adria-Wien-Pipeline, Slg 2001, I-8365 – Tz. 41, vgl. auch Kommission, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 42 – Tz. 55 ff.).

Typische Fallgruppen bilden die materielle Selektivität, also die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Wirtschaftszweige, und die regionale bzw. geographische Selektivität, im Rahmen derer eine Begünstigung nur in bestimmten Teilen des Mitgliedstaats gilt (ABL. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 17 ff.). Im Rahmen der verschleierte Selektivität wird zwar vordergründig an allgemeingültige Kriterien angeknüpft, tatsächlich aber eine begünstigende Wirkung nur zugunsten einer bestimmten Gruppe erreicht (SCHÖN, CMLR 1999, 911 [933 f.]; zur entsprechenden Kategorie bei den grundfreiheitlichen Diskriminierungen s. Anm. 435).

Den Grund- und Leitprinzipien des nationalen Steuersystems ist im Rahmen der Überprüfung der Selektivität von stl. Maßnahmen besondere Beachtung zu schenken, um die mitgliedstaatliche Souveränität in Steuersachen zu wahren. Daher ist nur im Falle systemwidriger, also nicht durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigter Ausnahmen von der nationalen Regelbesteuerung vom Vorliegen einer Beihilfe auszugehen (EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg 1974, 709 – Tz. 33, 35; v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867 – Tz. 16 ff.; anders allerdings EuGH v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P – Gibraltar und der Kommission, ABL. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 16).

Auf Steuervergünstigungen wird daher regelmäßig ein dreistufiges Prüfverfahren angewendet:

► *Nationales Referenzsystem:* Im ersten Schritt ist das nationale Referenzsystem zu bestimmen, also die „normale“ Besteuerung (EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08 – Paint Graphos, Slg 2011, I-07611 – Tz. 49; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867 – Tz. 19). Diesem kommt besondere Bedeutung zu, weil es die Maßstäbe der weiteren Prüfungsebenen bestimmt. Bei einem unterschiedlichen Verständnis von Regel- und Ausnahmebesteuerung kann es zu maßgeblich voneinander abweichenden Ergebnissen kommen (vgl. dazu beispielsweise die unterschiedlichen Entscheidungen des EuG und des EuGH in der Rs. C-487/06 – British Aggregates, Slg 2008, I-10515). Die Maßstäbe dieser Abgrenzung sind jedoch im Wesentlichen ungeklärt.

▷ *Europäische Rechtsprechung:* Dabei können insbes. der europäischen Rspr. kaum Vorgaben zur Bestimmung des Referenzsystems entnommen werden. Im Rahmen des P Oy-Urteils aus dem Jahr 2013 hat der EuGH klargestellt, dass eine Prüfung der Tragweite der Normen erforderlich ist, die auf Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis und auf Informationen über den Umfang des persönlichen Anwendungsbereichs zu stützen ist (EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867 – Tz. 20). Aufgrund der fehlenden Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern ist allein auf das Recht des Mitgliedstaats abzustellen (EuGH v. 6.9.2006 – C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg 2006, I-7115 – Tz. 56). Demnach ist der Steuersystemwettbewerb zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten im Rahmen des Beihilferechts grds. unschädlich (dazu auch ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 4 Rn. 119). Im Falle einer Maßnahme, die von einer autonomen Einrichtung unterhalb der nationalstaatlichen Ebene erlassen wurde, ist jedoch auf deren Zuständigkeitsgebiet abzustellen (EuGH v. 6.9.2006 – C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg 2006, I-7115 – Tz. 56 ff.; v. 11.9.2008 – C-428/06 bis C434/06 – UGT-Rioja, Slg 2008, I-6747 – Tz. 47 ff.). Dementsprechend unterfallen etwa die kommunalen Gewerbesteuerhebesätze nicht dem Beihilfeverbot (dazu auch ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 4 Rn. 121).

- ▷ *Auch die Kommission* hat bisher keine konkreten Kriterien zur Bestimmung der Regelbesteuerung festgelegt. In ihrer Entscheidungspraxis orientiert sie sich an der stl. Belastungsentscheidung des jeweiligen Mitgliedstaats und wendet dabei ein formales Regel-Ausnahmeverhältnis an. Im Rahmen einer kleinräumigen induktiv geprägten Bewertung geht sie regelmäßig davon aus, dass die normale Besteuerung die Regelungen umfasst, die für den Fall gelten würden, dass die begünstigende Regelung nicht bestünde (Kommission, ABl. EU 2008 Nr. L 237, 70 – Tz. 91; ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26 – Tz. 66 ff.).
- ▷ *In der deutschen Literatur* wird stattdessen eine globale, auf verfassungsmäßigen Grundsätzen und damit deduktiv geprägte Abgrenzung von Regel- und Ausnahmebesteuerung bevorzugt. Dies gilt insbes. für die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG (vgl. BREUNINGER/ERNST, GmbHR 2010, 561; DE WEERTH, *intertax* 2012, 414; DRÜEN, DStR 2011, 289; EHRMANN, DStR 2011, 5; HACKEMANN/SYDOW, IStR 2013, 786; HACKEMANN/MOMEN, BB 2011, 2135; HEY, *StuW* 2010, 301 [309]; MARQUART, IStR 2011, 445; s. § 8c KStG Anm. 8; im Ergebnis wohl auch SCHÖN, *JbFfSt.* 2011/2012, 119 [123 ff.]; aA KLEMT, DStR 2013, 1057; ISMER/KARCH, IStR 2014, 130). So wird in der Diskussion um die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG überwiegend vertreten, dass die interperiodische Verlustberücksichtigung nach § 10d iVm. § 8 Abs. 1 KStG als Grundprinzip des KStRechts heranzuziehen sei. Dafür wird ua. auf das verfassungsrechtl. Leistungsfähigkeitsprinzip und das kstl. Trennungsprinzip verwiesen (s. § 8c KStG Anm. 2, 8). Hingegen sieht die Kommission (ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26) den Bezugsrahmen konkret in § 8c Abs. 1 KStG (Ausschluss des Verlustvortrags bei Anteilseignerwechsel) verankert und nimmt eine europarechtswidrige Beihilfe an.
- ▶ *Ausnahme:* Im zweiten Schritt ist festzustellen, ob eine Ausnahme von diesem System vorliegt, die eine unterschiedliche Behandlung von Unternehmen bedingt, die sich im Hinblick auf das mit der Referenzsteuerregelung verfolgte Ziel in einer rechtl. und tatsächlich vergleichbaren Lage befinden (EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08 – *Paint Graphos*, Slg 2011, I-07611 – Tz. 49; v. 18.7.2013 – C-6/12 – *P Oy*, EuZW 2013, 867 – Tz. 19). Keine solchen Ausnahmen stellen Änderungen des allgemeinen (Referenz-)Steuersystems dar, wie beispielsweise die Einführung, Abschaffung, Erhöhung oder Senkung einer Steuer, auch wenn diese nur für bestimmte Unternehmen gelten (SCHÖN, *CMLR* 1999, 911 [924 f.]).
- ▶ *Rechtfertigung:* Im dritten und letzten Schritt muss überprüft werden, ob die unterschiedliche Behandlung der Unternehmen ausnahmsweise durch die Natur und den inneren Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt ist, weil sie unmittelbar auf dessen Grund- und Leitprinzipien beruht (EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – *Adria-Wien-Pipeline*, Slg 2001, I-8365 – Tz. 42 mwN; v. 18.7.2013 C-6/12 – *P Oy*, EuZW 2013, 867 – Tz. 22 ff.; zudem ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 23 ff.). Die Kommission hält beispielsweise die Progressivität von Einkommensteuern und die Befreiung von Unternehmen ohne Erwerbscharakter von der Gewinnbesteuerung für gerechtfertigt.

Externe Ziele, wie ökonomische, ökologische oder soziale Zielsetzungen der Steuervergünstigung lassen die Selektivität der Maßnahme dagegen nicht entfallen (ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 23 ff.). Dies gilt konsequenterweise auch dann, wenn das zugrundeliegende Gesetz einer staatlichen Behörde bei der Gewährung einer Beihilfe einen weiten Ermessensspielraum gewährt, so dass sie Begünstigte und Bedingung der Begünstigung nach systemfremden Kriterien bestimmen kann. Etwas anderes ist hingegen anzunehmen, wenn das Ermessen

auf die Überprüfung von objektiven Kriterien beschränkt ist, die fiskalischen Zwecken dienen und dabei dem betreffenden System inhärent sind (EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867 – Tz. 24 ff. mwN; ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 21 f.).

515 e) **Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und Wettbewerbsverfälschung**

Grundsätzlich weit auszulegen sind auch die Voraussetzungen der Handelsbeeinträchtigung und der Wettbewerbsverfälschung. Dabei genügt bereits die bloße Wahrscheinlichkeit einer solchen Beeinträchtigung. Nicht notwendig ist ferner, dass die Begünstigten konkret am grenzüberschreitenden Handel teilnehmen (EuGH v. 23.3.1994 – C-278/92, C-279/92 und C-280/92 – Spanien/Kommission, Slg 1994, I-4103 – Tz. 40; v. 8.9.2005 – C-148/04 – Unicredito, Slg 2005, I-11137 – Tz. 58). Vielmehr besteht nach der Rspr. des EuGH grds. im Bereich von Wirtschaftstätigkeiten, die Gegenstand des Handels zwischen den Mitgliedstaaten sind, die Vermutung, dass Maßnahmen, die Unternehmen von Kosten befreien, die diese normalerweise im Rahmen ihrer laufenden Geschäftsführung oder ihrer üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätten, die Wettbewerbsbedingungen verfälschen (EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg 2000, I-6857 – Tz. 30 mwN; v. 20.11.2003 – C-126/01 – GEMO, Slg 2003, I-13769 – Tz. 42). Es soll sogar ausreichen, dass ein noch nicht existierender, sich in absehbarer Zukunft aber möglicherweise etablierender Markt betroffen ist (MAMUT in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, Wien 2008, 65 ff.). Die durch Steuerermäßigungen gestärkte Stellung der privilegierten Unternehmen beeinträchtigt zudem potentiell den Handel zwischen den Mitgliedstaaten, weil damit sowohl der Marktzutritt auf den deutschen Markt durch Unternehmen aus dem EU-Ausland erschwert, als auch die Chancen der begünstigten Unternehmen auf dem europäischen Markt positiv beeinflusst werden (EuGH v. 8.9.2005 – C-148/04 – Unicredito, Slg 2005, I-11137 – Tz. 56 ff. mwN). Mit Ausnahme der im StRecht wenig relevanten De-minimis-Beihilfen (vgl. dazu Anm. 518), spielt die Höhe der Beihilfe für die Bejahung der Handelsbeeinträchtigung genauso wenig eine Rolle wie die Größe des begünstigten Unternehmens oder dessen Marktanteil (EuGH v. 21.3.1990 – C-142/87 – Belgien/Kommission, Slg 1990, I-959 – Tz. 43 mwN; v. 23.3.1994 – C-278/92, C-279/92 und C-280/92 – Spanien/Kommission, Slg 1994, I-4103; ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3 – Tz. 11).

f) **Ausnahmen vom Beihilfeverbot (Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV)**

516 aa) **Kein absolutes Beihilfeverbot**

Bei Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt es sich jedoch nicht um ein absolutes Verbot. Beihilfen können gem. Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV ausnahmsweise mit dem Binnenmarkt vereinbar und damit (materiell) rechtmäßig sein.

517 bb) **Legalausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV**

Bei Vorliegen der – eng auszulegenden (EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg 2000, I-6857 – Tz. 49) – Ausnahmen in Art. 107 Abs. 2 AEUV ist automatisch (de jure) von der Rechtmäßigkeit der Beihilfe auszugehen. Die Ausnahmen umfassen:

– Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher (Art. 107 Abs. 2a AEUV),

- Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind (Art. 107 Abs. 2b AEUV),
- Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter, durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete der Bundesrepublik Deutschland, soweit sie zum Ausgleich der durch die Teilung verursachten wirtschaftlichen Nachteile erforderlich sind (Art. 107 Abs. 2c AEUV). Diese Ausnahme betrifft aber nur solche Beihilfen, die Nachteile ausgleichen, die als Folge der Isolation durch die Grenzziehung entstanden sind, nicht aber die unterschiedliche Entwicklung der alten und der neuen Bundesländer als Folge der Errichtung ungleicher politisch-wirtschaftlicher Systeme (EuGH v. 15.12.1999 – T-132/96 – Freistaat Sachsen, Slg 1999, II-3663; v. 15.12.1999 – T-143/96 – VW/Kommission, Slg 1999, II-3663 – Tz. 129 ff.). Gegen die Beihilfavorschriften verstießen auch die Steuererleichterungen für den Erwerb von Beteiligungen in den neuen Bundesländern und in West-Berlin gem. § 52 Abs. 8 EStG aF (EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg 2000, I-6857; vgl. § 6b Anm. 3).

g) Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV

518

Art. 107 Abs. 3 AEUV räumt der Kommission ein weites Ermessen dahingehend ein, innerhalb des vorgegebenen Rahmens bestimmte Beihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar zu erklären (EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – Adria-Wien-Pipeline, Slg 2001, I-8365 – Tz. 30; v. 12.12.2002 – C-456/00 – Frankreich/Kommission, Slg 2002, I-11949 – Tz. 41). Dies umfasst:

- regionale Beihilfen für bestimmte struktur-, wirtschafts-, oder sozialschwache Gebiete (Art. 107 Abs. 3a AEUV),
- Beihilfen für wichtige Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats (Art. 107 Abs. 3b AEUV),
- Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige (sektoral) oder Wirtschaftsgebiete (regional) (Art. 107 Abs. 3c AEUV),
- Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes (Art. 107 Abs. 3d AEUV),
- Gruppenfreistellungen, also sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch einen Beschluss auf Vorschlag der Kommission bestimmt (Art. 107 Abs. 3e AEUV).

Ihr Ermessen konkretisiert die Kommission insbesondere durch Gruppenfreistellungsverordnungen, die bestimmte Maßnahmen generell aus dem Beihilfeverbot ausnehmen und von den nationalen Gerichten unmittelbar anzuwenden sind, vgl. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO, VO Nr. 800/2008, ABl. EU 2008 Nr. L 214, 3), die ua. Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen erfasst (Art. 25 AGVO). Gemäß Art. 9 Abs. 1 InVZulG ist die AGVO auch auf Steuervergünstigungen in Form von Investitionszulagen anwendbar. Die Gruppenfreistellungsverordnung für De-minimis-Beihilfen (VO Nr. 1998/2006, ABl. EU 2006 Nr. L 379, 5), ist im StRecht nur von geringer Relevanz, da der Höchstbetrag von 200 000 € für den sich aus der Maßnahme insgesamt ergebenden Beihilfebetrags regelmäßig überschritten wird (so auch BLUMENBERG/KRING, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011, 23).

Konkretisierungen finden sich zudem in Leitlinien (zu deren Rechtsnatur und Bindungswirkung s. VON GRAEVENITZ, EuZW 2013, 169). Zu nennen sind insbes. die auf der Grundlage des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung (Anhang I der Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschaft und Finanzen“ v. 1.12.1997, ABl. EG 1998 Nr. C 2, 1) von der Kommission erlassenen Leitlinien für die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3). Daran anknüpfend ergeben sich auch Leitlinien aus dem entsprechenden Umsetzungsbericht (KOM[2004] 434). Die Kommission hat zudem diverse Leitlinien zu Spezialthemen erlassen: In Kapitel 4 der Leitlinien für Umweltschutzbeihilfen (ABl. EU 2008 Nr. C 82, 1) werden beispielsweise Kriterien für Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen oder -befreiungen aufgestellt. Des Weiteren ist hinzuweisen auf die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten (ABl. EG 1999 Nr. C 288, 2).

h) Verfahren der Beihilfekontrolle (Art. 108 AEUV)

519 aa) Bestehende Beihilfen und neue Beihilfen

Art. 108 AEUV iVm. der Beihilfeverfahrensverordnung (VfVO, VO 659/99, ABl. EG 1999 Nr. L 83, 1) regeln das Verfahren der Beihilfekontrolle. Dabei wird unterschieden zwischen bereits bestehenden Beihilfen und neuen Beihilfen. Bestehende Beihilfen sind solche, die schon vor Inkrafttreten des EG-Vertrags im entsprechenden Mitgliedstaat bestanden, sowie seither rechtmäßig eingeführte Beihilfen, Art. 1 Buchst. b VfVO. Neue Beihilfen sind alle Beihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen (Art. 1 Buchst. c VfVO, zur Abgrenzung von neuen und bestehenden Beihilfen am Beispiel § 8 Abs. 7 KStG vgl. § 8 KStG Anm. 503).

520 bb) Notifizierungspflicht und Durchführungsverbot für neue Beihilfen (Präventive Kontrolle)

Notifizierungspflicht: Für neue Beihilfen besteht eine Pflicht zur vollständigen Anmeldung bei der Kommission nach Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV iVm. Art. 2 VfVO. Danach muss die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet werden, dass sie sich dazu äußern kann. Die Mitgliedstaaten müssen dafür alle sachdienlichen Auskünfte übermitteln. Auf dieser Grundlage entscheidet die Kommission im Rahmen eines Vorprüfverfahrens, ob im konkreten Fall bereits keine Beihilfe vorliegt, die Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ist oder ob das Hauptprüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV eröffnet wird (Art. 4 VfVO). Zu Letzterem ist sie bereits dann verpflichtet, wenn ernsthafte Bedenken an der Unionsrechtmäßigkeit der Maßnahme bestehen oder sich die Ermittlung des Sachverhalts als besonders schwierig erweist (EuGH v. 20.3.1984 – Rs. 84/82 – Deutschland/Kommission, Slg 1984, 1451 – Tz. 13; v. 3.5.2001 – C-204/97 – Portugal/Kommission, Slg 2001, I-3175 – Tz. 33).

Durchführungsverbot: Der Mitgliedstaat darf die geplante Maßnahme bis zur abschließenden Entscheidung der Kommission nicht durchführen (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV iVm. Art. 3 VfVO). Diese Sperrwirkung gilt – über den Wortlaut der Regelung hinaus – bereits während des Vorprüfverfahrens (EuGH v. 11.12.1973 – Rs. 120/73 – Lorenz/Deutschland, Slg 1973, 1471 – Tz. 4). Sie entfällt, falls die Kommission nach vollständiger Anmeldung der Beihilfe durch

den Mitgliedstaat (Art. 4 Abs. 5 und Art. 5 VfVO) zwei Monate nicht reagiert, ihr die Durchführung der Maßnahme durch den Mitgliedstaat angezeigt wird und sie daraufhin innerhalb einer Reaktionsfrist von 15 Arbeitstagen nach Erhalt der Benachrichtigung keine Entscheidung trifft (Art. 4 Abs. 6 VfVO).

Für alle neuen Beihilfen, die unter das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen, gilt die Notifizierungspflicht und das Durchführungsverbot, und zwar auch, wenn sie einer Ausnahme nach Art. 107 Abs. 2 oder 3 AEUV entsprechen und damit materiell unionsrechtmäßig sind (vgl. dazu insbes. Art. 1a, Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 VfVO). Bei Einhaltung aller Freistellungsvoraussetzungen werden allerdings solche Beihilfen nicht erfasst, die generell über Gruppenfreistellungsverordnungen ausgenommen wurden (vgl. Anm. 518). Ein Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV führt immer zur formellen Unionsrechtswidrigkeit der Beihilfe, unabhängig von der weiteren (materiellen) Bewertung der Maßnahme durch die Kommission (Art. 1f VfVO; EuGH v. 21.11.1991 – C-354/90 – FNCEP, Slg 1991, I-5505 – Tz. 16).

cc) Fortlaufende Überprüfung bestehender Beihilfen (Repressive Kontrolle) 521

Bestehende Beihilfen unterliegen nach Art. 108 Abs. 1 AEUV einer fortlaufenden Überprüfung durch die Kommission in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten (Art. 17 VfVO). Hält die Kommission, nachdem sie dem betreffenden Mitgliedstaat Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben hat, eine bestehende Beihilfe für nicht oder nicht mehr mit dem Binnenmarkt vereinbar, so schlägt sie nach Art. 18 VfVO zweckdienliche Maßnahmen vor, zB Änderung oder Abschaffung der Beihilfe. Kommt der Mitgliedstaat der Empfehlung nicht nach, so leitet die Kommission das Hauptprüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV ein.

Bestehende Beihilfen gelten grundsätzlich als rechtmäßig. Sie dürfen daher bis zu einer anders lautenden Entscheidung der Kommission ohne Einschränkung durchgeführt werden. Eine Sperrwirkung iSv. Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV entsteht erst dann, wenn die Kommission die Unvereinbarkeit einer Maßnahme mit dem Binnenmarkt feststellt (EuGH v. 30.6.1992 – C-47/91 – Italien/Kommission, Slg 1992, I-4145 – Tz. 25; v. 15.3.1994 – C-387/92 – Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, Slg 1994, I-877 – Tz. 20).

Einstweilen frei.

522–524

i) Rechtsfolgen von Beihilfeverstößen 525

Arten möglicher Beihilfeverstöße Hinsichtlich der Rechtsfolgen von Beihilfeverstößen ist zu unterscheiden zwischen einerseits rein formell unionsrechtswidrigen Beihilfen, die lediglich gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV verstoßen, und andererseits materiell unionsrechtswidrigen Beihilfen, die nicht nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV mit dem Binnenmarkt zu vereinbaren sind.

aa) Formell unionsrechtswidrige Beihilfen 526

Vor Abschluss des Hauptverfahrens in dem die Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt umfassend überprüft wird, kann die Kommission nach Art. 11 Abs. 1 VfVO die einstweilige Aussetzung der Beihilfezahlungen anordnen. Für die einstweilige Rückforderung der Beihilfe bestehen nach Art. 11 Abs. 2 VfVO strenge Anforderungen: Der Beihilfecharakter der Maßnahme muss zweifelsfrei feststehen, ein Tätigwerden dringend geboten sein und ein er-

heblicher und nicht wiedergutzumachender Schaden für einen Konkurrenten drohen.

Der Mangel der vorzeitigen Gewährung wird grundsätzlich nicht geheilt, wenn die Kommission später die materielle Rechtmäßigkeit der Maßnahme feststellt (EuGH v. 30.6.1992 – C-312/90 – Spanien/Kommission, Slg 1992, I-4117 – Tz. 23). Jedoch darf dann keine endgültige Rückforderungsanordnung gegenüber dem Mitgliedstaat ergehen. Es können nur die Zinsvorteile abgeschöpft werden, die durch die verfrühte Verfügbarkeit der Beihilfe entstanden sind (EuGH v. 12.2.2008 – C-199/06 – Celf II, Slg 2008, I-00469 – Tz. 40, 55; Kommission, ABl. EU 2009 Nr. C 85, 1 – Tz. 25).

Den nationalen Gerichten kommen im Rahmen des Art. 108 Abs. 3 AEUV eigenverantwortliche Kontrollrechte und -pflichten zu (ABl. EU 2009 Nr. C 85, 1). Sie müssen im Falle von Konkurrentenklagen bei der Feststellung eines Verstoßes gegen die Notifizierungspflicht bzw. das Durchführungsverbot grds. die vorläufige Aussetzung bzw. ggf. gar die vorläufige Rückzahlung der Beihilfe anordnen (EuGH v. 11.12.1973 – Rs. 120/73 – Lorenz/Deutschland, Slg 1973, 1471 – Tz. 8; v. 21.11.1991 – C-354/90 – FNCEP, Slg 1991, I-5505 – Tz. 12; v. 11.7.1996 – C-39/94 – SFEI, Slg 1996, I-3547 – Tz. 70 f.). Diese Verpflichtung entfällt, sobald eine positive Entscheidung der Kommission zur materiellen Rechtmäßigkeit der Maßnahme vorliegt. Bei Unsicherheiten haben sie die Möglichkeit, Vorabentscheidungsverfahren gem. Art. 267 AEUV zu initiieren (vgl. Anm. 420 f.).

527 **bb) Materiell unionsrechtswidrige Beihilfen**

Negativentscheidung: Kommt die Kommission im Hauptprüfverfahren zu dem Ergebnis, dass eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare und damit materiell unionsrechtswidrige Beihilfe vorliegt, ergeht ein Beschluss, wonach die Maßnahme innerhalb einer angemessenen Frist aufzuheben oder umzugestalten ist (Art. 108 Abs. 2 AEUV); hinsichtlich neuer Beihilfen untersagt die Kommission grds. die Einführung der Maßnahme (Art. 7 Abs. 5 VfVO).

Rückforderungsentscheidung: Ist die betreffende Maßnahme bereits durchgeführt worden, verpflichtet die Kommission die Mitgliedstaaten zudem in ständiger Praxis, die Beihilfe nebst Zinsen von den Empfängern zurückzufordern (Art. 14 VfVO, EuGH v. 14.1.1997 – C-169/95 – Spanien/Kommission, Slg 1997, I-135 – Tz. 47). Die Zinsen werden nach einem von der Kommission festgelegten angemessenen Satz für den Zeitraum zwischen Auszahlung und Rückzahlung der Beihilfe berechnet (Art. 14 Abs. 2 VfVO). Für bestehende Beihilfen kann eine Rückforderung allerdings erst ab Eintritt der Sperrwirkung und damit ab dem Zeitpunkt der Feststellung ihrer Unvereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt ergehen (vgl. Anm. 526 f.; EuGH v. 15.3.1994 – C-387/92 – Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, Slg 1994, I-877 – Tz. 20).

Die Rückabwicklung erfolgt mangels einschlägiger europäischer Vorschriften anhand der Vorgaben des nationalen Verfahrensrechts (§ 14 Abs. 3 VfVO). Im deutschen Recht vollzieht sich dies regelmäßig im Rahmen der §§ 48, 49 VwVfG über die Rücknahme von Verwaltungsakten. Bezüglich Steuerverwaltungsakten sind die Vorgaben der §§ 129 ff.; 172 ff. AO zu beachten (zur Schwierigkeit der Anwendung der strechtl. Korrekturvorschriften vgl. BLUMENBERG/KRING, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011, 32). Dabei ist jedoch der Effektivitätsgrundsatz zu beachten. Die Anwendung des nationalen Rechts darf die Rückabwicklung nicht praktisch unmöglich machen und muss das Interesse der

Union in vollem Umfang berücksichtigen (EuGH v. 20.3.1997 – C-24/95 – Alcan, Slg 1997, I-1591 – Tz. 24 mwN). Außerdem ist das europarechtl. Äquivalenzgebot zu beachten, wonach europäische Sachverhalte nicht schlechter behandelt werden dürfen als rein nationale (EuGH v. 21.9.1983 – Rs. 205/82 bis 215/82 – Deutsche Milchkontor, Slg 1983, 2633 – Tz. 23). Ein Ausschluss der Rückabwicklung ist grds. nur möglich, wenn ein Verstoß gegen allgemeine Rechtsgrundsätze des Unionsrechts vorliegt (Art. 14 Abs. 1 VfVO). Insbesondere gilt in diesem Rahmen nur ein eingeschränkter Vertrauensschutz der Beihilfempfangler, der von der Einhaltung der Vorgaben des Art. 108 Abs. 3 AEUV durch den Mitgliedstaat abhängig gemacht wird (EuGH v. 20.3.1997 – C-24/95 – Alcan, Slg 1997, I-1591 – Tz. 25). Nationale Ausschlussfristen sind grds. unbeachtlich, und ein etwaiges Ermessen der Behörden ist auf null reduziert (EuGH v. 20.3.1997 – C-24/95 – Alcan, Slg 1997, I-1591 – Tz. 34 ff.). Auch die drohende Insolvenz eines betroffenen Unternehmens schließt die Rückforderung nicht aus (EuGH v. 2.7.2002 – C-499/99 – Kommission/Spanien, Slg 2002, I-6031 – Tz. 38). Ist die Rückforderung allerdings tatsächlich unmöglich, etwa weil das Unternehmen nicht mehr existiert, so scheidet eine dahingehende Anordnung aus (EuGH v. 23.2.1995 – C-349/93 – Italien/Kommission, Slg 1995, I-343 – Tz. 12).

Einstweilen frei.

528–539

IV. Ertragsteuerliches Sekundärrecht

Schrifttum allgemein: GRAU RUIZ, Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims, *intertax* 2000, 241; JIROUSEK, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen, Wien 2001; GARCIA PRATS, Mutual Assistance in Collection of Tax Debts, *intertax* 2002, 56; LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3. Aufl. Wien 2013; SEER, Vollstreckungsamtshilfe in Steuersachen in Europa, in HOUBBEK/LANG (Hrsg.), *Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa*, Wien 2012, 85; SEER, Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters, *EC Tax Review* 2013, 66.

Schrifttum Mutter-Tochter-Richtlinie: MAISTO, Proposal for an EC Exemption of Capital Gains Realized by Parent Companies of Member States, *European Taxation* 2002, 28; ZORN, Die Verdrängungswirkungen der EU-Grundfreiheiten am Beispiel EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg. 2011, I-305; LISTL, Anmerkungen zum Entwurf der Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie vom 25.11.2013, *ISr* 2014, 448.

Schrifttum Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie: DISTASO/RUSSO, The EC Interest on Royalties Directive – A Comment, *European Taxation* 2004, 143; AIGNER, Bericht der Kommission zur Funktionsweise der Zinsen-Lizenz-Richtlinie, *SWI* 2009, 504; EBERHARTINGER/SIX, Taxation of Cross-Border Hybrid Finance: A Legal Analysis, *intertax* 2009, 4; BUNDGAARD, Classification and Treatment of Hybrid Financial Instruments and Income Derived Therefrom under EU Corporate Tax Directives, *European Taxation* 2010, 442 (Part 1), 490 (Part 2); LANG/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), *Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger*, Wien 2010; VERDONER/OFFERMANN/HUIBREGTSE, A Cross-Country Perspective on Beneficial Ownership, *European Taxation* 2010, 419 (Part 1), 465 (Part 2).

Schrifttum Sparzinsrichtlinie: LARKING, Another go at the Savings Directive – third time lucky?, *EC Tax Review* 2001, 220; DASSESE, The EU Directive 'on taxation of savings' the provisional end of a long journey?, *EC Tax Review* 2004, 41; AIGNER/GLÄSER, Die Zahlstelle im Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes, *SWI* 2005, 263; SAILER/ISMER, Steuergerechtigkeit in Europa durch Information über Zinserträge und ihre Besteue-

rung an der Quelle?, IStR 2005, 1; AIGNER, Die Sparzinsenrichtlinie – Die Koordinierung der Besteuerung von Zinsen in Europa, Wien 2009; LANG/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, Wien 2010); STRUB, Automatischer Informationsaustausch in der EU: Was bringt die neue Zinssteuerrichtlinie?, IStR 2014, 313.

Schrifttum Fusionsrichtlinie: ERNST & YOUNG, Survey of the Implementation of Council Directive 90/434/EEC, 200 (abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf – zuletzt aufgerufen am 14.07.2014; VINTHER/WERLAUFF, Community Law and the Independent Business as Interpreted by the ECJ in Andersen & Jensen ApS, European Taxation 2002, 441; BENECKE/SCHNITGER, Final Amendments to the Merger Directive: Avoidance of Economic Double Taxation and Application to Hybrid Entities, Two Conflicting Goals, *intertax* 2005, 170; VAN DEN BRANDE, The Merger Directive amended the final version, *EC Tax Review* 2005, 119; AURELIO, An Analysis of the 2005 Amendments to the Merger Directive, *intertax* 2006, 333; Russo, Partnerships and Other Hybrid Entities and the EC Corporate Direct Tax Directives, *European Taxation* 2006, 478; RUSSO/OFFERMANN, The 2005 Amendments to the EC Merger Directive, *European Taxation* 2006, 250; DAIBER, The ECJ's Decision in A.T. v. Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, *European Taxation* 2009, 364; LANG/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, Wien 2009; LOZEV, Survey of Implementation of the EC Merger Directive – A Summary with Comments, *European Taxation* 2010, 84; HELMINEN, Must EU Merger Directive Benefits Be Made Available where EEA States Are Involved?, *European Taxation* 2011, 179.

Schrifttum Kommissionsinitiativen insbesondere CCCTB: AUJEAN, The harmonisation of corporate taxation in the EU: a long and winding road, in LANG/WEINZIERL (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, FS Friedrich Rödler, Wien 2010, 43; SCHEFFLER/KREBS, Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13; VASCEGA/VAN THIEL, The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, *European Taxation* 2011, 374; SPENGLER/OESTREICHER, Common Corporate Tax Base in the EU – impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens, Mannheim 2012; SPENGLER/ZÖLLKAU, Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income – An International Comparison, Berlin 2012; WEBER (Hrsg.), CCCTB – Selected Issues, Alphen aan den Rijn 2012; LANG, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen, IStR 2013, 365; LANG, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der EU – jüngste Initiativen der EU-Kommission, SWI 2013, 206; SCHEFFLER/KÖSTLER, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil I), DStR 2013, 2190.

540 1. Überblick

Die Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungsströmen wird im Bereich der direkten Steuern, allerdings nur partiell, durch die nachfolgend dargestellten Richtlinien (s. allg. zu Richtlinien Anm. 411) vermieden. Mit der EU-Amtshilferichtlinie (Richtlinie 2011/16/EU, ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1) sowie der EU-Betreibungsrichtlinie (Richtlinie 2008/55/EG, ABl. EU 2008 Nr. L 150, 28) bestehen zudem verfahrensrechtl. Richtlinien für eine grenzüberschreitende Zusammenarbeit, die hier nicht näher erörtert werden können (dazu GRAU RUIZ, *intertax* 2000, 241; GARCIA PRATS, *intertax* 2002, 56; JIROUSEK, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen, 2001; SEER in HOLOUBEK/LANG, Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, 2012, 85 ff.; SEER, *EC Tax Review* 2013, 66; SCHLICHER in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, Wien 2008). Das EU-Schiedsabkommen (Übereinkommen 90/436/EWG, ABl. EG 1990 Nr. L 225,

10; dazu LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2014, Art. 25 Rn. 300) ist keine Rechtsquelle des europäischen Sekundärrechts, sondern ein multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten.

2. Mutter-Tochter-Richtlinie

541

Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) ist die Verhinderung einer nachteiligen Besteuerung oder gar Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften (Richtlinie 90/435/EWG, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6; im Sinne der letzten Novellierung Richtlinie 2003/123/EG, ABl. EU 2004 Nr. L 7, 41). Der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft muss die wirtschaftliche Doppelbesteuerung (Steuerzugriff auf Ebene der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft) durch indirekte Anrechnung oder Freistellung beseitigen. Ferner darf der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft keine Quellensteuer auf die Ausschüttung erheben. Die Umsetzung in nationales Recht erfolgt durch § 43b iVm. § 50d EStG sowie § 8b KStG (vgl. § 43b Anm. 1); bei der GewSt wurde § 9 Nr. 7 GewStG eingefügt. Die Kommission hat Ende 2013 einen Richtlinienvorschlag unterbreitet (KOM [2013] 814 endg.; dazu LISTL, IStR 2014, 448). Dieser sieht die Einfügung einer generellen Missbrauchsvorschrift in Art. 1a MTR und die Schaffung eines Korrespondenzprinzips in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a) MTR vor, das die Freistellung im Staat der Muttergesellschaft von einer Besteuerung im Staat der Tochtergesellschaft abhängig macht. Da sich die Mitgliedstaaten bisher noch nicht auf eine gemeinsame Missbrauchsvorschrift einigen konnten, wurde der Änderungsvorschlag geteilt und bisher nur hinsichtlich des Korrespondenzprinzips angenommen (Pressemitteilung des Rates vom 20.6.2014 – 9402/14).

Art. 4 MTR vermeidet eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Gewinnausschüttungen aus dem Ausland. Dazu stehen dem Mitgliedstaat nach Art. 4 Abs. 1 MTR zwei Methoden zur Verfügung: Die Muttergesellschaft kann zum einen diese Gewinne freistellen. Zum anderen können die Muttergesellschaft und die Betriebsstätte den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Enkelgesellschaft für diesen Gewinn entrichten, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer auf ihre geschuldete Steuer anrechnen lassen. Die Mitgliedstaaten können für Gewinnausschüttungen aus inländ. und ausländ. Quellen jeweils einen anderen Mechanismus nutzen, ohne dass es zu einer Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV kommt, denn die Methoden stehen gleichwertig nebeneinander; insbes. ist der Verwaltungsaufwand im Rahmen der Anrechnungsmethode nicht als übermäßig anzusehen (EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753 – Tz. 47 f.; v. 10.2.2011 – C-436/ und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305 – Tz. 90). Der Stpfl. kann sich aufgrund der unmittelbaren Wirkung des Art. 4 Abs. 1 MTR auf beide Methoden berufen (EuGH v. 12.2.2009 – C-138/07 – Cobelfret, Slg 2009, I-731 – Tz. 65; zur Frage, welche Methode zur Anwendung kommt, wenn die nationale Rechtsordnung die wirtschaftliche Doppelbesteuerung überhaupt nicht verwendet s. östVwGH v. 25.10.2011 – 11/15/0070; dazu ZORN, IStR 2012, 86; sowie Anm. 425).

Nach Art. 4 Abs. 2 MTR können die Mitgliedstaaten – korrespondierend zur Befreiung der Gewinnausschüttungen – ein Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen sowie einen Ausschluss der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft vorsehen. Die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten können pauschal

festgesetzt werden, wobei der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf. Art. 4 Abs. 2 MTR verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 54 AEUV, soweit das Ermessen unterschiedlich danach ausgeübt wird, ob eine innerstaatliche Muttergesellschaft Anteile an einer stpfl. oder nicht stpfl. Tochtergesellschaft hält (EuGH v. 24.9.2002 – C-168/01 – Bosal, Slg 2003, I-9409; v. 23.2.2006 – C-471/04 – Keller Holding, Slg 2006, I-2107).

Art. 5 Abs. 1 MTR befreit grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen vom Steuerabzug an der Quelle. Die hierdurch hervorgerufene Inländerdiskriminierung ist europarechtl. unbedenklich (Anm. 432; vgl. zu verfassungsrechtl. Zweifeln § 43b Anm. 3). Der EuGH definiert den Begriff StAbzug an der Quelle als „eine auf die Einkünfte, die eine Muttergesellschaft von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft erhalten hat, erhobene Steuer, deren auslösender Tatbestand die Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren ist, wenn die Erträge dieser Wertpapiere die Besteuerungsgrundlage dieser Steuer sind und der Stpfl. der Inhaber dieser Wertpapiere ist“ (EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753 – Tz. 109; die KStErhöhung nach § 38 KStG stellt keinen StAbzug an der Quelle dar, vgl. § 38 KStG Anm. 4). Die Befreiung bezieht sich nicht nur auf die KSt, sondern betrifft unabhängig von ihrer Natur oder Bezeichnung jede Quellenbesteuerung der ausgeschütteten Dividenden (EuGH v. 8.6.2000 – C-375/98 – Fazenda Publica, Slg 2000, I-4243; zur Befreiung des Solidaritätszuschlags vgl. Anhang 1 zu § 51a Anm. 22).

In den persönlichen Anwendungsbereich der Richtlinie fallen Gesellschaften, die eine im Anhang der Richtlinie aufgeführte Form aufweisen (Buchst. a); eine Ausdehnung auf andere Gesellschaftsformen ist nicht möglich (EuGH v. 18.6.2009 – C-303/07 – Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, Slg 2009, I-5145 – Tz. 27; v. 1.10.2009 – C-247/08 – Gaz de France, Slg 2009, I-9225 – Tz. 29 ff.). Zudem müssen sie nach dem StRecht eines Mitgliedstaats in diesem Staat ansässig sein; sie dürfen auch nicht aufgrund eines mit einem dritten Staat geschlossenen DBA als außerhalb der Union ansässig gelten (Buchst. b). Schließlich müssen sie einer in der Richtlinie genannten Steuer unterliegen (Buchst. c). In Deutschland sind hiervon unter die KSt fallende Gesellschaften wie die AG, KGaA, GmbH sowie bergrechtl. Gewerkschaft erfasst (vgl. § 43b Anm. 9).

Beteiligungserfordernis: Die Muttergesellschaft muss zu wenigstens 10 % am Kapital (zur Streubesitzdividende s. Anm. 494) einer Gesellschaft (Tochtergesellschaft) eines anderen Mitgliedstaats beteiligt sein; alternativ reicht es aus, wenn sie einen solchen Anteil an einer Tochtergesellschaft desselben Mitgliedstaats durch eine ganz oder teilweise in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte (Art. 2 Abs. 2 MTR) hält. Der Begriff „Anteil am Kapital“ umfasst nicht die Innehabung des Nießbrauchs an Anteilen (EuGH v. 22.12.2008 – C-48/07 – Les Verges du Vieux Tauves SA, Slg 2008, I-10627 – Tz. 39). Mitgliedstaaten können Gesellschaften von der Richtlinie ausnehmen, die nicht während eines ununterbrochenem Zeitraums von mindestens zwei Jahren im Besitz einer Beteiligung bleiben, aufgrund derer sie als Muttergesellschaft gelten (Art. 3 Abs. 2 MTR). Sie dürfen die Befreiung aber nicht davon abhängig machen, dass die Mindesthaltungsdauer im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung schon erfüllt war (EuGH v. 17.10.1996 – C-283/94 – Denkavit ua., Slg 1996, I-5063).

Der sachliche Anwendungsbereich der Richtlinie betrifft Gewinnausschüttungen (Art. 1 Abs. 1 MTR, dies sind in Deutschland alle Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, auch Genussrechte, vgl. § 8 KStG Anm. 197). Der

Terminus Gewinnausschüttung ist nicht definiert (MAISTO, *European Taxation* 2002, 28). Jedoch kann negativ abgegrenzt werden, dass Steuergutschriften (EuGH v. 25.9.2003 – C-58/01 – *Océ van der Grinten*, Slg 2003, I-9809; hingegen sind Steuergutschriften einzubeziehen falls es sich um solche handelt, die eine bereits vom Anteilseigner gezahlte Steuer ausgleichen, vgl. EuGH v. 3.4.2008 – C-27/07 – *Banque Fédérative du Credit Mutuel*, Slg 2008, I-2067 – Tz. 32 ff.) sowie die Erstattung von Ausgleichszuschlägen, die als zusätzliche Abgabe zur KSt erhoben werden, keine Gewinnausschüttungen darstellen (EuGH v. 24.6.2010 – C-338/08 – *P. Ferrero* und C-339/08 – *General Beverage Europe*, Slg 2010, I-5741). Nach Art. 4 Abs. 1 MTR werden anlässlich der Liquidation ausgeschüttete Gewinne nicht erfasst; die Auflösung einer Gesellschaft im Rahmen einer Fusion durch Übernahme ist aber keine derartige Liquidation (EuGH v. 18.10.2012 – C-371/11 – *Punch Graphix*, DStRE 2013, 478). Auch Gewinne aus der Veräußerung der gehaltenen Anteile oder unrealisierte Gewinne sind keine Gewinnausschüttungen (TERRA/WATTEL, *European Tax Law*, 2012, 321).

3. Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie

542

Ziel der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie (ZLR) ist es, innerstaatliche und grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in der EU stl. gleichzustellen und stl. Belastungen wie erhöhten Verwaltungsaufwand, Cashflow-Probleme und Doppelbesteuerung zu beseitigen (Richtlinie 2003/49/EG, ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49, Erwägungsgründe 1, 2). Die Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht erfolgt durch §§ 50g, 50h (vgl. §§ 50g, 50h Anm. 1).

Nach Art. 1 Abs. 1 ZLR hat der Quellenstaat Zinsen und Lizenzgebühren, unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden, von allen darauf erhebbaren Steuern zu befreien, wenn es sich beim wirtschaftlichen Eigentümer dieser Zahlungen um ein Unternehmen oder eine BS in einem anderen Mitgliedstaat handelt. Durch die Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie wird der Zins- bzw. Lizenzgläubiger allein vor juristischer Doppelbesteuerung geschützt. Eine Belastung des Vergütungsschuldners durch Abzugsverbote wie § 8 Nr. 1 GewStG, aber auch § 4h EStG (ebenso für § 8a KStG, vgl. § 8a KStG Anm. 4) ist dagegen nicht von der Richtlinie untersagt (EuGH v. 21.7.2011 – C-397/09 – *Scheuten Solar Technology*, Slg 2011, I-06455; nachfolgend BFH v. 7.12.2011 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507); die abweichende Rspr. zur Mutter-Tochter-Richtlinie (EuGH v. 4.10.2001 – C-294/99 – *Athinaiki Zythopii*, Slg 2001, I-6797) lässt sich aufgrund der bestehenden Strukturunterschiede nicht übertragen: Bei der Mutter-Tochter-Richtlinie erfolgt die Besteuerung des Gewinns der Tochtergesellschaft zunächst in deren Ansässigkeitsstaat; der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft kann durch die Wahl zwischen Freistellung und indirekter Anrechnung nach Art. 4 Abs. 1 MTR eine Besteuerung mindestens auf seinem Steuerniveau durchsetzen. Im Ergebnis bedeutet dies, dass diese Richtlinie die Mitgliedstaaten vor Steuerwettbewerb dahingehend schützt, dass jeder der beiden Staaten eine Mindestbesteuerung auf seinem Steuerniveau durchsetzen kann. Hingegen schließt die Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie eine Besteuerung des Vergütungsgläubigers im Ansässigkeitsstaat des Vergütungsschuldners aus. Wird dem Vergütungsschuldner zusätzlich ein BA-Abzug gewährt, so bleibt die Bestimmung des Steuerniveaus gänzlich dem Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers vorbehalten; anders als bei der Mutter-Tochter-Richtlinie hat der Ansässigkeitsstaat des Ver-

gütungsschuldners dann keine Möglichkeit, eine Mindestbesteuerung auf seinem Steuerniveau sicherzustellen. Eine derartige Verpflichtung zu einem unbeschränkbaren BA-Abzug ist aber in der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie nicht ausdrücklich vorgesehen; sie wäre auch mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, die dem europäischen StRecht zugrunde liegt (vgl. Anm. 437 ff.), unvereinbar.

In persönlicher Hinsicht müssen das die Zinsen oder Lizenzgebühren zahlende Unternehmen und das gem. Art. 1 Abs. 4 ZLR (s. VERDONER/OFFERMANN/S/HUIBREGTSE, *European Taxation* 2010, 465). nutzungsberechtigte Unternehmen verbundene Unternehmen sein (Art. 1 Abs. 7 ZLR). Die Unternehmen müssen nach Art. 3 Buchst. a ZLR eine in der Liste im Anhang zur Richtlinie aufgeführte Rechtsform aufweisen, für Abkommenszwecke als in diesem Staat ansässig gelten und einer der in Art. 3 Buchst. a iii ZLR bezeichneten Steuer unterliegen. Nach Ansicht der Kommission soll unter den Anwendungsbereich der Richtlinie auch die gemeinsame Muttergesellschaft im Drittstaat von in EU-Mitgliedstaaten ansässigen Schwestertochtergesellschaften fallen (Art. 3.3.6.2 KOM[2009] 179 endg.). Ein verbundenes Unternehmen ist nach Art. 3 Buchst. b ZLR jedes Unternehmen, das wenigstens dadurch mit einem zweiten Unternehmen verbunden ist, dass das erste Unternehmen zu mind. 25 % am Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist, das zweite Unternehmen zu mind. 25 % am Kapital des ersten Unternehmens beteiligt ist oder ein drittes Unternehmen unmittelbar zu mind. 25 % am Kapital des ersten und des zweiten Unternehmens beteiligt ist (näher DISTASO/Russo, *European Taxation* 2004, 143). Nach deutschem Recht sind daher allein KapGes. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und BS von EU-KapGes. von der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie erfasst (sowie die in Anlage 3 Nr. 1 zu § 50g genannten in Deutschland unbeschränkt kstplf. Körperschaften, vgl. § 50g Anm. 6).

Der sachliche Anwendungsbereich der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie ist auf Zinsen (vgl. § 50g Anm. 8) und Lizenzgebühren beschränkt (zur Klassifikation BUNDGAARD, *European Taxation* 2010, 442), soweit diese den fremdüblichen Betrag nach Art. 4 Abs. 2 ZLR oder die nationalen Unterkapitalisierungsregelungen nicht überschreiten (Art. 3.3.8 KOM[2009] 179 endg.; hinsichtlich diskriminierender Anwendung von Unterkapitalisierungsregelungen s. EuGH v. 17.1.2008 – C-105/07 – Lammers, Slg 2008, I-173). Mangels Verweises auf die Mutter-Tochter-Richtlinie ist es möglich, dass bestimmte hybride Zahlungen weder dieser Richtlinie noch der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie unterliegen (STARINGER/TÜCHLER in LANG/SCHUCH/STARINGER, *Quellensteuern*, 2010, 281 ff.; näher EBERHARTINGER/SIX, *intertax* 2009, 4).

Regelungen zur Verhinderung von Steuerumgehung: Nach 5 Abs. 1 ZLR steht die Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Vermeidung von Betrug und Missbrauch nicht entgegen (näher STARINGER/TÜCHLER in LANG/SCHUCH/STARINGER, *Quellensteuern*, 2010, 281 ff.). Zudem können die Mitgliedstaaten nach Art. 5 Abs. 2 ZLR den Rechtsvorteil der Richtlinie entziehen, sofern Transaktionen hauptsächlich aus Gründen der Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und des Missbrauchs geschehen (zur Anwendung im nationalen Recht § 50g Anm. 17). Nach Ansicht der Kommission rechtfertigt Art. 5 ZLR nicht den Ausschluss der Richtlinie, wenn das Zahlungen empfangende Unternehmen durch ein im Drittland ansässiges Unternehmen kontrolliert wird, denn ein Gestaltungsmissbrauch durch conduit Gesellschaften wird schon durch die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 1 ZLR ausgeschlossen (Art. 3.3.9 KOM[2009] 179 endg.). Jedoch enthält die Zins-Lizenzgebühren-

Richtlinie keine generelle Subject-to-tax-Klausel; allein im Fall einer BS als Nutzungsberechtigter ist sichergestellt, dass Zinsen und Lizenzgebühren einmal innerhalb der EU der Steuer unterliegen (vgl. Art. 1 Abs. 5 Buchst. b ZLR). Dies soll in der Neufassung der Richtlinie geändert werden (KOM[2011] 714 endg.). Die Europäische Kommission verweist in einem Bericht auf Möglichkeiten für Verbesserungen und Klarstellungen bei der praktischen Anwendung der Regelungen (KOM[2009] 179 endg.; näher AIGNER, SWI 2009, 504). Diese sind in den Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission v. 11.11.2011 (KOM[2011] 714 endg.; vorangehend KOM[2003] 841 endg.) eingeflossen. Der Vorschlag zielt auf die Angleichung des Anwendungsbereichs der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie mit dem der Mutter-Tochter-Richtlinie durch beispielsweise Herabsetzung der Beteiligungsanforderungen (KOM[2011] 714 endg.) ab.

4. Sparzinsrichtlinie

543

Ziel der Sparzins-Richtlinie (ZR) ist es, die effektive Besteuerung der Erträge aus grenzüberschreitenden Zinszahlungen an wirtschaftliche Eigentümer durch die Weitergabe von Zinsinformationen an die zuständigen Behörden des Zinsempfängers zu sichern (Richtlinie 2003/48/EG, ABl. EG 2003 Nr. L 157, 38, Art. 1 Abs. 1, Erwägungsgründe 8, 14; detailliert AIGNER, Die Sparzinsenrichtlinie, 2009). Zudem soll eine gemeinschaftsrechtl. Koordinierung der Zinsbesteuerung eine Verzerrung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 ff. AEUV vermeiden (Richtlinie 2003/48/EG, ABl. EU 2003 Nr. L 157, 38, Erwägungsgründe 5, 6). Die Richtlinie ist signifikant geändert worden durch die Richtlinie 2014/48/EU, ABl. EU 2014 Nr. L 111, 50; dazu STRUB, IStR 2014, 313). Die Sparzinsrichtlinie wird in nationales Recht umgesetzt durch die Zinsinformationsverordnung (Verordnung v. 26.1.2004, BGBl. I 2004, 128), die auf Grundlage der Ermächtigungsvorschrift des § 45e erlassen wurde (vgl. § 45e Anm. 1 ff.).

Zur Weitergabe von Zinsinformationen erteilt die Zahlstelle (Art. 4 Abs. 1 ZR; näher AIGNER/GLÄSER, SWI 2005, 263; zu den Neuerungen durch die Richtlinie 2014/48/EU s. STRUB, IStR 2014, 313 [315 f.]) nach Art. 8 Abs. 1 ZR der zuständigen Behörde – in Deutschland dem Bundesamt für Finanzen (nach Art. 5 ZR) – Auskünfte zu Identität und Wohnsitz des wirtschaftlichen Eigentümers, Name und Anschrift der Zahlstelle sowie Kontonummer des wirtschaftlichen Eigentümers oder Kennzeichen der Forderung, aus der die Zinsen herrühren. Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers ist in Art. 2 ZR (näher AIGNER/TUMPEL in LANG/SCHUCH/STARINGER, Quellensteuern, 2010, 331 ff.) definiert. Im nationalen Recht qualifizieren wohl auch Zusammenschlüsse von natürlichen Personen als wirtschaftliche Eigentümer (s. näher § 45e Anm. 12). Die zuständige Behörde leitet die Auskünfte der Zahlstellen durch automatischen Informationsaustausch mindestens einmal jährlich an die zuständige Behörde des Ansässigkeitsstaates weiter (Art. 9 Abs. 1 ZR). Diese Informationen sind entscheidend, da sich die Behörden für die Ermittlung im Rahmen der Amtshilfe (vgl. Anm. 441, 551) nur dann an die zuständigen Behörden des anderen Mitgliedstaats wenden können, wenn ein Anhaltspunkt für die Existenz eines Steuergegenstands vorliegt (EuGH v. 11.6.2009 – C-155/08 – X, Slg 2009, I-5093; v. 11.6.2009 – C-157/08 – Passenheim/van Schoot, Slg 2009, I-5093).

In den sachlichen Anwendungsbereich der Sparzins-Richtlinie fallen Zinszahlungen (Art. 6 ZR, näher LARKING, EC Tax Review 2004, 227; zu den Neuerungen durch die Richtlinie 2014/48/EU s. STRUB, IStR 2014, 313 [315]). Zu-

schläge für verspätete Zahlungen gelten nicht als Zinszahlungen (Art. 6 Abs. 1 ZR). Ebenfalls nicht erfasst werden Erträge aus Aktien, Aktienfonds und bestimmten umlauffähigen Schuldtiteln sowie Versicherungsleistungen, Zinsderivaten und anderen strukturierten Produkten wie Convertibles und Zertifikate. Dasselbe gilt für sog. Grandfathering-Obligationen nach Art. 15 ZR.

Zur Bekämpfung von Umgehungsstrategien, beispielsweise durch zwischen geschaltete juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen oder auch durch Ausnutzung der Beschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs auf Zinszahlungen nach Art. 6 ZR (SAILER/ISMER, IStR 2005, 1; DASSESSE, EC Tax Review 2004, 41), hat die Kommission einen Richtlinienvorschlag (KOM[2008] 727 endg.) sowie einen Bericht (KOM[2012] 65 endg.) vorgelegt. Danach sind die betreffenden Vereinbarungen über die Besteuerung von Zinserträgen sowohl in Bezug auf die erfassten Produkte als auch für die einbezogenen Transaktionen und Wirtschaftsakteure zu erweitern, um bestehende Umgehungsmöglichkeiten einzuschränken. Die Wirksamkeit der Sparzins-Richtlinie als Rechtsinstrument zur Erlangung von Informationen über das Vorhandensein von ausländ. Einkünften aus Mobilien wird nicht in Frage gestellt (EuGH v. 6.6.2013 – C-383/10 – Kommission/Belgien, IStR 2013, 503).

Den Mitgliedstaaten Belgien, Luxemburg und Österreich wurde das Recht zugebilligt, im Hinblick auf ihr nationales Bankgeheimnis nicht am automatischen Informationsaustausch teilnehmen zu müssen (vgl. Art. 10 Abs. 1 ZR). Stattdessen sind diese Staaten verpflichtet, eine abgeltende Quellensteuer auf die Zinseinkünfte zu erheben. Diese beträgt nach Art. 11 Abs. 1 ZR inzwischen 35 %. Die Mitgliedstaaten behalten 25 % und leiten 75 % der Quellensteuer an den Mitgliedstaat, in dem der wirtschaftliche Eigentümer der Zinsen ansässig ist, weiter (Art. 12 ZR). Der Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers ist gehalten geeignete Vorkehrungen zu treffen, um einer Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Belgien, Luxemburg und Österreich entgegenzuwirken (Art. 14 ZR). Zudem kann der wirtschaftliche Eigentümer die Erhebung von Quellensteuer im Einzelfall durch die Weitergabe von Informationen vermeiden (Art. 13 ZR). Seit dem 1.1.2010 nimmt Belgien am automatischen Informationsaustausch nach der Sparzins-Richtlinie teil.

544 5. Fusionsrichtlinie

Ziel der Fusionsrichtlinie (FR) ist die Beseitigung von Steuerhemmnissen bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen, insbes. bei Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, Einbringung von Unternehmensteilen und beim Austausch von Anteilen (Richtlinie 90/434/EWG, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1; erweitert durch Richtlinie 2005/19/EG, ABl. EU 2005 Nr. L 58, 19 und neu kodifiziert durch Richtlinie 2009/133/EG, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34). Bedeutung erlangte die Fusionsrichtlinie vor allem, nachdem gesellschaftsrechtl. Verschmelzungen und Spaltungen grenzüberschreitend innerhalb der Europäischen Gemeinschaft ermöglicht worden waren. Dies geschah zum einen durch die im Rahmen der Niederlassungsfreiheit nach Art. 54 AEUV ergangene Rspr. (vgl. Anm. 462) und zum anderen durch die Verordnung über das Statut der Europäischen Gesellschaft SE (Verordnung EG Nr. 2157/2001, ABl. EG 2001 Nr. L 294, 1, ergänzt durch Richtlinie 2001/86/EG, ABl. EG 2001 Nr. L 294, 22) und die Richtlinie über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (Richtlinie 2005/56/EG, ABl. EU 2005 Nr. L 310, 1). Die Umsetzung in Deutschland erfolgte im Rah-

men des UmwStG (zur Umsetzung in der EU: ERNST & YOUNG, Survey of the Implementation of Council Directive 90/434/EEC, 2009 (abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf – zuletzt aufgerufen am 14.07.2014; LOZEV, European Taxation 2010, 84). Vereinzelt wirkt sich die Richtlinie auch bei Sonderfällen im Rahmen der Entstrickungsbesteuerung aus (vgl. § 4 Anm. 236 f.; zur Überschreitung der Vorgaben der Fusionsrichtlinie § 15 Anm. 977 ff.).

Auf drei Ebenen wird die Besteuerung vermieden: auf Ebene der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft lösen die begünstigten Vorgänge keine Besteuerung eines Veräußerungsgewinns mit KSt aus; die Richtlinie bezieht sich aber nicht auf Verkehrssteuern (EuGH v. 20.5.2010 – C-352/08 – Zwiñenburg BV, Slg 2010, I-4303). Zur Wahrung der fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten muss das übertragene Vermögen einer BS der übernehmenden Gesellschaft im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet werden und zur Erzielung ihres stl. zu berücksichtigenden Ergebnisses beitragen (Art. 4 Abs. 2 Buchst. b FR). Auf Ebene der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft unterliegen Wertsteigerungen durch den Untergang der Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft nicht der Besteuerung, wenn diese eine Beteiligung iHv. mind. 10 % besitzt (Art. 7 FR, korrespondierend zum Beherrschungsverhältnis nach der Mutter-Tochterrichtlinie, vgl. Anm. 541). Auf Ebene der Gesellschafter schließlich darf die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft aufgrund einer Umwandlung keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen (Art. 8 Abs. 1 FR). Eine nationale Regelung, die den Veräußerungsgewinn besteuert, sofern die erwerbende Gesellschaft nicht den historischen Buchwert der Anteile in ihrer eigenen StBil. ansetzt (doppelte Buchwertverknüpfung), ist rechtswidrig (EuGH v. 11.12.2008 – C-258/07 – A.T. AG, Slg 2007, I-185; DAIBER, European Taxation 2009, 364). Die Gewährung von Steuervorteilen kann im Übrigen an einen fristgebundenen Antrag geknüpft werden, soweit die Fristregelung hinreichend genau, klar und vorhersehbar ist (EuGH v. 18.10.2012 – C-603/10 – Pelati d.o.o., DStRE 2013, 349).

Sonderfall der hybriden Gesellschaft: Betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde einbringende, erworbene oder übernehmende Gesellschaft aufgrund ihrer juristischen Merkmale anders als ihr Gründungsstaat als stl. transparent, dann sind die Gesellschafter ebenfalls nach den Vorschriften des Art. 11 FR zu begünstigen (näher RUSSO, European Taxation 2006, 478; BENECKE/SCHNITGER, *intertax* 2005, 170). Zudem besteuert der Mitgliedstaat den Veräußerungsgewinn dieser Personen aus der Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an den Gesellschafter nicht (Art. 8 Abs. 3 FR, VAN DEN BRANDEN, *EC Tax Review* 2005, 119).

Der sachliche Anwendungsbereich der Richtlinie umfasst Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen und Einbringungen sowie den Austausch von Anteilen (Art. 2 Buchst. e–d FR). Abspaltungen und Einbringungen müssen sich dabei mindestens auf Teilbetriebe (Art. 2 Buchst. j FR, vgl. EuGH v. 15.1.2002 – C-43/00 – Andersen, Slg 2002, I-379; näher VINTHER/WERLAUFF, *European Taxation* 2002, 441) beziehen, wobei umgekehrt mindestens ein Teilbetrieb in der Ausgangsgesellschaft verbleiben muss (näher ua. AURELIO, *intertax* 2006, 333). Bare Zuzahlungen (dazu näher EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05 – Kofod, Slg

2007, I-5795) sind bis maximal 10 % des Nennwerts der im Zuge des Austausches ausgegebenen Anteile möglich; eine Einbringung von Unternehmensteilen gegen Geldzahlung ist hingegen nicht von der Richtlinie gedeckt (EuGH v. 15.1.2002 – C-43/00 – Andersen, Slg 2002, I-379). Sitzverlegungen, durch die eine SE oder eine SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, ohne dass dies zu ihrer Auflösung oder Gründung einer neuen juristischen Person führt, fallen auch in den Anwendungsbereich (Art. 2 Buchst. k FR, Russo/OFFERMANN, *European Taxation* 2006, 250; AURELIO, *intertax* 2006, 333).

Persönlich ist die Richtlinie anwendbar auf jede Gesellschaft, die eine der in Anhang I Teil A der Richtlinie aufgeführten Formen aufweist (Buchst. a), nach dem StRecht eines Mitgliedstaats als in diesem Mitgliedstaat ansässig ist und nicht aufgrund eines DBA mit einem Drittstaat als außerhalb der Union ansässig angesehen wird (Buchst. b) und ohne Wahlmöglichkeit einer der in Anhang I Teil B der Richtlinie aufgeführten oder entsprechenden Steuern unterliegt, ohne davon befreit zu sein (Buchst. c). Zudem ist die Richtlinie auch auf Gesellschaften mit Sitz im Hoheitsgebiet eines dem EWR angehörigen Drittlandes, mit dem ein Abkommen über gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Anm. 441, 551) besteht, anwendbar (EuGH v. 19.7.2012 – C-48/11 – A Oy, DStRE 2013, 148; näher HELMINEN, *European Taxation* 2011, 179).

Nach der Missbrauchsklausel in Art. 15 Abs. 1 FR kann die StBefreiung ganz oder teilweise versagt oder rückgängig gemacht werden, wenn der hauptsächliche Beweggrund Steuerhinterziehung oder -umgehung ist. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn der Vorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen wie der Umstrukturierung oder Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften beruht; das bloße Streben nach einem rein stl. Vorteil wie dem horizontalen Verlustausgleich (EuGH v. 17.7.1997 – C-28/95 – Leur-Bloem, Slg 1997, I-4161) genügt hingegen nicht. Schädlich ist es auch, wenn die aufgenommene Gesellschaft keine Tätigkeit entfaltet, keine Beteiligung hält und der aufnehmenden Gesellschaft nur hohe Verluste unklaren Ursprungs überträgt, selbst wenn es zu Einsparungen bei Strukturkosten kommt (EuGH v. 10.11.2011 – C-126/10 – Foggia, Slg 2011, I-10923). Dies haben die nationalen Behörden im Rahmen einer globalen Untersuchung jedes Einzelfalls zu prüfen (zu einer Nachweispflicht des Stpfl.: TERRA/WATTEL, *European Tax Law*, 2012, 359). Nicht zulässig sind die Anwendung allgemein vorgegebener Kriterien oder generelle Vorschriften, die eine bestimmte Gruppe von Vorgängen automatisch und unabhängig davon, ob eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausschließen (EuGH v. 17.7.1997 – C-28/95 – Leur-Bloem, Slg 1997, I-4161).

6. Weitere Kommissionsinitiativen

545 a) CCCTB

Einen Vorschlag für eine Richtlinie über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB-RLE) hat die Europäische Kommission im März 2011 vorgelegt (KOM[2011] 121 endg.; s. § 8 KStG Anm. 11). Diese sieht die Schaffung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von bestimmten in der Union ansässigen und der KSt unterliegenden Gesellschaften und Gruppen von solchen Gesellschaften vor; zudem sollen Vorschriften für die Berechnung und Anwendung dieser Bemessungs-

grundlage festgelegt werden (Art. 1 GKKB-RLE, grds. VASCEGA/VAN THIEL, *European Taxation* 2011, 374; AUJEAN, FS Rödler, 2010, 43). Der Wegfall von Verrechnungspreisvorschriften und die Einführung des One-Stop-Shop-Prinzips sollen die Befolgungskosten senken (EIJSDEN in WEBER, CCCTB, 2012, 127 ff.) und ein grenzüberschreitend möglicher Verlustausgleich soll eine überhöhte Gesamtbesteuerung vermeiden. Zur Sicherung der fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten (SPENGL/OESTREICHER, *Common Corporate Tax Base in Europe*, 2012) werden von der Kommission derzeit Überarbeitungen vorgenommen, wobei zunächst die Steuerbemessungsgrundlage im Fokus steht (näher SCHEFFLER/KÖSTLER, DStR 2013, 2190).

Zur Bestimmung der GKKB wird zuerst das stl. Ergebnis jedes einzelnen Unternehmens berechnet (Art. 10 GKKB-RLE, näher SPENGL/ZÖLLKAU, *Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income*, 2012; näher zu stl. Bewertungsvorschriften: SCHEFFLER/KREBS, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13; s. § 6 Anm. 3); freigestellt sind nach Art. 11 GKKB-RLE insbes. vereinnahmte Gewinnausschüttungen (Buchst. c), Erlöse aus der Veräußerung von Beteiligungen (Buchst. d) und Einkünfte einer BS in einem Drittland (Buchst. e). Danach erfolgt eine Konsolidierung der einzelnen Ergebnisse der Gruppenmitglieder (Art. 55 ff. GKKB-RLE, näher SANDERS in WEBER, CCCTB, 2012, 1 ff.), wobei Gewinne und Verluste aus gruppeninternen Transaktionen eliminiert werden. Schließlich wird das konsolidierte positive Ergebnis auf Grundlage von drei gleich gewichteten Faktoren Arbeit, Vermögenswerte und Umsatz unter den in Frage kommenden Mitgliedstaaten aufgeteilt (näher HELLERSTEIN in WEBER, CCCTB, 2012, 220 ff.).

b) Weitere Vorschläge

546

Weitere Kommissionsinitiativen (dazu LANG, IStR 2013, 365; LANG, SWI 2013, 206), die aber noch nicht den Status eines Richtlinienvorschlages erreicht haben, finden sich insbes. im Bereich der Missbrauchsbekämpfung. Dort hat die Kommission eine Empfehlung zur Einführung einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift und einer subject-to-tax-Klausel (KOM[2012] 8806 endg.) sowie eine weitere Empfehlung zu Mindeststandards (Transparenz und Informationsaustausch) für verantwortungsvolles Handeln von Drittländern (KOM[2012] 8805 endg.) veröffentlicht. Weiterhin werden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung insbes. die Einführung von Schiedsverfahren auch jenseits des EU-Schiedsübereinkommens und eine Richtlinie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung diskutiert (LANG, IStR 2013, 365 (339 ff.); s. auch die Mitteilung v. 11.11.2011 über Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, KOM[2011] 712 endg.).

Einstweilen frei.

547–549

V. Abkommen mit Drittstaaten

1. EWR-Abkommen

Schrifttum: CORDEWENER, Das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum: eine unerkannte Baustelle des deutschen Steuerrechts, FR 2005, 236; CORDEWENER, Seminar A: Der Einfluss von EU-Nichtdiskriminierungsregeln auf Nicht-EU-Staaten, IStR 2008, 536; DARAGAN, Darf Deutschland im Verhältnis zu Liechtenstein die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 40 EWRA wegen fehlender Auskunftspflicht beschränken?, IStR 2011, 584; BAUDENBACHER, Das Vorabentscheidungsverfahren im EFTA-Pfeiler des EWR, EuR

2013, 504; DÜRRSCHMIDT/WOBST, Anmerkung zu EFTA-Gerichtshof, Urt. v. 3.10.2012 – Rs. E-15/11, Arcade Drilling, IStR 2013, 2024.

550 a) Institutionelle Struktur

Vergleichbare Standards wie bei Sachverhalten innerhalb der Europäischen Union gelten aufgrund des zum 1.1.1994 in Kraft getretenen Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (v. 2.5.1992, ABl. EG 1994 Nr. L 1, 3; EWR-Abkommen) auch für Sachverhalte mit grenzüberschreitendem Bezug zwischen den EU-Staaten und den Mitgliedstaaten der 1960 gegründeten Europäischen Freihandelsassoziation (Übereinkommen v. 4.1.1960 zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation, EFTA) Island, Liechtenstein und Norwegen. Das Abkommen ist als völkerrechtliches Abkommen integraler Bestandteil des Unionsrechts. Es war ferner bis zu ihrem EU-Beitritt bedeutsam für Österreich, Finnland und Schweden. Der EFTA-Staat Schweiz hingegen hat den Beitritt abgelehnt (zu den in der Folge geschlossenen Abkommen mit der Schweiz vgl. Anm. 555 ff.).

Der EWR besteht gemäß dem EWR-Abkommen aus zwei Pfeilern, nämlich aus der Europäischen Union und ihren Mitgliedstaaten einerseits sowie aus der EFTA und deren genannten Mitgliedstaaten andererseits. Der EWR weist mit dem EWR-Rat, dem Gemeinsamen EWR-Ausschuss, dem Gemeinsamen Parlamentarischen EWR-Ausschuss und dem Beratenden EWR-Ausschuss vier Institutionen auf, in denen die EFTA-Staaten und die EU bei der Vorbereitung von Entscheidungen, der Beschlussfassung sowie der Streitbeilegung zusammenwirken. Vertreten sind jeder der dem EWR beigetretenen EFTA-Mitgliedstaaten sowie die EU; es gilt dabei Einstimmigkeit.

Die Institutionen des EFTA-Pfeilers – insbes. die Überwachungsbehörde und der EFTA-Gerichtshof, Art. 108 Abs. 2 EWRA iVm. dem Überwachungs- und Gerichtsabkommen (ÜGA) – sind auch für die Rechtspraxis der EU bedeutsam. Der EFTA-Gerichtshof ist zum einen zuständig für Klagen der EFTA-Überwachungsbehörde gegen die Mitgliedstaaten im Rahmen von Überwachungsverfahren, die den Vertragsverletzungsverfahren im Unionsrecht entsprechen. Zum anderen erstellt er auf Vorabentscheidungsersuchen von mitgliedstaatlichen Gerichten sog. Gutachten (dazu näher BAUDENBACHER, EuR 2013, 504). Im Ergebnis entscheiden damit der EFTA-Gerichtshof und, soweit EU-Mitgliedstaaten betroffen sind, der EuGH über die Auslegung des EWR-Abkommens.

551 b) Gleichlauf bei den Grundfreiheiten

Das EWR-Abkommen normiert Grundfreiheiten, die fast wörtlich denjenigen des AEUV entsprechen. Im Einzelnen sind dies die Regelungen über die Warenverkehrsfreiheit (Art. 11 f. EWRA), Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 28 EWRA), Niederlassungsfreiheit (Art. 31, 34 EWRA) und Dienstleistungsfreiheit (Art. 36 f. EWRA) sowie die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 EWRA). Zudem gibt es Wettbewerbsregeln, insbes. das Beihilfeverbot in Art. 61 f. EWRA. Diese Vorschriften des EWR-Vertrags werden vom EuGH (vgl. EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04 – Keller-Holding, Slg. 2006, I-2107; zuletzt EuGH v. 25.10.2012 – C-387/11 – Kommission/Belgien, IStR 2012, 971 – Tz. 88, für die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit) und vom EFTA-Gerichtshof (EFTA v. 23.11.2004 – E-1/04 – Fokus Bank, IStR 2005, 55; v. 7.5.2008 – E 7/07 – Seabrokers, IStR 2009, 315; v. 3.10.2012 – E-15/11 – Arcade Drilling, IStR 2013, 195; v. 2.12.2013 – E-14/13 Überwachungsbehörde/Island, ABl. C 294 v. 10.10.2013, 9 zu den Grundfreiheiten und EFTA v. 30.3.2012 – E-17/10 und

E-6/11 – Liechtenstein und VTM Fundmanagement/Überwachungsbehörde, veröffentlicht unter: http://www.eftacourt.int/uploads/tx_nvcases/17_10_6_11_Judgment_EN.pdf – zuletzt aufgerufen am 14.07.2014, zum Beihilfeverbot weitgehend gleichlaufend zu ihren unionsrechtl. Pendanten ausgelegt. So verweist der EuGH regelmäßig in Fällen, bei denen es sowohl um EU- als auch EWR-Grundfreiheiten geht, bei der Anwendung der EWR-Grundfreiheiten auf seine Ausführungen zu den EU-Grundfreiheiten. Zur Begründung führt er dann an, die Vorschriften hätten dieselbe rechtl. Tragweite wie die im Wesentlichen identischen jeweiligen EU-Grundfreiheiten (vgl. etwa EuGH v. 11.6.2009 – C-521/07 – Kommission/Niederlande, Slg 2009, I-4873 – Tz. 33; v. 28.10.2010 – C-72/09 – Établissements Rimbaud, Slg 2010, I-10659 – Tz. 22). Die Rspr. des EFTA-Gerichtshofs kommt zu übereinstimmenden Ergebnissen. Nach Art. 6 EWRA ist der EFTA-Gerichtshof an sich zwar nur verpflichtet, die mit den entsprechenden Bestimmungen des EG-Vertrags und der aufgrund dieses Vertrags erlassenen Rechtsakte in ihrem wesentlichen Gehalt identische Bestimmungen des Abkommens im Einklang mit der einschlägigen Rspr. des EuGH vor der Unterzeichnung dieses Abkommens auszulegen. In der Praxis wird das in Art. 3 Abs. 2 ÜGA für spätere EuGH-Entscheidungen enthaltene bloße Berücksichtigungsgebot aber weitergehend im Sinne eines Befolungsgebots verstanden (s. CORDEWENER, FR 2005, 236 [238] mwN). Umgekehrt ist der EuGH zwar nicht an die Rspr. des EFTA-Gerichtshofs gebunden, er zieht dessen Entscheidungen aber des Öfteren zur Untermauerung der eigenen Position heran (vgl. die Nachweise bei CORDEWENER, FR 2005, 236 [238]).

Im Bereich der Rechtfertigung erwägt der EuGH allerdings Differenzen. Da die EU-Amtshilferichtlinie (Richtlinie 77/799/EWG, ABl. EG 1977 Nr. L 336, 15, nachfolgend Richtlinie 2011/16/EU, ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1) zwischen EU-Mitgliedstaaten und den EWR-Staaten keine Anwendung findet, kommt es auf das Bestehen von Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen an, die einen ebenso wirksamen Informationsaustausch zwischen nationalen Behörden vorsehen (EuGH v. 19.11.2009 – C-540/07 – Kommission/Italien, Slg 2009, I-10983; v. 28.10.2010 – C-72/09 – Établissements Rimbaud, Slg 2010, I-10659). Der BFH v. 22.12.2010 (I R 84-87/09, BStBl. II 2014, 361) hielt daher die Anwendung von § 15 AStG im Verhältnis zu Liechtenstein für gerechtfertigt (kritisch dazu DARAGAN, IStR 2011, 584). Allerdings enthält das zwischenzeitlich abgeschlossene DBA zwischen Deutschland und Liechtenstein eine Auskunftsklausel.

c) Grundsätzlich keine Übernahme von Sekundärrecht auf dem Gebiet des Steuerrechts 552

Grundsätzlich ist im Rahmen des EWR-Abkommens eine Übernahme von EU-Sekundärrecht vorgesehen. Indessen sind davon Richtlinien auf dem Gebiet des StRechts ausdrücklich ausgenommen. Dies bedeutet, dass die oben dargestellten Richtlinien (s. Anm. 411) im Verhältnis zu den EFTA-Staaten keine Anwendung finden. Eine Ausnahme stellt allerdings Art. 7 Abs. 2 der „Wanderarbeitnehmer“-Verordnung Nr. 1612/68 v. 15.10.1968, ABl. EG 1968 Nr. L 257, 2, dar, wonach ausländ. ArbN im Tätigkeitsstaat die gleichen stl. Vergünstigungen wie inländ. ArbN genießen (s. CORDEWENER, IStR 2008, 536 [538]). Indessen ergibt sich daraus kein Gewährleistungsgehalt, der über die Arbeitnehmerfreizügigkeit hinausgehen würde.

Einstweilen frei.

553–554

2. Europäische Abkommen mit der Schweiz

Schrifttum Freizügigkeitsabkommen: KAHIL-WOLFF/MOSTERS, Das Abkommen über die Freizügigkeit EG – Schweiz, EuZW 2001, 5; BENESCH, Das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft, Tübingen 2007; HASLEHNER, Die Anwendung von EG-Grundfreiheiten im Verhältnis zur Schweiz, SWI 2007, 221; JUNG, The Switzerland-EC Agreement on the Free Movement of Persons: Measures Equivalent to Those in the EC Treaty – A Swiss Income Tax Perspective, European Taxation 2007, 508; LANG/PISTONE (Hrsg.), The EU and Third Countries – Direct Taxation, Wien 2007; HEUBERGER/OESTERHELT, Swiss salary withholding tax violates free movement of persons agreement with the European Union, European Taxation 2010, 285; BEISER, Die Freizügigkeit zwischen der EU und der Schweiz: Versteinerung, Aushöhlung oder dynamische Auslegung – eine kritische Sicht der Rspr. des BFH, IStR 2012, 303; BREITENMOSE/WEYENETH, Die Abkommen zwischen der Schweiz und der EU, EuZW 2012, 854; JUNG, Die Niederlassungsfreiheit von Schweizer Gesellschaften bei Sitzwahl und Sitzverlegung im Europäischen Wirtschaftsraum, EuZW 2012, 863; CLOER/VOGEL, Ausdehnung der Schumacker-Rspr. auch auf Schweizer Grenzgänger, DB 2013, 1141; CLOER/VOGEL, Swiss Frontier Workers Can Claim the Benefits of Schumacker: The ECJ Decision in Ettwein (C-425/11), European Taxation 2013, 531; ROTH/MANY, Rechtsangleichung und Souveränität im Steuerrecht – Ausgewählte Aspekte der europäischen Rechtsharmonisierung und deren Einfluss auf die direkten Steuern der Schweiz, in FAHRLÄNDER/HEIZMANN (Hrsg.), Europäisierung der schweizerischen Rechtsordnung, Zürich/St. Gallen 2013; SUNDE, Entfalten die Grundfreiheiten ihre steuerlichen Auswirkungen auch im Verhältnis zur Schweiz? Besprechung des EuGH-Urteils v. 28. 2. 2013 – C-425/11, Ettwein, IStR 2013, 568.

Schrifttum Zinsbesteuerungsabkommen: DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, *intertax* 2005, 503; KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht – Der Einfluss des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Recht der direkten Steuern im Verhältnis zu Drittstaaten am Beispiel der Schweiz, IStR 2005, 658; OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced ‘Compromis Helvétique’, BIT 2005, 108; EICKER/OBSER, The impact of the Swiss-EC Agreement on intra-group dividend interest and royalty payments, *EC Tax Review* 2006, 134; HINNY, Steuerliche Aspekte der bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und der Europäischen Union in Lüdicke (Hrsg.), *Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität?*, Köln 2006, 45; HELBING/WETLI, Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz – EU, Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, *Der Schweizer Treuhänder* 2006, 956; JUNG, Article 15 of the Switzerland-EC Savings Tax Agreement: Measures Equivalent to Those in the EC Parent Subsidiary and the Interest and Royalties Directives – A Swiss Income Tax Perspective, *European Taxation* 2006, 112; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), ASA 2006, 449; NOLTE, Quellenbesteuerung – Auslegung von Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EG im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht, ZEuS 2009, 99.

555 a) Überblick

Das Freizügigkeitsabkommen (ABl. EG 2002 Nr. L 114, 6; im Folgenden FZA; dazu SUNDE, IStR 2013, 568; ROTH/MANY in FAHRLÄNDER/HEIZMANN, 2013, 379) und das Zinsbesteuerungsabkommen (ABl. EU 2004 Nr. L 385, 30; im Folgenden ZBstA) sind völkervertragliche Rechtsquellen. Gemäß Art. 216 Abs. 2 AEUV binden die Abkommen die Organe der Union und die Mitgliedstaaten. Sie nehmen am Vorrang des Unionsrechts gegenüber nationalem Recht teil, so dass abkommenswidrige innerstaatliche Vorschriften nicht anwendbar sind (BFH v. 9.5.2012 – X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947, mwN).

Das Freizügigkeitsabkommen (s. Anm. 556 ff.) wurde als Teil des Pakets von Bilateralen Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren

Mitgliedstaaten einerseits und der Schweiz andererseits geschlossen (dazu etwa BREITENMOSER/WEYENETH, EuZW 2012, 854). Diese wurden im Jahre 1999 unterzeichnet, nachdem im Jahre 1992 der schweizerische Beitritt zum Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum gescheitert war. Möglicherweise werden die Gewährleistungen aufgrund des Schweizer Referendums zur Begrenzung der Zuwanderung vom 9.2.2014 künftig ganz oder teilweise suspendiert.

Das Zinsbesteuerungsabkommen (s. Anm. 562 ff.) konnte hingegen angesichts der ausschließlichen Zuständigkeit der Europäischen Gemeinschaft allein zwischen dieser und der Schweiz vereinbart werden. Es bildet einen Bestandteil der sog. Bilateralen Abkommen II und ist im Kontext der Sparzinsrichtlinie (Richtlinie 2003/48/EG, s. dazu Anm. 543) zu sehen, die Sparszinsen einem automatischen Informationsaustausch oder einer Quellensteuererhebung unterwirft.

b) Freizügigkeitsabkommen

aa) Ziel des Freizügigkeitsabkommens

556

Ziel des Freizügigkeitsabkommens (FZA) ist die umfassende Gewährleistung erwerbsbezogener Freizügigkeit für ArbN und Selbständige. Den Kern bildet ein in den Anhängen I, II und III näher konkretisiertes Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot (Art. 2 des Abkommens). Dieses untersagt aber nicht generell und absolut jede Ungleichbehandlung von Staatsangehörigen einer der Vertragsparteien, die sich im Hoheitsgebiet der anderen Partei aufhalten. Unzulässig sind lediglich Diskriminierungen wegen der Staatsangehörigkeit, und das auch nur, soweit die Situation dieser Staatsangehörigen in den sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmungen der Anhänge I bis III dieses Abkommens fällt (EuGH v. 15.7.2010 – C-70/09 – Hengartner/Gasser, Slg 2010, I-07233 – Tz. 39). Dazu werden im Anhang I mit den Grundfreiheiten des AEUV nicht vollständig deckungsgleiche eigenständige Freiheiten geschaffen. Zudem bedient sich das Abkommen einer Erstreckung des Anwendungsbereichs von Sekundärrecht der EU, dem für das StRecht keine besondere Bedeutung zukommt (vgl. allerdings die Entscheidung BFH v. 12.9.2013 (III R 32/11) zum Differenzkindergeld bei Erwerbstätigkeit in der Schweiz).

bb) Anwendungsbereich

557

Unter Umständen können auch gegenüber dem eigenen Staat diese Rechte geltend gemacht werden, wenn die Staatsangehörigen von den Rechten aus dem Freizügigkeitsabkommen Gebrauch gemacht haben (EuGH v. 15.12.2011 – C-257/10 – Bergström, Slg 2011, I-13227, für die Koordinierung der sozialen Systeme nach Art. 8 FZA; v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, IStR 2013, 568 – Tz. 33, für die Niederlassungsfreiheit von selbständigen Grenzgängern gem. Art. 13 Anhang I FZA; anders noch der Generalanwalt Jääskinen, Schlussanträge v. 18.10.2012, BeckRS 2012, 82066; ebenso Schweizerisches Bundesgericht v. 26.1.2010 – 2C-319/2009, 2C-321/2009, BGE 136 II 241, für Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA; ausführlich dazu HEUBERGER/OESTERHELT, European Taxation 2010, 285; ROTH/MANY in FAHRLÄNDER/HEIZMANN, 2013, 379 [398 ff.]). Dafür reicht ein grenzüberschreitender Bezug (vgl. dazu Anm. 432) nicht ohne Weiteres aus. EuGH v. 12.11.2009 (C-351/08 – Grimme, Slg. 2009, I-10777) versagte einem in Deutschland tätigen deutschen Staatsangehörigen unter Bezugnahme auf den klaren Wortlaut in Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA die Berufung auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit (EuGH v. 12.11.2009 – C-351/08 – Grimme, Slg 2009, I-10777 – Tz. 45 ff.; anders im Rahmen von Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA

für einen in Frankreich ansässigen Schweizer Staatsangehörigen, der in Genf als Buchhalter arbeitet, Schweizerisches Bundesgericht v. 26.1.2010 – 2C-319/2009, 2C-321/2009, BGE 136 II 241). Die Arbeitnehmerfreizügigkeit greift damit nur ein, wenn ein Angehöriger einer Vertragspartei auf dem Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei tätig wird.

Nicht selten wird eine Entwicklungstendenz unterstellt, wonach der EuGH, beginnend mit der Entscheidung EuGH v. 15.12.2011 (C-257/10 – Bergström, Slg 2011, I-13227 – Tz. 27 f.) eine großzügigere Linie eingeschlagen habe (s. etwa SUNDE, IStR 2013, 568 [572 f.]). Indessen gibt es dafür derzeit mE keine hinreichende Grundlage. Der EuGH verfolgt – anders als bei den Grundfreiheiten des Unionsrechts (vgl. Anm. 430 ff.) – keine Konvergenz der Freiheiten (und Gleichbehandlungsansprüche) aus dem Freizügigkeitsabkommen, sondern geht fallweise ausgerichtet an Wortlaut und Zweck vor. Zweifel an generalisierbaren Tendenzen beruhen im Übrigen auch darauf, dass die jüngsten Entscheidungen, bei unklarem Abkommenswortlaut, spezielle Konstellationen zum Gegenstand hatten: EuGH v. 15.12.2011 (C-257/10 – Bergström, Slg 2011, I-13227) betraf mit der Koordinierung der sozialen Systeme nach Art. 8 FZA einen traditionell integrationsfreundlichen Bereich, während EuGH v. 28.2.2013 (C-425/11 – Ettwein, IStR 2013, 568) den Kern der EuGH-Rspr. zum StRecht (Schumacker, dazu Anm. 413, 490 f.) tangierte. Den Bereichen kommt zudem einerseits große Bedeutung für das Abkommensziel zu; sie erscheinen andererseits wenig gestaltungsanfällig.

558 cc) Tatbestand

Im Einzelnen gewährleistet werden die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 9 Anhang I FZA) sowie in Bezug auf natürliche, aber nicht juristische Personen die Niederlassungsfreiheit (Art. 15 Anhang I FZA; EuGH v. 12.11.2009 – C-351/08 – Grimme, Slg 2009, I-10777 – Tz. 31 ff.; best. von EuGH v. 11.2.2010 – C-541/08 – Fokus Invest, Slg 2010, I-01025 – Tz. 26 ff.). Der durch den Verweis in Art. 15 Anhang I FZA auf Art. 9 Anhang I FZA vorgesehene Diskriminierungsschutz erstreckt sich trotz des insoweit unklaren Wortlauts auch auf die selbständigen Grenzgänger gem. Art. 13 Anhang I FZA (vgl. EuGH v. 22.12.2008 – C-13/08 – Stamm und Hauser, Slg 2008, I-11087 – Tz. 30 ff.). Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit richten sich ihrem Wortlaut nach nur gegen den Tätigkeitsstaat. Angesichts der restriktiven Auslegung der FZA-Freiheiten durch den EuGH ist jedenfalls nicht gesichert, dass die Ausdehnung der Verpflichtungen auf den Ansässigkeitsstaat auf diese Freiheiten übertragen wird.

Vorschriften über die Dienstleistungsfreiheit, die aber auf 90 Arbeitstage pro Kalenderjahr beschränkt sind, finden sich in Art. 17 Anhang I FZA. Der EuGH gewährt Dienstleistungsempfängern keine Inländergleichbehandlung mit Blick auf Abgabenregelungen (EuGH v. 15.7.2010 – C-70/09 – Hengartner/Gasser, Slg 2010, I-07233 – Tz. 35 ff.; ebenso für die Abziehbarkeit von an schweizerische Schulen gezahltem Schulgeld BFH v. 9.5.2012 – X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947). Eine Kapitalverkehrsfreiheit wurde hingegen ebenso wenig in das Abkommen aufgenommen (zur EU-Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AUEV im Drittstaatenkontext Anm. 482) wie Vorschriften zur allgemeinen Freizügigkeit (dies offenlassend BFH v. 9.5.2012 – X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947) gem. Art. 21 AEUV (s. Anm. 430).

Die Freiheiten schützen vor unmittelbaren und mittelbaren Diskriminierungen (so zu Letzteren ausdrücklich EuGH v. 6.10.2011 – C-506/10 – Graf

und Engel, Slg 2011, I-09345 – Tz. 26 f.; zu den Begriffen s. Anm. 435). Unterscheidungen zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden sind zulässig, wenn sich diese nicht in einer vergleichbaren Lage befinden, so ausdrücklich Art. 21 Abs. 2 FZA. Hingegen ist die Frage, ob die Freiheiten ein darüber hinausgehendes Beschränkungsverbot für unterschiedslose Maßnahmen enthalten, noch nicht abschließend geklärt. Dagegen spricht, dass der EuGH v. 7.3.2013 (C-547/10 – Confédération Suisse, EuZW 2013, 429) dies zum Luftfahrtabkommen als einem anderen der Bilateralen Abkommen ausdrücklich abgelehnt hat (wie hier CLOER/VOGEL, *European Taxation* 2013, 531 [535]).

dd) Rechtfertigung

559

Eine Rechtfertigung von Diskriminierungen erlaubt Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA. Nach dieser eng auszulegenden (EuGH v. 6.10.2011 – C-506/10 – Graf und Engel, Slg 2011, I-09345 – Tz. 33) Vorschrift kommen als geschriebene Rechtfertigungsgründe nur die öffentliche Ordnung, Sicherheit und Gesundheit in Betracht. Daneben erlaubt Art. 21 Abs. 3 FZA den Vertragsparteien, unilateral oder auf bilateraler Grundlage Maßnahmen zu treffen, um die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern. Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob auch die Rechtfertigung aus zwingenden Gründen des allgemeinen Wohls (vgl. Anm. 437) zur Anwendung kommt. Bisweilen wird aus der Tatsache, dass der EuGH diese bisher noch nicht herangezogen hat, der Schluss gezogen, eine Rechtfertigung sei über die engen, im Abkommen vorgesehenen Gründe hinaus nicht möglich (CLOER/VOGEL, *European Taxation* 2013, 531 [534], unter Hinweis auf EuGH v. 6.10.2011 – C-506/10 – Graf und Engel, Slg 2011, I-09345 – Tz. 33 f.). Zur Begründung könnte man neben dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA anführen, dass auch bei den Art. 24 OECD-MA entsprechenden Vorschriften in DBA eine Rechtfertigung von tatbestandlichen Diskriminierungen ausscheidet (vgl. RUST in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2014, Art. 24 OECD-MA Rn. 4f. mwN). Indessen überzeugt eine derartige Sichtweise nicht: Das Freizügigkeitsabkommen schützt, anders als die DBA, auch vor verdeckten Diskriminierungen. Zudem sind die Aussagen zur fehlenden Anwendbarkeit der Rule of Reason damit zu erklären, dass EuGH v. 6.10.2011 (C-506/10 – Graf und Engel, Slg 2011, I-09345) einen nicht-steuerlichen Sachverhalt betraf, wo eine Diskriminierung unterstellt wurde und damit nach stRspr. des EuGH ungeschriebene Rechtfertigungsgründe ausscheiden sollen (vgl. Anm. 437). Sie lassen sich damit nicht auf stl. Sachverhalte übertragen. Vielmehr bietet Art. 21 Abs. 3 FZA jedenfalls eine hinreichende Grundlage für die Anwendung der für den stl. Bereich anerkannten zwingenden Gründe des allgemeinen Wohls (zu weitgehend anerkanntes EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, BStBl. II 2013, 896, allerdings FG Ba.-Württ. v. 21.7.2010 – 14 K 1469/10, EFG 2010, 1997, rkr.; ebenso FG Ba.-Württ. v. 20.6.2012 – 14 K 4685/09, EFG 2012, 1822, nrkr., Az. BFH VI R 48/12, wonach das FZA grds. überhaupt keine Anwendung auf Steuernormen finden soll).

ee) Auslegung des Freizügigkeitsabkommens, insbesondere Bedeutung der EuGH-Rechtsprechung

560

Art. 16 Abs. 2 FZA sieht für die Auslegung von Begriffen des Gemeinschaftsrechts (engl. concepts of Community Law; franz. notions de droit communautaire) eine statische Verweisung auf die Rspr. des EuGH vor. Danach ist diese bis zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens im Jahre 1999 zu berücksichtigen.

sichtigen. Über spätere Rspr. ist die Schweiz an sich nur zu unterrichten. Gemäß Art. 14 FZA wird ein Gemeinsamer Ausschuss eingerichtet, der auf Antrag einer Partei die Auswirkungen dieser Rspr. feststellt. Vor diesem Hintergrund hat es BFH v. 7.9.2011 (I B 157/10, BStBl. II 2012, 590); kritisch dazu BEISER, IStR 2012, 303) unter Berufung auf Art. 16 Abs. 2 FZA abgelehnt, die Entscheidung des EuGH v. 3.10.2006 (C-290/04 – Scorpio, Slg 2006, I-9461) auf das Freizügigkeitsabkommen zu übertragen und die Berücksichtigung von unmittelbar mit der Dienstleistung zusammenhängenden BA im Steuerabzugsverfahren zuzulassen. In ähnlicher Weise versagte BFH v. 9.5.2012 (X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947) den Abzug von Schulgeldzahlungen für den Besuch einer schweizerischen Schule. Die aktuelle EuGH-Rspr. zur allgemeinen Freizügigkeit sei schon deswegen nicht auf das Freizügigkeitsabkommen zu übertragen, weil sie erst nach dem 21.6.1999 ergangen ist; indessen zeigt die englischsprachige Fassung (case-law), dass es nicht auf die einzelne Entscheidung, sondern auf die größeren Linien ankommt (so bereits ISMER in LANG/PISTONE, *The EU and Third Countries*, 2007, 233 [258]; KAHL-WOLFF/MOSTERS, *EuZW* 2001, 5 [7]; aA etwa HASLEHNER, *SWI* 2007, 221 [225] Fn. 36). Ein Umkehrschluss aus neueren Entscheidungen des EuGH dahingehend zu ziehen, dass durch diese die alten EuGH-Entscheidungen verdrängt werden, erscheint jedenfalls unzulässig. Vielmehr ist im Einzelfall festzustellen, ob es sich um die bisherige Rspr. bestätigende oder diese grundlegend neu ausrichtende Entscheidungen handelt. Die Praxis des Schweizerischen Bundesgerichts geht hingegen weiter, soweit das Abkommen auf gemeinschaftsrechtl. Grundsätze zurückgreift: Ohne dazu verpflichtet zu sein, zieht es auch später ergangene rechtsprechungsändernde Entscheidungen des EuGH „in angemessener Weise“ heran, um eine parallele Rechtslage zu verwirklichen. Abweichungen „aus triftigen Gründen“ sollen möglich sein (Schweizerisches Bundesgericht v. 29.9.2009 – 2 C-196/2009, BGE 136 II, 5 [12 f.]).

Insbesondere für die Freiheiten zeigt sich der EuGH restriktiver bei der Frage, ob überhaupt Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden: Er betont die Eigenschaft der Abkommen als selbständige völkerrechtl. Verträge. Art. 31 WVRK gebietet, dass die Abkommen nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks auszulegen seien (vgl. EuGH v. 15.7.2010 – C-70/09 – Hengartner/Gasser, Slg 2010, I-07233 – Tz. 36 mwN). Da die Schweiz gerade nicht dem Europäischen Binnenmarkt beigetreten ist, mit dem alle Hindernisse beseitigt werden sollen, um einen Raum vollständiger Freizügigkeit entsprechend einem nationalen Markt zu schaffen, der ua. die Dienstleistungs- und die Niederlassungsfreiheit umfasst (vgl. EuGH v. 12.11.2009 – C-351/08 – Grimme, Slg 2009, I-10777 – Tz. 27), soll sich die den unionsrechtl. Bestimmungen über den Binnenmarkt gegebene Auslegung nicht automatisch auf die Auslegung des Abkommens übertragen lassen, sofern dies nicht im Abkommen selbst ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. EuGH v. 11.2.2010 – C-541/08 – Fokus Invest, Slg 2010, I-01025 – Tz. 28). Dieser Versagung der Binnenmarktauslegung hat sich der BFH v. 16.7.2009 (X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947, unter 2., c cc der Gründe) angeschlossen. Stärker am Unionsrecht orientiert sich der EuGH (s. etwa EuGH v. 10.3.2011 – C-516/09 – Borger, Slg 2011, I-01493) hingegen bei der Auslegung von in Bezug genommenem Sekundärrecht; dies führt dazu, dass die Regelungs-technik – weitgehend identische, aber eigenständige Vorschrift versus ausdrückliche Bezugnahme – über das Gewicht der Binnenmarkttrationalität entscheidet (krit. SUNDE, IStR 2013, 568 [570]).

ff) Einzelne Gewährleistungen

Betriebsausgabenabzug: Nach BFH v. 7.9.2011 (I B 157/10, BStBl. II 2012, 590; kritisch dazu BEISER, IStR 2012, 303) sind die unmittelbar mit der Dienstleistung zusammenhängenden BA nicht im Steuerabzugsverfahren zum Abzug zuzulassen (vgl. Anm. 560).

Kindergeld: Nach BFH v. 12.9.2013 (III R 32/11, BFH/NV 2014, 217) haben Eltern, die mit ihren Kindern in Deutschland wohnen, aber beide in der Schweiz arbeiten, einen Anspruch nach Art. 10 Abs. 1 Buchst. a der VO (EWG) Nr. 574/72 auf die Differenz zwischen dem in der Schweiz gezahlten und einem höheren deutschen Kindergeld.

Persönliche Verhältnisse: Der EuGH hat in seiner Entscheidung v. 28.2.2013 (C-425/11 – Ettwein, IStR 2013, 568; dazu CLOER/VOGEL, DB 2013, 1141; CLOER/VOGEL, European Taxation 2013, 531; ROTH/MANY in FAHRLÄNDER/HEIZMANN, 2013, 379 ff.; SUNDE, IStR 2013, 568) die Schumacker-Rspr. (s. Anm. 413, 490 f.) für selbständige Grenzgänger auf das Freizügigkeitsabkommen erstreckt. Persönliche Verhältnisse und Familienstand von Gebietsfremden, die ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielen, müssen daher dort wie bei Gebietsansässigen berücksichtigt werden. In der Folge war daher die Vorschrift des § 1a entsprechend anzupassen (vgl. § 1a Anm. 25; BMF v. 16.9.2013 – IV C 3 – S 1325/11/10014, BStBl. I 2013, 1325).

Schulgeld: Schulgeld, das in Deutschland Ansässige für den Privatschulbesuch ihres Kindes in der Schweiz aufwenden, ist nach BFH v. 9.5.2012 (X R 3/11, BStBl. II 2012, 585) nicht entsprechend § 10 Abs. 1 Nr. 9 abzugsfähig.

Sonn- und Feiertagszuschläge, die an einen in Deutschland ansässigen Grenzgänger gezahlt werden, sind nur bei Vorlage der erforderlichen Einzelabrechnung nach § 3b stfrei. Der ArbN kann nicht unter Berufung auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit gem. Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA vom Nachweiserfordernis befreit werden, vgl. FG Ba.-Württ. v. 20.6.2012 – 14 K 4685/09, EFG 2012, 1822, nrkr., Az. BFH VI R 48/12.

c) Zinsbesteuerungsabkommen

Eine Quellensteuer („Steuerrückbehalt“) von nunmehr 35 % auf Zinszahlungen sieht das als Teil der Bilateralen Abkommen II zum 1.7.2005 in Kraft getretene Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA, dazu näher OBERSON, BIT 2005, 108) in Art. 1 ZBstA vor. Erfasst sind Zahlungen, die von in der Schweiz niedergelassene Zahlstellen (Art. 6 ZBstA) an in der Europäischen Union ansässige Nutzungsberechtigte (vgl. Art. 4 ZBstA) geleistet werden. Der Ansässigkeitsstaat gewährt eine Steuergutschrift, die ggf. zur Erstattung durch den Ansässigkeitsstaat führt. Der Nutzungsberechtigte kann den Steuerrückbehalt vermeiden indem er die Zahlstelle ermächtigt, die Zinszahlungen an die zuständige Stelle seines Ansässigkeitsstaats zu melden (Art. 2 ZBstA). Die jeweiligen DBA mit der Schweiz stehen dem Steuerrückbehalt nicht entgegen (Art. 14 ZBstA).

Steuerbefreiungen im Quellenstaat für gruppeninterne Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sieht der – als zusätzliche Rechtsgrundlage neben den DBA (Art. 15 Abs. 3 ZBstA) – unter Missbrauchsvorbehalt stehende Art. 15 ZBstA vor (s. DANON/GLAUSER, intertax 2005, 503; KESSLER/EICKER/OBERSON, IStR 2005, 658; OESTERHELT/WINZAP, ASA 2006, 449; für einen Vergleich mit der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zins- und Lizenzrichtlinie s. JUNG, European Taxation 2006, 112 [118 ff.]).

► *Die Quellensteuerbefreiung für Dividendenzahlungen* (zur umstrittenen Bedeutung des Begriffs DANON/GLAUSER, *intertax* 2005, 503 [506 ff.]; KESSLER/EICKER/OBSER, *IStR* 2005, 658 [662]: wie bei der Mutter-Tochter-Richtlinie einerseits und OESTERHELT/WINZAP, *ASA* 2006, 449 [467 f.]: Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts des Quellenstaat andererseits; s. auch den Überblick bei NOLTE, *ZEuS* 2009, 99 [120 ff.] mwN) zwischen in der EU und der Schweiz ansässigen, nicht stbefreiten KapGes. setzt gem. Art. 15 Abs. 1 ZBstA voraus, dass die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält (dazu DANON/GLAUSER, *intertax* 2005, 503 [512 f.]; OESTERHELT/WINZAP, *ASA* 2006, 449 [469 ff.]). In Anlehnung an EuGH v. 17.10.1996 (C-283/94 – *Denkavit ua.*, *Slg* 1996, I-5063) zur Mutter-Tochter Richtlinie (s. Anm. 541) ist die Befreiung auch dann zu gewähren, wenn die zweijährige Haltefrist erst nach Dividendenzahlung erreicht wird (HINNY in LÜDICHE, *Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität?*, 2006, 45 [77 f.]; HELBING/WETLI, *Der Schweizer Treuhänder* 2006, 956 [966]). Ferner darf keine der Gesellschaften im Fall von Doppelansässigkeit nach dem jeweiligen DBA mit einem Drittstaat dort ansässig sein. Betriebsstätten werden in dieser Konstellation nicht gesondert erwähnt (dazu OESTERHELT/WINZAP, *ASA* 2006, 449 [473 ff.]).

► *Für die Quellensteuerbefreiung von Zinsen und Lizenzgebühren* (zu den Begriffen KESSLER/EICKER/OBSER, *IStR* 2005, 658 [664] einerseits und OESTERHELT/WINZAP, *ASA* 2006, 449 [487 ff.] andererseits) zwischen den mit Blick auf die Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt Stpfl. und nicht stbefreiten verbundenen KapGes. oder ihren BS müssen nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA wiederum ein Beteiligungskriterium (OESTERHELT/WINZAP, *ASA* 2006, 449 [491 ff.]) und ein Ansässigkeits- bzw. Betriebsstätenfordernis (EICKER/OBSER, *EC Tax Review* 2006, 134 [138]) erfüllt sein, die im Wesentlichen dem bei der Zins- und Lizenzrichtlinie (Richtlinie 2003/49/EG; s. Anm. 542) entsprechen.

563–564 Einstweilen frei.

565 3. Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen

Schrifttum: BEZBORODOV, *Freedom of Establishment in the EC Economic Partnership Agreements: in search of its direct effect on direct taxation*, *intertax* 2007, 658; KIEKEBELD/SMIT, *Freedom of Establishment & free movement of capital in association and partnership agreements and direct taxation*, *EC Tax Review*, 2007, 216; LANG/PISTONE (Hrsg.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Wien 2007; PANCHAM/FIBBE/RULTER, *The meaning of the association of the overseas countries and territories with the European Community for the fiscal relations between the Netherlands and Aruba*, *EC Tax Review* 2007, 164; CORDEWENER, *Seminar A: Der Einfluss von EU-Nichtdiskriminierungsregeln auf Nicht-EU-Staaten*, *IStR* 2008, 536; KIEKEBELD/SMIT, *EC Free Movement of Capital income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues*, *Alphen aan den Rijn* 2008; VAN ELSUWEGE/PETROV, *Article 8 TEU: towards a new generation of agreements with the neighbouring countries of the European Union*, *European Law Review* 2011, 688; POPOVIĆ/KOŠTIĆ, *The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective: Part I*, *intertax* 2013, 478.

Vergleichsweise geringe Bedeutung auf dem Gebiet der Steuern entfalten bisher die weiteren von der Europäischen Union geschlossenen Abkommen (CORDEWENER, *IStR* 2008, 536 [540] bezeichnet sie zu Recht als „terra incognita“): Im Verhältnis zu Drittstaaten bestehen zahlreiche Assoziierungs- und Partner-

schaftsabkommen (ein Verzeichnis ist abrufbar unter: www.consilium.europa.eu/policies/agreements?lang=de). Dazu zählen die Stabilisierungs- und Assoziierungsabkommen mit den Balkanstaaten, die Euro-mediterranen Assoziierungsabkommen im Verhältnis zu den Mittelmeerländern sowie diverse Partnerschaftsabkommen insbes. mit den AKP-Staaten, Russland und der Türkei. Die zur Vorbereitung des EU-Beitritts zwischen der EU und den Mitgliedstaaten einerseits und zahlreichen osteuropäischen Staaten andererseits geschlossenen Europa-Abkommen, die der EuGH weitgehend gleichlaufend mit den unionsrechtl. Garantien ausgelegt hat (vgl. EuGH v. 27.9.2001 – C-235/99 – Gloszczuk, Slg 2001, I-06427) haben sich seit den Beitrittsrunden von 2004 und 2007 erledigt. An ihre Stelle sind auf Art. 8 EUV gestützte Abkommen getreten (s. VAN ELSUWEGE/PETROV, *European Law Review* 2011, 688).

Individuelle Rechte aus einer direkten Anwendbarkeit der Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen nimmt der EuGH für hinreichend bestimmte Vorschriften an (zB für das Partnerschaftsabkommen mit Russland: EuGH v. 12.4.2005 – C-265/03 – Igor Simutenkov, Slg 2005, I-02579). Jedenfalls können die in einigen gemischten Abkommen gem. Art. 217 AEUV enthaltenen Diskriminierungsverbote, die in ihrer Formulierung an die Europäischen Grundfreiheiten angelehnt sind (zB Art. 44, 48 Mazedonien; Art. 20, 28 Georgien), für den Bereich der Besteuerung hinreichend bestimmt sein, obwohl sie keinen freien Zugang zum Binnenmarkt gewähren (s. BEZBORODOV, *intertax* 2007, 658; KIEKELBELD/SMIT, *EC Tax Review* 2007, 216, am Beispiel des mittlerweile erledigten Europa-Abkommens mit der Tschechischen Republik; KIEKELBELD/SMIT, *EC Free Movement of Capital income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues*, 2008; POPOVIĆ/KOSTIĆ, *intertax* 2013, 478; LANG/PISTONE, *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Wien 2007; CORDEWENER, *IStR* 2008, 536 [540]; PANCHAM/FIBBE/RULTER, *EC Tax Review* 2007, 164; dies hingegen ablehnend BFH v. 17.5.2005 – I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778, da die dort nicht näher spezifizierten Assoziierungsabkommen erkennbar nicht auf eine Inländergleichbehandlung gerichtet seien). Ein Anhaltspunkt dafür könnte das Urteil EuGH v. 28.2.2013 (C-425/11 – Ettwein, *IStR* 2013, 568) sein, das sich mit der Auslegung des Abkommens über die Freizügigkeit mit der Schweiz (Abl. EU 2002 Nr. L 114, 6) beschäftigte. Auch die bisweilen vorgesehenen Bereichsausnahmen für Besteuerung (zB Art. 46 des Partnerschaftsabkommens mit der Ukraine, Art. 49 des Partnerschaftsabkommens mit Russland, Art. 169 des Assoziierungsabkommens mit Chile) stehen der direkten Anwendung der Abkommensvorschriften nicht zwingend entgegen. Sie erlauben die ungleiche Behandlung von Stpfl., die sich nicht in einer vergleichbaren Lage befinden. Dies ist nach der Rspr. des EuGH für beschränkt und unbeschränkt Stpfl. aber nicht der Fall, wenn die Ausnahmen nach der Schumacker-Rspr. vorliegen (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; s. Anm. 413, 490 f.). Damit können bestimmte Bereiche der Besteuerung gerade von den Abkommen erfasst werden (BEZBORODOV, *intertax* 2007, 658 [664]). Allerdings hat der EuGH auch entschieden, dass sich die Erstreckung des Begriffs des freien Dienstleistungsverkehrs auf die passive Dienstleistungsfreiheit nicht auf die Stillhalteklausele des Zusatzprotokolls zum Assoziationsabkommen mit der Türkei übertragen lässt (EuGH v. 24.9.2013 – C-221/11 – Demirkan, *NVwZ* 2013, 1465).

Einstweilen frei.

566–579

Die Religionsfreiheit aus Art. 9 EMRK sah der EGMR als verletzt an, wenn eine Religionsgemeinschaft derart mit Steuern, Zinsen und Strafzahlungen belegt wird, dass sie ihre Aktivitäten merklich reduzieren muss (EGMR v. 30.6.2011, Nr. 8916/05 – Association of Jehova’s Witnesses v. France, NvWZ 2012, 1609; EGMR v. 31.1.2013 – C-50615/07 – Association des Chevaliers du Lotus d’Or v. France, abrufbar unter: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/pages/search.aspx?i=001-116118#%7B%22itemid%22:%5B%22001-116118%22%7D>). Dabei wurde eine Steuerbelastung, die bis zu 26 % der Einnahmequelle ausmacht, als noch tragbar angesehen (kritisch dazu BAKER, European Taxation 2013, 393 [395]).

Ausgeschlossen ist die Garantie eines fairen Verfahrens in Art. 6 EMRK nach der Rspr. des EGMR für strechtl. Verfahren, wenn sie nicht strafrechtl. Natur sind (vgl. etwa EGMR v. 12.7.2001, Nr. 44759/98 – Ferrazzini, NJW 2002, 3453; krit. dazu BAKER, intertax 2001, 205; BAKER, intertax 2001, 360; dem EGMR folgend etwa BFH v. 27.8.1991 – VIII R 84/89, BStBl. II 1992, 9; v. 1.8.2001 – II R 48/00, BFH/NV 2002, 155; v. 16.11.2011 – X R 15/09, BStBl. II 2012, 325; MÖSSNER, StuW 1991, 224 [226]; s. nunmehr auch NEUENDORF, Bedeutung und Rezeption des Art. 6 Abs. 1 EMRK im deutschen und englischen Steuerrecht, 2013). Der BFH scheint in seinem Urteil v. 17.4.2013 (X K 3/12, BStBl. II 2013, 547) die Vorschrift – indessen ohne weitere Auseinandersetzung mit diesen Entscheidungen – für anwendbar zu halten. In einem Sonderfall, wo der Sachverhalt auch die Zahlung einer Geldstrafe betraf, entschied der EGMR, dass ein Steuergesetz mit Rückwirkung – auch wenn es dem Grunde nach erlaubt sein kann – niemals die Wirkung eines rechtskräftigen und bindenden Urteils durchbrechen dürfe (EGMR v. 27.9.2011, Nr. 7359/06 – Agurdino S.R.L., abrufbar unter: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-106413#%7B%22itemid%22:%5B%22001-106413%22%7D>). Dies verstöße gegen das Recht auf ein faires Verfahren aus Art. 6 Abs. 1 ECHR, weil es die Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit und der mit einem rechtskräftigen Urteile einhergehenden Rechtssicherheit verletze. Ebenso liegt eine Verletzung vor, wenn das Gesetz nicht genau erkennen lässt, welche Forderungen auf den Steuerzahler zukommen (EGMR v. 27.9.2011, Nr. 7359/06 – Agurdino S.R.L., abrufbar unter: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-106413#%7B%22itemid%22:%5B%22001-106413%22%7D>); BAKER, European Taxation 2012, 308 [310]).

Einstweilen frei.

581–599

D. Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland

I. Allgemeine Einordnung

600

Die ESt in der Bundesrepublik ist eine Steuer vom Jahreseinkommen natürlicher Personen. Die ursprüngliche Konzeption einer synthetisch angelegten ESt mit einheitlichem Tarif auf das Gesamteinkommen ist mit der 2009 eingeführten Abgeltungsteuer aufgegeben worden. Stattdessen entwickelt sich die ESt in Richtung einer (unvollkommenen) dualen ESt (s. Anm. 16).

Persönliche Steuerpflicht: Besteuerungseinheit ist das Individuum. Personengesellschaften sind selbst weder Subjekte der ESt noch der KSt. Ihr Erfolg wird

anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland unterliegen der unbeschränkten StPflcht, die sich auf das Welteinkommen erstreckt. Die durch gleichzeitige Besteuerung in den Quellenstaaten entstehende internationale Doppelbesteuerung wird unilateral durch Anrechnung oder Abzug der im Ausland entrichteten ESt gemildert (§§ 34c, 34d). Nichtansässige sind der ESt nur mit inländ. Einkünften unterworfen (beschränkte StPflcht); die ESt nimmt hier seit jeher den Charakter einer Schedulensteuer an, bei der persönliche Verhältnisse nur begrenzt berücksichtigt werden (§§ 49 ff.). Unter bestimmten Umständen können Nichtansässige die Behandlung als unbeschränkt stpfl. beantragen (§§ 1 Abs. 3; 1a).

Der Steuergegenstand Einkommen wird als Gesamtbetrag von sieben – enumerativ aufgezählten – Einkunftsarten definiert. Einkommen kann somit nur innerhalb einer der sieben Einkunftsarten erzielt werden. Die Einkunftsart sonstige Einkünfte hat keine Auffangfunktion. Die Einkunftsarten umfassen im Wesentlichen das am Markt (durch Leistungsaustausch) erwerbswirtschaftlich erzielte monetäre und reale Ist-Einkommen. Abgeleitete Einkünfte (Unterhaltszahlungen) werden idR beim Empfänger nicht angesetzt. Sozialtransfers sind weitgehend stfrei. Eine Nutzungswertbesteuerung, wie sie bis 1986 für das Wohnen im eigenen Haus vorgesehen war, findet nicht statt.

Die Einkünftermittlung folgt unterschiedlichen Grundsätzen je nachdem, ob es sich um betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte handelt (Dualismus der Einkünftermittlung; s. § 2 Anm. 500 ff.).

► *Im betrieblichen Bereich* (LuF, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit) erfolgt die Gewinnermittlung grds. durch BV-Vergleich. Buchführungspflichtige ermitteln ihren stl. Gewinn ausgehend von den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (insbes. Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip). Realisierte Wertzuwächse im betrieblichen Bereich unterliegen grds. der ESt, doch bestehen Möglichkeiten des Besteuerungsaufschubs (Übertragung stiller Reserven auf Neuanschaffungen; §§ 6b, 6c) bzw. tarifliche Erleichterungen speziell bei Betriebsveräußerungen (§ 34). Nicht-Buchführungspflichtige können statt des Bestandsvergleichs eine Gegenüberstellung von (Betriebs-)Einnahmen und (Betriebs-)Ausgaben vornehmen (§ 4 Abs. 3). Eine pauschale Gewinnermittlung ist für die LuF vorgesehen (§ 13a).

► *Außerbetriebliche Einkünfte* werden durch Ermittlung des Saldos der Einnahmen (§ 8) und WK (§ 9) ermittelt (Überschussrechnung). Wertveränderungen des der Einkünfterzielung zugrunde liegenden Vermögens blieben ursprünglich von der Besteuerung weitgehend ausgenommen. Seit Ende der 1990er Jahre ist es jedoch zunächst durch Verlängerung der Veräußerungsfristen des § 23 und Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17, sowie seit 2009 durch die unbegrenzte StPflcht privater Veräußerungsgewinne aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 zu einer deutlichen Ausweitung der Steuerbarkeit gekommen.

Verluste können innerperiodisch mit anderen Einkünften verrechnet werden (Verlustausgleich; Einschränkungen vor allem bei Auslandsverlusten gem. § 2a, bei beschränkter Haftung gem. § 15a, bei Steuerstundungsmodellen gem. § 15b und bei Verlusten aus der Veräußerung von PV). Der überperiodische Verlustabzug ist seit 2004 durch die sog. Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 oberhalb von 1 Mio. € nur noch in gestreckter Form möglich. Vorrangig ist der betragsmäßig beschränkte einjährige Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1).

Abzüge privat veranlasster Aufwendungen: Als Ausnahme von der Nichtabziehbarkeit privater Aufwendungen (§ 12) können bestimmte vom Gesetz-