Inhalt

Ausführliche Inhaltsübersichten jeweils zu Beginn der Beiträge.

Seite

Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff, Präsident des Bundesfinanzhofs, München

Europäisches Steuerrecht 1

Prof. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln

Europäische Steuergesetzgebung zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen 9

I. Fragestellung 10

II. Zu Beginn: Lehren aus der Mehrwertsteuerharmonisierung . . . 13

III. EU-Steuerpolitik und Gesetzgebung auf dem Gebiet der direkten Steuern: Vergangenheit – Gegenwart – Zukunftspläne 17

IV. Binnenmarkt und nationale Fiskalinteressen: Ein Widerspruch? 34

V. Perspektiven zukünftiger EU-Steuergesetzgebung 47

VI. Zusammenfassung 54

Diskussion 57

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Universität Heidelberg

EU-Steuern: Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sowie Ausgestaltungsmöglichkeiten 69

I. Einordnung des Themas 70

II. Auffächerung des Begriffs „EU-Steuer" nach Maßgabe der Steuergesetzgebungs-, Steuerverwaltungs- und Steuerertragskompetenzen 73

III. Bestand der EU-Kompetenzen zur Ausgestaltung und Vereinnahmung von Steuern 74

IV. Zukunft der Finanzierung der Europäischen Union 86

V. Ergebnis 99

Inhalt

Dr. Thomas Hemmelgarn, Europäische Kommission, Brüssel

Steuerpolitik im Rahmen der wirtschaftspolitischen Koordinierung in der EU ... 101

I. Das Europäische Semester als Instrument wirtschaftspolitischer Koordination im Euroraum und der Europäischen Union 101

II. Die Analyse von Steuern im Europäischen Semester ... 107

III. Schlussfolgerungen und Ausblick ... 116

Diskussion ... 117

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

Europäischer Grundrechtsschutz im Steuerrecht ... 125

I. Entwicklung des Grundrechtsschutzes in der Union ... 125

II. Chartagrundrechte, Auslegungsharmonisierung und „steuerrelevanter" Grundrechtsschutz ... 131

III. Anwendungsbereich der Grundrechtecharta ... 141

IV. Anwendungsfälle der Grundrechtecharta im Steuerrecht ... 146

V. Ausblick ... 179

Diskussion ... 186

Prof. Dr. Axel Cordewener, LL.M., Rechtsanwalt, Bonn/Leuven

Der sachliche, persönliche und territoriale Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ... 195

I. Einleitung ... 196

II. Sachlicher Anwendungsbereich ... 201

III. Persönlicher Anwendungsbereich ... 235

IV. Territorialer Anwendungsbereich ... 250

V. Besondere Abgrenzungsfragen und Grundfreiheitskonkurrenzen ... 259

VI. Schlusswort ... 269

Inhalt

Prof. Dr. Joachim Englisch, Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit 273
I. Einleitung 274
II. Vergleichbarkeit 276
III. Rechtfertigung 303
IV. Verhältnismäßigkeit 343
V. Zusammenfassung 356

Diskussion 358

Univ.-Prof. Claus Staringer, Wirtschaftsuniversität Wien

Missbrauchsbekämpfung, Aufteilung der Besteuerungshoheit und Kohärenz in der Rechtsprechung des EuGH 365
I. Einleitung und Abgrenzung des Themas 365
II. Steuerliche Kohärenz 367
III. Aufteilung der Besteuerungsrechte 371
IV. Missbrauchsbekämpfung 374
V. Verhältnis der Rechtfertigungsgründe zueinander 377
VI. Ausblick 379

Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang, Wirtschaftsuniversität Wien

Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des EuGH . 383
I. Doppelbesteuerung und Unionsrecht 383
II. Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des EuGH 386
III. DBA und Grundfreiheiten 395
IV. Zusammenfassende Schlussfolgerung 411

Diskussion 412

Inhalt

Prof. Dr. Roland Wacker, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

Wegzug und Entstrickung 423
I. Einleitung 424
II. Gegenständliche Entstrickung 427
III. Wegzug natürlicher Personen 460
IV. Schluss 473

Ministerialdirigent Martin Kreienbaum, Bundesfinanzministerium Berlin

Hinzurechnungsbesteuerung 475
I. Vorbemerkung 475
II. Das Instrument der Hinzurechnungsbesteuerung im europarechtlichen Kontext 476
III. Vergleich der bestehenden Regelungen mit dem Mindeststandard der ATAD-Richtlinie 481

Prof. Dr. Jens Schönfeld, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn, Honorarprofessor an der Universität Osnabrück

Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern 493
I. Einführung 493
II. Der grenzüberschreitende Konzern zwischen Steuerverteilung, Steuermissbrauch und Steuervergünstigung 494
III. Falldiskussion 503
IV. Fazit 526

Diskussion 527

Prof. Dr. Juliane Kokott, LL.M. (Am. Univ.) S.J.D. (Harvard), Luxemburg, Generalanwältin am Gerichtshof der Europäischen Union

Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff 535
I. Dogmatische Verortung des Beihilfeverbots 536
II. Selektivitätsprüfung 539

III. Zwischenstaatlichkeitsklausel/Wettbewerbsverfälschung ... 549
IV. Beihilfeverbot und Grundfreiheiten ... 550
V. Rechtsfolgen fiskalischer Beihilfen ... 555
VI. Zusammenfassung ... 559

Prof. Dr. Marcel Krumm, Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Verfahrensrechtliche Aspekte steuerlicher Beihilfen ... 561
I. Der Vollzug des Beihilferechts als gestuftes Verwaltungsverfahren im europäischen Verwaltungsverbund ... 562
II. Das Verfahren der Beihilfekontrolle ... 564
III. Die Verwirklichung des beihilferechtlichen Durchführungsverbotes im Steuerrecht ... 566
IV. Vergangenheitsbewältigung im Anschluss an einen Negativbeschluss der Kommission ... 572
V. (Rechtspolitische) Bewertung ... 610

Diskussion ... 612

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien

Resümee ... 623
I. Einführung in das Thema ... 623
II. Europäische Steuergesetzgebung zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen ... 624
III. EU-Steuern ... 625
IV. Steuerpolitik im Rahmen der wirtschaftspolitischen Koordinierung in der EU ... 626
V. Europäischer Grundrechtsschutz im Steuerrecht ... 627
VI. Sachlicher, persönlicher und territorialer Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ... 628
VII. Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit ... 629
VIII. Missbrauchsbekämpfung, Aufteilung der Besteuerungshoheit und Kohärenz in der Rechtsprechung des EuGH ... 630

IX. Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des EuGH ... 631
X. Wegzug und Entstrickung ... 632
XI. Hinzurechnungsbesteuerung ... 633
XII. Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern ... 634
XIII. Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff ... 634
XIV. Verfahrensrechtliche Aspekte der steuerlichen Beihilfe ... 635
XV. Schlussbemerkung ... 636

Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Karl-Franzens-Universität Graz
Laudatio ... 637

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. ... 643
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. ... 645
Teilnehmerverzeichnis ... 647

Stichwortverzeichnis ... 649

Europäisches Steuerrecht

Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff*
Präsident des Bundesfinanzhofs, München

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft beschäftigt sich nicht das erste Mal mit dem europäischen Steuerrecht. Allerdings liegen diejenigen Tagungen, die diesem Thema gewidmet waren schon einige Zeit zurück. Vor 30 Jahren war die Tagung in Trier dem Thema „Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht" gewidmet[1]. Zwei Jahre später fand die Tagung in Bamberg zu „Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht" statt[2]. 1992 referierten auf der Straßburger Tagung herausragende Fachleute aus sieben europäischen Staaten zur „Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten"[3]. Und schon vier Jahre später stand mit dem Thema „Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt"[4] bereits wieder das Europäische Steuerrecht im Mittelpunkt. Seither berührten nur noch zwei Tagungen das europäische Steuerrecht[5]. Nach über zwanzig Jahren ist es daher gerechtfertigt, das Europäische Steuerrecht wieder in den Mittelpunkt einer Tagung zu stellen.

1. Dabei findet diese Tagung vor dem Hintergrund einer gravierenden Krise der Europäischen Union statt. Sowohl die gemeinsame Währung in der Eurozone als auch die offenen Grenzen im Schengenraum gelten als Kernprojekte der Europäischen Union, die gegenwärtig in hohem Maße gefährdet sind. Außerdem droht nicht nur nach dem Votum der Briten zum BREXIT ein Zerfall der Gemeinschaft.

Seit Anfang 2010 bestimmt die Eurokrise die politische Agenda der Europäischen Union. Griechenland, Irland, Portugal, Zypern und Spanien waren oder sind auf die finanzielle Hilfe der Europäischen Partner und des Internationalen Währungsfonds angewiesen. Die umfangreichen Hilfs-

1 Vgl. den Tagungsband herausgegeben von *Kruse*, DStJG 11 (1988).
2 Vgl. den Tagungsband herausgegeben von *Woerner*, DStJG 13 (1990).
3 Vgl. den Tagungsband herausgegeben von *Lang*, DStJG 16 (1994).
4 Vgl. den Tagungsband herausgegeben von *Lehner*, DStJG 19 (1996).
5 Vgl. *Pelka* (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000); *Seer* (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 32 (2009).

pakete waren und sind an Gegenleistungen in der Form von Reformmaßnahmen geknüpft, die zu massiven politischen Spannungen zwischen den Geber- und Nehmerländern innerhalb der Europäischen Union geführt haben. Einerseits stehen nationale Haushalte zunehmend unter europäischer Kontrolle; andererseits wird die Bankenunion als Vorstufe einer europäischen Transfersunion gesehen. Es ist bis heute nicht ausgeschlossen, dass diese Spannungen die Europäische Union vor noch gewaltigere Herausforderungen stellen wird.

Unter dem Eindruck dieser Entwicklungen ist der Vortrag von *Hemmelgarn* auf dieser Tagung über die Steuer- und Haushaltsdisziplin von besonderem Interesse.

Neben der Eurokrise werden alle Mitgliedstaaten mit einer bisher nie dagewesenen Flüchtlingskrise konfrontiert. Kaum ein Mitgliedstaat der Europäischen Union war auf den Zustrom von Millionen von Menschen vorbereitet. Der Europäischen Union war es bis dahin nicht gelungen, einheitliche Standards für die Aufnahme, Unterstützung und Betreuung von Flüchtlingen und Asylbewerbern zu schaffen. Einzelne Staaten schotteten sich rasch ab, währen sich der Zustrom insbesondere auf Deutschland, Schweden und einige wenige andere Länder konzentrierte. Als Gegenmaßnahmen wurden nach dem Bau von Grenzzäunen an den Außengrenzen des Schengenraums insbesondere in Deutschland, Österreich, Frankreich, Schweden und Dänemark zumindest teilweise wieder Grenzkontrollen eingeführt. Damit werden die offenen Grenzen, die ein Kennzeichen der Europäischen Union sind, in Frage gestellt.

Die verschiedenen Krisen in der Europäischen Union haben außerdem zu einer Stärkung der nationalistischen und europakritischen Kräfte in vielen Mitgliedstaaten geführt. Europaweit verzeichnen rechtspopulistische und rechtsextreme Parteien einen bisher nicht bekannten Zuwachs. Als ein Tiefpunkt dieser Entwicklung kann auch der BREXIT angesehen werden, nachdem die Mehrheit der Briten bei der Volksabstimmung am 23.6.2016 für einen Austritt aus der Europäischen Union gestimmt hat.

Auch deutsche Politiker sehen eine ernste Gefahr für das europäische Projekt. Der damalige Außenminister *Frank Walter Steinmeier* warnte Ende 2016, dass „selbst hartgesottene Fürsprecher Europas sehen, dass wir neu überzeugen müssen und zwar außerhalb des Elfenbeinturms der professionellen Europafreunde". Er wies darauf hin, dass „wenn wir den Wert der EU nicht mehr zu schätzen wissen, geht sie vor die Hunde." In der Wochenzeitung Die Zeit wurde vertreten, dass nur eine Zerstörung der EU und ein Neuanfang die Rettung bringe. Der frühere Präsident des

BVerfG, *Hans-Jürgen Papier* thematisierte einen Austritt Deutschlands aus der Europäischen Union, sollte nach Großbritannien auch Frankreich die Gemeinschaft verlassen.

2. Nicht alle Bereiche sind jedoch von dieser tiefgreifenden Krise der Europäischen Union betroffen. Jedenfalls im Steuerrecht erleben wir in den letzten Jahren weitreichende Aktivitäten des europäischen Gesetzgebers. Nachdem die Offshore-Leaks, die Luxemburg-Leaks oder die Panama-Papers weitreichende moralische Fragen an das Steuerrecht gestellt haben, sind Politiker auf verschiedenen Ebenen tätig geworden. Neben den G7, den G20 und der OECD haben insbesondere die Europäische Kommission und der Rat Wirtschaft und Finanzen der Europäischen Union (ECOFIN) zahlreiche Maßnahmen ergriffen, um im Europäischen Steuerrecht Steuerhinterziehungen aufzudecken und Steuervermeidung zu bekämpfen. Dies hat zu weitreichenden Änderungen im europäischen Steuerrecht geführt.

Insbesondere die EU-Amtshilferichtlinie ist in den letzten Jahren in mehreren Schritten erweitert und ausgebaut worden. In ihrer ursprünglichen Fassung war die EU-Amtshilferichtlinie – neben der allgemeinen Möglichkeit von Ersuchens- und Spontanauskünften – zunächst beschränkt auf den automatischen Informationsaustausch über Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, aus Aufsichtsratsvergütungen, Lebensversicherungsprodukten, Ruhegehältern sowie aus unbeweglichem Vermögen und diese jeweils auch nur soweit sie zentralisiert verfügbar waren. In einem ersten Schritt wurde der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten eingeführt. Es folgte die Erweiterung um automatische Auskünfte über Advance Tax Rulings (ATR), also Vorbescheide wie die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO oder verbindliche Zusagen nach § 204 AO, wohl aber auch tatsächliche Verständigungen, sowie Advance Pricing Agreements (APA), soweit sie grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen. Inzwischen ist durch die EU-Amtshilferichtlinie das von der OECD entwickelte Country-by-Country Reporting EU-weit eingeführt worden. Ein weiterer Richtlinienentwurf sieht eine erneute Erweiterung der Amtshilfe-Richtlinie vor, in der die Anzeigepflicht von Steuergestaltungen geregelt werden soll.

Außerdem sind innerhalb kürzester Zeit zwei Richtlinien zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken auf europäischer Ebene verabschiedet worden. Die Anti-Tax-Avoidance-Direcitve (ATAD) I und II sehen zahlreiche Regelungen auf dem Gebiet der direkten Steuern vor, die die Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen haben. Die Richt-

linie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (ATAD I)[6] enthält Vorgaben zur Zinsschranke, Entstrickung im Rahmen der Wegzugsbesteuerung, zur allgemeinen Missbrauchsverhinderung, zur Hinzurechnungsbesteuerung oder zu hybriden Gestaltungen, die bis 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen sind. Mit der Richtlinie (EU) 2017/952 vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern[7] (ATAD II) werden weitere Einschränkungen bei der steuerlichen Anerkennung von hybriden Gestaltungen geregelt, die bis 31.12.2019 von den EU-Mitgliedstaaten umzusetzen sind.

3. Es stehen aber weitere Vorhaben auf der Aufgabenliste der Europäischen Union. Im Herbst 2016 unternahm die Europäische Kommission, nachdem der erste Versuch 2011 scheiterte, einen erneuten Anlauf zur Etablierung einer einheitlichen Methode der Unternehmensbesteuerung (Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)). Die Einführung ist mittels zweier Schritte geplant: zunächst soll die gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage beschlossen werden; in einem weiteren Schritt ihre Konsolidierung.

Eine Expertengruppe unter Leitung des früheren italienischen Ministerpräsidenten *Mario Monti* hat zudem eine tiefgreifende Reform der EU-Finanzierung vorgeschlagen. Mit einem im März veröffentlichten Bericht wirbt sie u.a. dafür, der Europäischen Union zu mehr eigenen Einnahmequellen zu verhelfen. Dies könnten beispielsweise eine EU-Körperschaftsteuer, eine Stromsteuer oder eine CO2-Abgabe sein. Gleichzeitig betonen die Autoren, dass die neuen Eigenmittel für den Verbraucher keine Mehrbelastung darstellen dürften. Nationale Steuern müssten also gesenkt werden.

Die Europäische Union beschäftigt sich ohnehin mit zahlreichen neuen Steuerideen. Immer wieder wird die Finanztransaktionssteuer auch auf europäischer Ebene gefordert. Weitere Ideen betreffen die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Es wird über eine Ausgleichssteuer, eine Googlesteuer oder eine Digitalsteuer diskutiert.

4. Die bereits eingeführten steuerrechtlichen Regelungen und die in Vorbereitung befindlichen Vorhaben der EU auf steuerrechtlichem Gebiet greifen teilweise tief in das jeweilige nationale Steuerrecht ein. Dies be-

6 Amtsblatt der EU v. 19.7.2016, L 193/1.
7 Amtsblatt der EU v. 7.6.2017, L 144/1.

trifft nicht nur das Recht der indirekten Steuern, die ohnehin weitgehend europarechtlich vorgeprägt sind. Auch das Recht der direkten Steuern ist durch zahlreiche Maßnahmen betroffen. Wenn die Steuergesetzgebung zukünftig unbeobachtet von der Öffentlichkeit in derart gravierendem Maße weiterentwickelt wird und die in letzter Zeit auf europäischer Ebene entwickelten Wünsche und Vorstellungen Wirklichkeit werden, stellt sich mehr denn je die Frage, ob hier die geltenden verfassungsrechtlichen und demokratietheoretischen Maßstäbe eingehalten werden.

In diesem Zusammenhang geht es nicht nur um praktische Probleme, die sich aus dem Einstimmigkeitsprinzip bei den direkten Steuern ergeben. Vielmehr stellt sich möglicherweise auch die verfassungsrechtlich bedeutsame Frage, in welchem Umfang die Bundesrepublik Deutschland steuerrechtliche Kompetenzen auf die Europäische Union verlagern darf. In diesem Zusammenhang erlaube ich mir, an das Lissabon-Urteil des BVerfG[8] zu erinnern, das auch im Steuerrecht Bedeutung hat. Danach steht die Übertragung von Hoheitsrechten auf die Europäische Union unter der Bedingung, dass dabei die souveräne Verfassungsstaatlichkeit auf der Grundlage eines Integrationsprogramms nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung und unter Achtung der verfassungsrechtlichen Identität als Mitgliedstaaten gewahrt bleibt und zugleich die Mitgliedstaaten ihre Fähigkeit zu selbstverantwortlicher politischer und sozialer Gestaltung der Lebensverhältnisse nicht verlieren.

Diese Identitätsfrage könnte sich stellen, wenn nicht nur das Recht der indirekten Steuern und Zölle, sondern auch das Recht der direkten Steuern umfassend auf europäischer Ebene geregelt wird. Spätestens wenn die steuerrechtliche Gewinnermittlung durch eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage umfassen europarechtlich geregelt ist, muss geprüft werden, ob den Nationalstaaten noch ein hinreichender Gestaltungsspielraum für die Regelung des nationalen Steuerrechts verbleibt.

5. Diese Rahmenbedingungen belegen, dass die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft mit dem Europäischen Steuerrecht ein Thema gewählt hat, das hochaktuell ist. Bei der Auswahl der einzelnen Themen und der Vorbereitung dieser Tagung hat sich zudem gezeigt, dass zahlreiche Grundsatzfragen des gegenwärtigen europäischen Steuerrechts noch nicht geklärt sind.

8 BVerfGE 123, 267.

In dem einführenden Grundlagenreferat wird *Johanna Hey* die aktuelle Entwicklung aufnehmen und auf die europäische Steuergesetzgebung zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen eingehen. Ergänzt wird dieser Beitrag durch den Vortrag von *Hanno Kube*, der sich mit der Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sowie den Ausgestaltungsmöglichkeiten der EU-Steuern beschäftigt.

Je weiter sich die Europäische Union im Bereich des Steuerrechts ausdehnt, desto gewichtiger wird der Rechtsschutz der Bürger in diesem Bereich. *Georg Kofler* fragt daher nach dem europäischen Grundrechtsschutz im Steuerrecht.

Nach wie vor spielen die Grundfreiheiten im Steuerrecht eine wesentliche Rolle. *Axel Cordewener* wird sich dem persönlichen, sachlichen und territorialen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten widmen. *Joachim Englisch* beschäftigt sich mit der Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit der Grundfreiheiten.

Der Vorwurf aggressiver Steuerplanung oder des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht wird häufig zur Rechtfertigung europarechtlicher Regelungen herangezogen. *Claus Staringer* widmet sich daher der Missbrauchsbekämpfung, der Aufteilung der Besteuerungshoheit und der Kohärenz in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union. Wer die Harmonisierung des Steuerrechts in der Europäischen Union unter gleichzeitiger Beibehaltung der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten will, muss sich auch mit dem Thema der Doppelbesteuerung befassen. *Michael Lang* widmet sich daher den Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union.

Neben diesen Grundsatzfragen des Europäischen Steuerrechts widmet sich unsere Tagung auch zahlreichen Einzelfragen. *Roland Wacker* geht auf Wegzug und Entstrickung ein, *Martin Kreienbaum* erörtert die Hinzurechnungsbesteuerung und *Jens Schönfeld* widmet sich den grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen im Konzern.

Kaum ein Thema hat die Steuerrechtler in letzter Zeit so sehr beschäftigt, wie die Fragen der Beihilfe im Europäischen Steuerrecht. Zum einen nutzt die Europäische Kommission das Instrumentarium des Beihilferechts, um Tax-Rulings einzelner Mitgliedstaaten, insbesondere Irlands, Luxemburgs und der Niederlande zu überprüfen und einzelne Mitgliedstaaten aufzufordern, Steueransprüche gegenüber internationalen Konzernen geltend zu machen. Außerdem führt die neuere Rechtsprechung

des Gerichtshofs der Europäischen Union zu erheblichen Unsicherheiten in der Auslegung und Anwendung des Beihilferechts im Steuerrecht. Daher widmen sich gleich zwei Vorträge dieser Tagung dem Beihilferecht. *Juliane Kokott* widmet sich dem unionsrechtlichen Beihilfebegriff im Steuerrecht, während *Marcel Krumm* die verfahrensrechtlichen Aspekte steuerlicher Beihilfen erörtert.

Damit eröffne ich die diesjährige Tagung, wünsche allen Referenten viel Erfolg und Teilnehmern ertragreiche und interessante Diskussionen.

Europäische Steuergesetzgebung zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen

Prof. Dr. *Johanna Hey*, Köln

I. Fragestellung

II. Zu Beginn: Lehren aus der Mehrwertsteuerharmonisierung

III. EU-Steuerpolitik und Gesetzgebung auf dem Gebiet der direkten Steuern: Vergangenheit – Gegenwart – Zukunftspläne

1. Die Suche nach der richtigen Politik: Neumark – Van den Tempel – Ruding – Monti
2. Das Richtlinienpaket von 1990 – ein Durchbruch?
3. Stillstand der EU-Gesetzgebung und negative Integration in den 1990er und 2000er Jahren
4. Die Gegenwart: Kampf gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung
   a) Steuerwettbewerb und Steuerflucht im Fokus von OECD und EU
   b) Die BEPS-Strategie der EU
      (1) Der neue Wille zur Richtlinienharmonisierung
      (2) Folgefragen: Rechtsschutz gegenüber der neuen Fiskalgesetzgebung
5. Die Zukunft: GKKB?

IV. Binnenmarkt und nationale Fiskalinteressen: Ein Widerspruch?

1. Fairness und Verteilungsgerechtigkeit als Aufgabe der EU-Steuergesetzgebung?
2. Fiskalinteressen und Freizügigkeitsgarantien
   a) Absicherung der Fiskalinteressen durch das Einstimmigkeitsprinzip
   b) Einengung der fiskalischen Spielräume durch Freizügigkeitsgarantien und Steuerwettbewerb
3. Binnenmarkt und Steuerwettbewerb
   a) Europäischer Steuerwettbewerb
   b) Schädlichkeit des Steuerwettbewerbs für den Binnenmarkt?
   c) Mittelbare vs. unmittelbare Regulierung von Steuerwettbewerb
   d) Schwierigkeiten der Unterscheidung zwischen schädlichem und unschädlichem Steuerwettbewerb
   e) Präferenz unmittelbarer Regulierung des Steuerwettbewerbs durch den europäischen Steuergesetzgeber
4. Europäische Stabilitätsziele

V. Perspektiven zukünftiger EU-Steuergesetzgebung

1. GKKB ohne Steuersatzharmonisierung als Sackgasse
2. Regionale Angleichung auf bi- und multilateraler Ebene: Gruppenlösungen
3. Verwaltungskooperation – Schaffung von Rechtsgrundlagen für die Europäische Zusammenarbeit
4. Bedarf an EU-Steuergesetzgebungs-Methodenforschung

VI. Zusammenfassung

I. Fragestellung

Wird die Freizügigkeit in Europa den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten geopfert? Diesen Eindruck kann man gewinnen angesichts der Rasanz, mit der die EU-Kommission der OECD in der BEPS-Bekämpfung nicht nur nacheifert, sondern diese sogar übertrifft. Seit 2014 erleben wir eine regelrechte Antimissbrauchs- und Transparenzoffensive[1]. Solange der EU-Steuergesetzgeber seine Aufgabe in der Verwirklichung des Binnenmarktes durch Abbau von Freizügigkeitsbeschränkungen sah, war die Betrachtung der Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung ein eher akademisches Vergnügen. Es tat sich nichts. Geht es dagegen um die nationalen Fiskalinteressen, und nicht um die Beseitigung steuerlicher Freizügigkeitsbarrieren, platzt sogar der gordische Knoten der Einstimmigkeit. Die sog. ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive I[2] und II[3]) und die Einfügung von Missbrauchsbekämpfungsregeln in die Mutter-/Tochter-Richtlinie[4] wurden ebenso wie die zahlreichen Änderungen der Amtshilferichtlinie (DAC I-V[5]), die alle auf erhöhte Transparenz set-

1 Guter Überblick über die Einzelmaßnahmen bei *Kofler* in Kirchmayr et al., Anti-BEPS-RL: Konzernsteuerrecht im Umbruch?, 2017, 1 (10 ff.).

2 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABl. Nr. L 193/1 v. 19.7.2016.

3 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. Nr. L 144/1 v. 7.6.2017.

4 Richtlinie 2014/86/EU des Rates v. 8.7.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 219/40 v. 25.7.2014: Vermeidung hybrider Gestaltungen; Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates v. 27.1.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 21/1 v. 28.1.2015: allgemeine Missbrauchsregel.

5 DAC I: Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. Nr. L 64/1 v. 11.3.2011; DAC II: Richtlinie 2014/107/EU v. 9.12.2014 zur Änderung der RL 2011/16/EU bzgl. der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. Nr. L 359/1 v. 16.12.2014 (automatischer Austausch von Finanzkoteninformationen); DAC III: Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates v. 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. Nr. L 332/1 v. 18.12.2015 (automatischer Austausch APAs); DAC IV: Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates v. 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüg-

zen[6], in einem für europäische Verhältnisse atemberaubenden Tempo angenommen.

Die Einordnung dieser Entwicklung ist schwierig. Sind das alles nur Vorstufen zu der bisher unerreichbar erscheinenden Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB)? Oder stehen wir an einem Wendepunkt? Ist das BEPS-Richtlinienpaket der Abgesang auf das von der EuGH-Rechtsprechung erreichte? Die Abkehr von der Vorstellung, die mitgliedstaatliche Steuersouveränität bestehe nur in den Grenzen der Grundfreiheiten fort?

Die Einseitigkeit der aktuellen europäischen Steuerpolitik ist bedrückend[7]. Zurückdrehen lässt sich die jüngste Entwicklung jedoch im Zweifel nicht. Umso wichtiger ist es, eine Perspektive zu entwickeln, wie die europäische Steuergesetzgebung auf den Pfad des Binnenmarktes zurückgeführt werden kann. Dabei bedarf es einer eigenständigen europäischen Zielbestimmung. Die bloße Übernahme und Umsetzung der OECD BEPS-Empfehlungen verkennt, dass die EU sowohl andere Aufgaben hat als auch über andere rechtliche Instrumente als die OECD verfügt. Jedenfalls auf den ersten Blick scheint das EU-Recht Anti-BEPS-Maßnahmen eher entgegenzustehen als sie zu erzwingen[8].

---

lich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. Nr. L 146/8 v. 3.6.2016 (CbCR); DAC V: Richtlinie (EU) 2016/2258 des Rates v. 6.12.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche, ABl. Nr. L 342/1 v. 16.12.2016. S. ferner den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, COM(2017) 335 final v. 21.6.2017 (Anzeigepflicht Steuergestaltungsmodelle) und den Vorschlag für eine Richtlinie des europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, COM(2016) 198 final v. 12.4.2016 (öffentliches CbCR).

6 Mitteilung der Kommission über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung COM(2015) 136 final v. 18.3.2015.

7 So schon 2013 *M. Lang*, IStR 2013, 365.

8 *Docclo*, Bull. for Int. Taxation 2017, 367 (378). War im OECD BEPS-Projekt noch diskutiert worden, ob die EU-Staaten gehindert sein könnten, die Empfehlungen umzusetzen (vgl. hierzu *Schön*/*Baker*, British Tax Review 2015, 277), stellt sich mit der Umsetzung durch die EU selbst die Frage, inwieweit die BEPS-Bekämpfung Aufgabe der Union oder nur der Mitgliedstaaten ist. Siehe hierzu auch unten III.4.a.

Abstrakt lässt sich die Frage nach dem richtigen System für den Binnenmarkt allerdings schon deshalb nicht beantworten, weil das EU-Steuersystem nicht auf der grünen Wiese errichtet wird, sondern durch ein Aushandeln zwischen Union und Mitgliedstaaten. Es setzt einerseits auf gewachsenen nationalen Steuersystemen auf[9] und muss andererseits die Dynamik des europäischen Integrationsprozesses aufnehmen. Die Vertiefung des Binnenmarktes ist eine Daueraufgabe[10]. Dies schließt ein Zurückfallen hinter zuvor erreichte Integrationsgrade eigentlich aus. Die europäische Rechtswirklichkeit kennt aber auch Phasen der Stagnation oder gar Desintegration. Unterschiedliche Kräfte können sogar gleichzeitig auf den Integrationsprozess einwirken. Einerseits wird aktuell – freilich ohne eine klare steuerpolitische Konzeption[11] – über den Eintritt in eine Fiskalunion[12] diskutiert, andererseits führt die fortschreitende Integration zu massiven Widerständen, die im Falle Großbritanniens zum Verlassen der Union geführt haben[13]. Der Möglichkeit gegenläufiger Entwicklungen muss bei der Entwicklung einer Agenda europäischer Steuerpolitik Rechnung getragen werden. Eine naheliegende Schlussfolgerung ist, dass der Flexibilität der EU-Steuergesetzgebung[14] mehr Beachtung geschenkt werden muss als in der Vergangenheit.

Der Frage nach einem möglichen Ausgleich zwischen Fiskalinteressen und Binnenmarkt soll im Folgenden in drei Schritten nachgegangen werden:

9 Zu den hieraus resultierenden unterschiedlichen Anpassungskosten der einzelnen Mitgliedstaaten *Genschel*, Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der EU, 2002, 252.

10 *Korte* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 26 AEUV Rz. 6; *Monti*, Der Binnenmarkt und das Europa von morgen, 1997, 151 ff.

11 Die Vorstellungen gehen von einer Beschleunigung der Harmonisierung durch Annahme der GKKB bis hin zu einem EU-Finanzminister, der Etablierung eines EU-Finanzausgleichs und der Einführung von EU-Steuern; zu möglichen steuerpolitischen Folgerungen *Müller/Richter*, Wirtschaftsdienst 2017, 484 ff.; zur Idee einer zentralen Steuerbehörde *F. Vanistendael*, European Taxation 2010, 394 (396); zu verfassungsrechtlichen Problemen der Übertragung der Steuerhoheit *Callies*, DÖV 2013, 785 (790).

12 Bisher besteht diese im Wesentlichen aus dem sog. „Six-Pack", vgl. *Weber*, DVBl. 2012, 801; *Calliess/Schoenfleisch*, JZ 2012, 477, sowie sog. „Two-Pack" und Fiskalvertrag, vgl. *Callies*, DÖV 2013, 785 (787).

13 Zu den ertragsteuerrechtlichen Folgen des Brexit *Höring*, DStZ 2017, 77 (79 ff.).

14 Hierzu in Bezug auf die Mehrwertsteuerharmonisierung *de la Feria*, The EU VAT System and the Internal Market, 2009, 24 ff., 37 f., 43 f.

1. Die Analyse der bisherigen Entwicklung soll in einem ersten Schritt den status quo klären und zum Verständnis beitragen, wie Steuerharmonisierung funktioniert oder auch nicht funktioniert.
2. In einem zweiten Schritt wird geklärt, in welchem Verhältnis Binnenmarkt und Fiskalinteressen stehen.
3. Vor dem Hintergrund des gegenwärtigen rechtlichen und politischen Integrationsstandes sollen dann in einem dritten Schritt Perspektiven für die weitere Entwicklung abgeleitet werden.

II. Zu Beginn: Lehren aus der Mehrwertsteuerharmonisierung

Seit jeher verläuft die europäische Steuerharmonisierung zweigeteilt: harmonisiertes Verbrauchsteuerrecht auf der einen Seite, nicht harmonisierte direkte Steuern auf der anderen Seite. Üblicherweise werden beide Bereiche der Harmonisierung getrennt betrachtet[15]. Indes ist, auch wenn der Schwerpunkt der hier aufgeworfenen Fragestellung auf den direkten Steuern liegt, ein Blick auf die Mehrwertsteuerharmonisierung nicht nur lohnend, sondern gerade zwingend. Zwar unterscheiden sich Verbrauchs- und Gewinnbesteuerung in ihrer Funktionsweise, ihrer (Steuer-)Wettbewerbsrelevanz[16] und der durch sie bewirkten internationalen Zuteilung von Steueraufkommen. Aber grade deshalb müssen die beiden großen Eckpfeiler staatlicher Aufkommenserzielung aufeinander abgestimmt sein[17]. Das ist ganz deutlich geworden anhand der Diskussion des U.S.-Vorschlags einer Destination Based Cash Flow Tax, die Elemente der Verbrauchsbesteuerung, wie den Grenzausgleich, in die Ertragsbesteuerung integrieren würde[18], betrifft aber etwa auch die Wahl

15 Beide Harmonisierungsprozesse vergleichend *Genschel*, Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der EU, 2002, 232–271; *Kahle/Lipp*, DStR 2013, 1205; Seitenblick auch bei *Lampert*, EuZW 2013, 493 (495).

16 Vgl. *Genschel*, Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der EU, 2002, 251.

17 So schon *Debatin*, in Kölner Schriften zum Europarecht, Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt, 1969, 3 (6 f., 18).

18 Zwar ist umstritten, inwiefern die Destination Based Cash Flow Tax in Wirklichkeit eine der Mehrwertsteuer äquivalente Verbrauchsortsteuer ist (in diese Richtung *Englisch/Becker*, Wirtschaftsdienst 2017, 103 [104]; Ubg 2017, 69 [70]; aber nicht zollgleich s. *Richter*, Wirtschaftsdienst 2017, 279 [280]), in jedem Fall zeigt die Debatte die Bedeutung der Ausgestaltung der örtlichen Anknüpfung für die Zuweisung des Steueraufkommens.

der Faktoren formelhafter Gewinnaufteilung im Rahmen der GKKB[19]. Zudem verfügt die Mehrwertsteuer infolge des ausdrücklichen Auftrags in Art. 113 AEUV über einen jahrzehntelangen Harmonisierungsvorsprung. Dieser Erfahrungsschatz sollte genutzt werden.

Im Folgenden können nur einige wenige Punkte herausgegriffen werden, die sich für die Entwicklung des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts als besonders wesentlich erwiesen haben und Rückschlüsse für die direkten Steuern zulassen:

Die Mehrwertsteuerharmonisierung ist geradezu ein Paradebeispiel des Konflikts zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen. Überspitzt formuliert ist der EU-Mehrwertsteuergesetzgeber mit seinem Binnenmarktideal des Ursprungslandprinzips[20] an den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten gescheitert, weil diese weder bereit sind, sich auf einen einheitlichen Mehrwertsteuersatz zu einigen noch auf ein Steuerclearing. Ohne Steuersatzharmonisierung ist eine Vollendung des Binnenmarktes durch Übergang zum Ursprungslandprinzip indes nicht möglich[21]. Das war vorhersehbar[22], nur hat die EU-Kommission erst nach knapp 20 Jahren vermeintlicher Übergangszeit 2011 auch offiziell eingelenkt[23] und dem Verbrauchsortprinzip eine echte Perspektive eröffnet. Erst die konsequente Neuausrichtung macht es möglich, die fortbestehenden Verzer-

19 S. *López Llopis*, Intertax 2017, 631 (633 ff.) mit einem Vergleich zur single-sales formula für die Aufteilung der U.S. state corporate income tax.

20 Mitteilung der Kommission zur Zukunft der Mehrwertsteuer v. 6.12.2011, KOM(2011) 851 endg. Tz. 4.1. „theoretisch attraktivste Option"; *Langer* in FS Reiß, 2008, 245: „ewiger Traum".

21 *Reiß*, Umsatzsteuerkongress-Bericht 2007, 13 (31); *Widmann*, Die Steuersatzdifferenzen als Wettbewerbselement im Europäischen Binnenmarkt, in Steuerberaterakademie Rheinland-Pfalz u.a. (Hrsg.), Die Steuerberater in Rheinland-Pfalz, Jubiläen 1996, 65 (74).

22 Z.B. *Seidel* in FS Steindorff, 1990, 1455 (1463); *Genschel*, Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der EU, 2002, 263; *Reiß*, Umsatzsteuerkongress-Bericht 2007, 13 (30): Falsches Konzept, solange die Union kein föderaler Bundesstaat ist.

23 Mitteilung der Kommission zur Zukunft der Mehrwertsteuer v. 6.12.2011, KOM(2011) 851 endg. Tz. 4.1; zuvor schon Verzicht auf Steuersatzharmonisierung in der Mitteilung der Kommission über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung v. 22.2.2008, KOM(2008) 109 endg.; angedeutet bereits in Mitteilung der Kommission zur Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt v. 7.7.2000, KOM(2000) 349 endg.

rungen[24] im europäischen Mehrwertsteuersystem zu reduzieren. Abstrakt lässt sich hieraus ableiten, dass die Rechtsangleichung, um das Ausmaß der Veränderung kontrollierbar zu halten, zwar in (kleinen) Teilschritten vonstattengehen muss[25]. Ist aber der letzte Teilschritt realistisch nicht erreichbar, stellt dies die gesamte Ausrichtung in Frage.

Die zweite, mindestens ebenso wichtige, Lehre betrifft die Bedeutung des Verwaltungsvollzugs des harmonisierten Rechts. Seit Jahren ringt der EU-Mehrwertsteuergesetzgeber um Praktikabilität einerseits, Kontrolleffizienz andererseits[26]. In der Betrugsbekämpfung, dem großen Dauerthema der Mehrwertsteuerharmonisierung, verschmelzen Binnenmarkt- und Fiskalinteresse. Zudem entscheidet die Praktikabilität des Verwaltungsvollzugs darüber, ob die Harmonisierung des materiellen Rechts seine binnenmarktkonstituierende Wirkung entfalten kann. Dies wird besonders deutlich im Hinblick auf die Befolgbarkeit für kleinere Unternehmen.

Schließlich bietet das europäische Mehrwertsteuerrecht Anschauung bezüglich des möglichen und eventuell auch nötigen Ausmaßes an Flexibilität innerhalb des harmonisierten Rechts. Die Rede von der „Vollharmonisierung" der Mehrwertsteuer[27] könnte den Eindruck der Uniformität erwecken, tatsächlich enthält aber auch das harmonisierte Mehrwertsteuerrecht, dem Wesen der Richtlinienharmonisierung entsprechend (Art. 288 Abs. 3 AEUV), beträchtliche Spielräume[28]. Übergangsregeln, Öffnungsklauseln und Wahlrechte sowie die Ermächtigungsklausel des Art. 395 MwStSystRL für Sonderregeln zum Zwecke der Vereinfachung und Betrugsbekämpfung vermitteln Flexibilität[29], freilich

24 Sie sind der bisherigen konzeptionellen Unentschiedenheit zuzuschreiben, vgl. *Englisch*, DStJG 32 (2009), 165 (242): „Willkürliches Schwanken".

25 *Herzig* in FS Gosch, 2016, 151 (156).

26 *Widmann*, DStJG 32 (2009), 103 ff.

27 *F. Kirchhof* in Brandt (Hrsg.), Europäische Perspektiven im Steuerrecht, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung (Achter und Neunter Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012), 2013, 23; *F. Kirchhof*, BB 2015, 278 (282); *Schaumburg* in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 1.14 „vollständige Harmonisierung", aber auch treffender „Systemharmonisierung".

28 Zur europarechtskonformen Einengung dieser Spielräume (Bsp. Umsatzsteuerorganschaft) durch den EuGH s. EuGH v. 14.9.2006 – Rs. C-228/05, ECLI:EU:C:2006:578 Rz. 27 ff. – Stradasfalti; dazu z.B. *Erdbrügger*, DStR 2013, 1573 (1575).

29 Vgl. *Schellmann* in FS Nolz, 2008, 477 (484); *de la Feria*, The EU VAT System and the Internal Market, 2009, 44.

um den Preis fortbestehender Verzerrungen[30]. Im Bereich der Steuerbefreiungen und ermäßigten Steuersätze bleibt den Mitgliedstaaten eine autonome Standortpolitik dauerhaft möglich, ungeachtet der hierdurch bewirkten Wettbewerbsverzerrungen[31]. Illustrativ ist das Beispiel der ermäßigten Besteuerung von Beherbergungsdienstleistungen[32]. Praktisch keine Spielräume bestehen dagegen dort, wo die Erreichung von Wettbewerbsneutralität auf das passgenaue Ineinandergreifen der nationalen Regelungen angewiesen ist, wie etwa bei den Regeln zur Bestimmung des Leistungsorts[33]. Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie macht hier zwingende Vorgaben. Bloße Mindeststandards können das Ziel nicht erreichen. Das wird überdeutlich an der Steuersatzrichtlinie[34] die als Mindeststandard eben nicht geeignet war, den Übergang zum Ursprungslandprinzip zu erreichen.

Keine Antwort gibt die Mehrwertsteuerharmonisierung auf die Gefahr der Petrifizierung[35] infolge der für Änderungen erforderlichen Einstimmigkeit. Zwar ist es einerseits bemerkenswert, dass sich die europäische Mehrwertsteuergesetzgebung trotz des Einstimmigkeitsprinzips auch in einem gegenüber der Anfangsphase der sechs Gründungsstaaten deutlich

30 Zu den hieraus entstehenden Inkohärenzen mit Hinweis auf EuGH v. 7.12.2006 – Rs. C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763 – Eurodental *Henze* in USt-Kongress-Bericht 2010, 7 (20 f.); *Lippross*, Umsatzsteuer, 24. Aufl. 2017, 42 f.: Gefahr doppelter Nichtbesteuerung.

31 *De la Feria*, The EU VAT System and the Internal Market, 2009, 43 f.; mit vielen – z.T. zwischenzeitlich allerdings überholten – Beispielen *Widmann*, Die Steuersatzdifferenzen als Wettbewerbselement im Europäischen Binnenmarkt, in Steuerberaterakademie Rheinland-Pfalz u.a. (Hrsg.), Die Steuerberater in Rheinlandpfalz, Jubiläen 1996, 65 (69 ff.).

32 § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG, eingeführt durch Gesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950; zu den Wettbewerbswirkungen *Neufang/Beißwenger*, BB 2009, 2234.

33 Spielräume eröffnet die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie bezüglich der Ortsbestimmung nur in vier Fällen: Art. 34 Abs. 2 (Ort der Versandhandelslieferung – Lieferschwelle); Art. 37 Abs. 3 (Befreiungsmöglichkeit Lieferung von Gegenständen, die zum Verbrauch an Bord bestimmt); Art. 52 (Nichtberücksichtigung von Strecken über Drittlandsgewässer bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen); Art. 59a (Verlagerung des Dienstleistungsorts an den Ort der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung).

34 Richtlinie 92/77/EWG des Rates v. 19.10.1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Annäherung der MwSt.-Sätze), ABl. Nr. L 316/1 v. 31.10.1992.

35 *Scharpf*, Politische Vierteljahresschrift 1985, 323 ff.: Politikverflechtungs-Falle.

vergrößerten Europa als anpassungsfähig erweist. Veränderungen der zugrunde liegenden wirtschaftlichen Prozesse, z.B. durch die Digitalisierung oder neue Herausforderungen durch Missbrauch und Betrug, zwingen die Mitgliedstaaten zum Konsens; die Richtlinie wird (einstimmig) geändert. Echte Weiterentwicklungen sind dagegen fast unmöglich[36]. Das Phänomen der Pfadabhängigkeit[37], mit dem jede nicht nur inkrementelle Reformforderung konfrontiert ist, gewinnt im Bereich des harmonisierten Rechts massives Gewicht, weil stets die Gesamtheit der Union und damit eine Vielzahl von Einzelstaaten betroffen ist. Die Gefahr von Fehlentscheidungen und unvorhersehbaren finanziellen Auswirkungen, die Systemreformen schon im rein nationalen Kontext verhindert, vervielfältigt sich. Gleichzeitig setzen Nachjustierungen, wie sie regelmäßig nach größeren Reformen erforderlich sind, wiederum Einstimmigkeit voraus. Andererseits fehlt es an Experimentierklauseln, die räumlich begrenzte Testphasen in einem geordneten Verfahren ermöglichen würden. Die Erprobung eines Übergangs zu einem allgemeinen Reverse-Charge-Verfahren durch Österreich ist auch hieran gescheitert[38]. Die Gefahr der Petrifizierung muss umso ernster genommen werden, je stärker die Harmonisierung Gegenstände betrifft, die dem schnellen Wandel globaler Entwicklungen unterliegen und daher besondere Reaktionsfähigkeit verlangen.

III. EU-Steuerpolitik und Gesetzgebung auf dem Gebiet der direkten Steuern: Vergangenheit – Gegenwart – Zukunftspläne

1. Die Suche nach der richtigen Politik: Neumark – Van den Tempel – Ruding – Monti

Bei den direkten Steuern fehlt es bekanntermaßen bereits an einem ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag. Die Wettbewerbsrelevanz der direkten Steuern und damit auch ihre unmittelbare Auswirkung auf den

36 S. die pessimistische Einschätzung der Umsetzungschancen des Grünbuchs über die Zukunft der Mehrwertsteuer (v. 1.12.2010, KOM[2010] 695 endg.) von *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17 Rz. 7; *Lampert*, EuZW 2013, 493 (495).

37 Zur Denkfigur und den Gründen der Pfadabhängigkeit instruktiv *Münkler*, DÖV 2016, 839.

38 Ein entspr. Antrag Österreichs auf der Grundlage von Art. 27 6. MwStRL (jetzt Art. 395 MwStSystRL) wurde abgelehnt, hierzu *Nolz/Melhardt* in FS H. Kofler, 2009, 483 (494 ff.).

Binnenmarkt ist weniger eindeutig als bei den unmittelbar preisrelevanten indirekten Steuern[39]. Entsprechend schwer hat sich die Gemeinschaft von Anfang an getan, überhaupt nur das Politikziel zu bestimmen. Weitreichende Harmonisierungskonzepte wechselten sich ab mit der Betonung des Subsidiaritätsprinzips. Die Namen *Neumark*[40] – *Van den Tempel*[41] – *Ruding*[42] – *Monti*[43] – *Bolkestein*[44] stehen für die Wellenbewegungen der Diskussion[45].

2. Das Richtlinienpaket von 1990 – ein Durchbruch?

Die Geschichte der Harmonisierung der direkten Steuern war in den ersten Jahrzehnten nur durch Fehlschläge gekennzeichnet. Selbst das damals viel bejubelte[46] Richtlinienpaket des Jahres 1990 hat unter dem Gesichtspunkt der Vereinheitlichung wenig gebracht[47]: Das Schieds-

39 S. etwa *Zeitler*/*Jüptner*, BB 1988 Beilage 17, 3 f.; *Mann*, DB 1990, 1735 (1736); *Cnossen*, International Journal of Public Administration 1995, 1563 (1580); *Genschel* Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der EU, 2002, 61; ausführlich *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 95–98. *Mick*, Die Steuerkonzeption in der EU, Diss. 1995, 49 f., weist allerdings nach, dass das Verzerrungspotential der direkten Steuern von Beginn an gesehen wurde.

40 Sog. *Neumark*-Bericht, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, 1962.

41 Sog. *Van den Tempel*-Bericht, Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities, 1970.

42 Sog. *Ruding*-Bericht, Commission of the European Community, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, 1992. Nachverfolgung der Relevanz der Feststellungen und Forderungen des Ruding-Berichts im Abstand von 20 Jahren durch *Cerioni*, Bull. for International Taxation 2013, 536 ff.

43 Sog. *Monti*-Bericht, Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme v. 22.10.1996, KOM(96) 564 endg.

44 Sog. *Bolkestein*-Bericht, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt v. 23.10.2001, KOM(2001) 582 endg.; s. auch Mitteilung der Kommission, Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre v. 23.5.2001, KOM(2001) 260 endg.; dazu *Schön*, European Taxation 2002, 276.

45 Ausf. hierzu *Jiménez*, Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis, 1999, 106–146; ferner *Mann*, DB 1990, 1735; *Grotherr*, DStR 1992, 1388; *Lampert*, EuZW 2013, 493 (494).

46 *Schön*, European Taxation 2002, 276: unerwartet glückliche Fügung; *Grotherr*, DStR 1992, 1388 (1391): „Hoffnungsschimmer".

47 *Laule*, IStR 2001, 297 (306).

abkommen[48] hat – ungeachtet seiner erheblichen Bedeutung für die Vermeidung von Doppelbesteuerung infolge unterschiedlicher Annahmen über den zutreffenden Verrechnungspreis – nur prozeduralen Inhalt. Die Fusionsrichtlinie[49] führt nicht zu einer Harmonisierung, sondern schreibt lediglich die Gleichbehandlung von In- und EU-Auslandsfall nach den jeweiligen nationalen Regeln vor. Dieses Ergebnis hätte sich auch unmittelbar aus den Grundfreiheiten ableiten lassen. Die Mutter-/Tochter-Richtlinie war zwar ein Meilenstein für grenzüberschreitend tätige Unternehmen, hätte aber genauso gut in einem multilateralen europäischen DBA festgeschrieben werden können.

Dem Richtlinienpaket 1990 ist letztlich auch die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie[50] zuzurechnen, auch wenn sie 2003 mit erheblichem zeitlichem Abstand angenommen wurde. Sie verbietet in scheinbarer Parallelität zur Mutter-/Tochter-Richtlinie die Erhebung von Quellensteuern auf konzerninterne Zins- und Lizenzgebühren. Das ist in gewisser Weise fatal, weil so die fehlende Finanzierungsneutralität als eine der zentralen BEPS-Ursachen festgeschrieben wurde. Das Problem war schnell erkannt[51], die Erkenntnis blieb freilich ohne Konsequenzen. Die Richtlinie wirft damit ein Schlaglicht auf ein zentrales Problem europäischer Steuerharmonisierung, das im Kontext der Mehrwertsteuer bereits benannt wurde[52]: Einmal getroffene Systementscheidungen sind aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips nahezu unumkehrbar, mögen sie

48 Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, 90/436/EWG, ABl. Nr. L 225/10, v. 20.8.1990.

49 Richtlinie des Rates 90/434/EWG v. 23.7.1990, ABl. Nr. L 225/1 v. 20.8.1990; neugefasst durch Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. Nr. L 310/34 v. 25.11.2009.

50 Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 157/49 v. 26.6.2003; s. auch den bisher nicht angenommenen Vorschlag einer Neufassung v. 11.11.2011, KOM(2011) 714 endg.

51 *Schön*, Eigenkapital und Fremdkapital, 2012, 72.

52 S. oben II.

sich auch im Nachhinein als falsch oder nicht mehr zeitgemäß erweisen.

3. Stillstand der EU-Gesetzgebung und negative Integration in den 1990er und 2000er Jahren

Abgesehen von den sehr punktuell wirkenden Richtlinien zum Recht der direkten Steuern herrschte Stillstand. Kompensiert wurde die Untätigkeit des Richtliniengesetzgebers partiell durch den Europäischen Gerichtshof, der als „Motor der Integration"[53] einsprang. Dieser Phase sind Erkenntnisse darüber zu verdanken, wann eine Frage dem Richterrecht überlassen werden kann und wann es des Sekundärgesetzgebers bedarf[54], wann das Binnenmarktziel im Wege negativer Integration erreicht werden kann und wann Fortschritte nur im Wege positiver Integration möglich sind[55].

Besonders deutlich wird – und dies ist einer der Gründe für das jüngste Eingreifen des EU-Steuergesetzgebers – dass der Gerichtshof nur sehr begrenzt einen Ausgleich zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen herbeiführen kann. Steuermindereinnahmen stellen für sich betrachtet keinen Rechtfertigungsgrund für Beschränkungen der Freizügigkeit dar[56]. Dieser sehr konsequent verfolgte Grundsatz hindert den EuGH richtigerweise an einer allgemeinen Abwägung zwischen Binnenmarkt- und Fiskalinteressen. Zwar räumte der Gerichtshof nach der Rechtssache *Marks & Spencer*[57] dem Territorialitätsprinzip mehr Bedeutung ein[58]. Die Anerkennung der Territorialität der Steuerhoheit begründet indes keinen eigenständigen Fiskalvorbehalt[59]. Zudem begrenzt der enge Miss-

53 *Drüen/Kahler*, StuW 2005, 171 (173).
54 S. auch *Jochum*, EuR Beiheft 2/2006, 33 (45 ff.).
55 *Streinz*, Europarecht, 9. Aufl. 2012, Rz. 937; ausf. *Jiménez*, Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis, 1999, 278 ff.
56 Etwa EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 Rz. 60 – de Lasteyrie du Saillant; EuGH v. 10.3.2005 – Rs. C-39/04, ECLI:EU:C:2005:161 Rz. 23 – Laboratoires Fournier; EuGH v. 11.2.2011 – Rs. C-25/10, ECLI:EU:C:2011:65 Rz. 30 f. – Missionswerk Werner Heukelbach; EuGH v. 26.5.2016 – Rs. C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359 Rz. 13 – Kommission/Griechenland.
57 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 – Marks & Spencer.
58 *Bizioli*, EC Tax Rev. 2017, 167 (169).
59 Ebenso *Staringer*, in diesem Band S. 365 ff.

brauchsbegriff der Rechtssache *Cadbury Schweppes*[60] bisher die Möglichkeiten der Mitgliedstaaten, gegen Steuerverlagerung vorzugehen. Zwar ist den Mitgliedstaaten die Bekämpfung von steuerlichem Missbrauch nicht verwehrt, die Möglichkeiten, diesen (unwiderleglich) zu typisieren, sind indes sehr eingeschränkt. Die ATAD-Gesetzgebung scheint diese Grenzen verschieben zu wollen. Ob der EU-Gesetzgeber dabei lediglich rechtsprechungskonkretisierend oder rechtsprechungsbrechend tätig geworden ist, wird der EuGH zukünftig noch beurteilen müssen[61].

Ungeachtet dessen, ob der EU-Gesetzgeber einschreiten musste und durfte, um den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten Geltung zu verschaffen, bedarf es des EU-Gesetzgebers jedenfalls immer dort, wo eine binnenmarktkonforme Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte ein Ineinandergreifen der Rechtsordnungen voraussetzt, wie etwa bei der passgenauen Erfassung stiller Reserven oder der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung. Da der EuGH diesen Zustand nicht herstellen kann, muss seine Rechtsprechung zwangsläufig hinter dem binnenmarkttheoretischen Optimum zurückfallen. Zudem kann der EuGH nicht auf einen europarechtlichen Maßstab für die Zuordnung von Steueraufkommen zurückgreifen. Dies erklärt, warum die Grundfreiheiten gegen internationale Doppelbesteuerung wenig auszurichten vermögen[62]. Auch Qualifikationskonflikte infolge des Aufeinandertreffens der nicht harmonisierten Rechtsordnungen lassen sich mit den Mitteln der Rechtsprechung nicht auflösen[63]. Der EuGH kann nicht entscheiden, welcher Mitgliedstaat verantwortlich ist.

60 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 Rz. 36, 55 – Cadbury Schweppes; seither st. Rspr. EuGH v. 5.7.2012 – Rs. C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415 Rz. 40 – SIAT; EuGH v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641 Rz. 30 ff. – Eqiom und Enka.

61 Zu gerichtlichen Prüfungsdichte s. unten III. 4. b. (2).

62 *M. Lang*, in diesem Band, S. 623 ff.; *Schön* in FS Wassermeyer, 2015, 7 (8); *Niazi/Krever*, Monash University Department of Business Law & Taxation Legal Studies Research Paper Series, 2015 02 22, 6 (auch Australian Tax Forum 2015, 455 ff.).

63 Der EuGH kann allenfalls Maßnahmen zur Abwehr von durch die Unabgestimmtheit entstehenden Besteuerungslücken tolerieren, was sich freilich flächendeckend nur aus einem grenzüberschreitenden Verständnis der Kohärenz ableiten ließe (ablehnend *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 103), im Übrigen aber auf missbräuchliche Praktiken begrenzt ist. Eine aus den Grundfreiheiten abgeleitete Pflicht zur Rücksichtnahme auf die Ausgestaltung des Steuersystems des jeweils anderen Staates lehnt der Gerichtshof zu Recht ab, vgl. EuGH v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06, ECLI:EU:C:2008:129

Machtlos ist der Gerichtshof schließlich, wenn die Mitgliedstaaten die Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts durch angleichende Schlechterstellung des Inlandssachverhalts beseitigen[64], wie etwa im Fall der Zinsschranke des § 4h EStG[65] oder der seit 2013 allgemein geltenden Steuerpflicht für Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG[66]. Mit den Grundfreiheiten lässt sich gegen eine derartige, den Fiskalinteressen geschuldete Taktik nichts ausrichten. Binnenmarktideal ist diese Form der negativen Integration trotzdem nicht, weil sie im Zweifel nicht dazu beiträgt, die Wettbewerbsfähigkeit der EU zu erhöhen. Schließlich ist dem Binnenmarkt nicht mit schematischer Gleichbehandlung gedient, sondern es geht um Attraktivität im *weltweiten* Wettbewerb[67].

Aus den dargelegten Grenzen negativer Integration lässt sich eine mit dem Subsidiaritätsprinzip in Einklang stehende Agenda europäischer Steuerpolitik entwickeln:

Ob der EU-Steuergesetzgeber allein zur normativen Festschreibung der EuGH-Rechtsprechung tätig werden sollte, ist zweifelhaft. Die Durchsetzung von EuGH-Judikaten ist durch den Anwendungsvorrang prinzipiell gewährleistet. Allenfalls bedarf es des Richtliniengebers hier, um die tatsächliche Umsetzbarkeit zu gewährleisten. Materiell-rechtliche Folgerungen des EuGH aus den Grundfreiheiten, wie bspw. die Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts für grenzüberschreitende Sachverhalte, scheitern oft an von der Rechtsprechung zumindest initial nicht bedachten Vollzugs- und Nachweisproblemen[68]. Hier könnte der Richtliniengeber ungeachtet dessen, dass das Besteuerungsverfahren grds. nicht har-

Rz. 43 – Deutsche Shell; EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 Rz. 62 – National Grid Indus.

64 Zu diesem strukturellen Defizit negativer Integration *Lampert*, EuZW 2013, 493 (496); *Wiss. Beirat beim BMF*, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der EU, 2007, 8 f.

65 Zurückzuführen auf EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00, ECLI:EU:C:2002:749 – Lankhorst-Hohorst.

66 Gesetz v. 21.3.2013, BGBl. I 2013, 561, zur Umsetzung von EuGH v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670 – Kommission/Deutschland.

67 *Fuest* in Kruthoffer-Röwekamp (Hrsg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern, 2010, 167 (178); *Fuest/Huber*, Steuern als Standortfaktor im internationalen Wettbewerb, 1999, 38.

68 Vgl. BFH v. 21.1.2015 – X R 7/13, BStBl. II 2015, 588, wo deutlich wird, wie schwierig es ist, die erforderlichen Nachweise zu erbringen, um den aus EuGH v. 27.9.2009 – Rs. C-318/07, ECLI:EU:C:2009:33 – Persche abzuleitenden

monisiert ist, punktuell einen Rahmen für die diskriminierungsfreie Anwendung des materiellen Rechts setzen[69].

Harmonisierungsaufträge entstehen aber dort aus den Diskriminierungsverboten, wo die Mitgliedstaaten, auch in Umsetzung der Vorgaben des EuGH, nicht in der Lage sind, die Beschränkungen gleich effizient und binnenmarktkonform auf nationaler Ebene zu lösen[70]. Damit wird zugleich deutlich, dass der EU-Steuergesetzgeber die Grundfreiheitenrechtsprechung des EuGH zwar als Untergrenze beachten muss, dass er aber integrationspolitisch geradezu verpflichtet ist, nach oben über sie hinauszugehen. Der EuGH ist vielfach, mag er sich auch als Motor der Integration begreifen und damit eine *integrationspolitische Rolle* für sich beanspruchen, nicht in der Lage, in seinen einzelfallorientierten Entscheidungen steuerpolitisch schlüssige Konzepte eines binnenmarktkonformen Steuersystems zu entwickeln[71], was insbesondere daran liegt, dass sich das Gerichtsverfahren stets nur gegen einen der beiden, an einem grenzüberschreitenden Steuerfall beteiligten, Staaten richtet. Gerade zwischenstaatliche Verteilungsfragen können nur im Zusammenwirken der Mitgliedstaaten auf EU-Gesetzgebungsebene gelöst werden.

Stets ist zu bedenken, dass der Eingriff des EU-Gesetzgebers in die tastende Entwicklung des Richterrechts den Vorteil der Rechtssicherheit hat, verbunden allerdings mit dem Nachteil, dass weitere Entwicklungsmöglichkeiten abgeschnitten werden. Besonders problematisch ist dies, wenn rechtsprechungsimmanente Grenzen der negativen Integration festgeschrieben werden, die der EuGH nicht, wohl aber der EU-Gesetzgeber überwinden könnte.

Die dargelegten systemimmanenten Defizite stiller Harmonisierung haben die Einigungsbereitschaft der Mitgliedstaaten dennoch nicht erhöht. Noch 2011, als die EU-Kommission den ersten GKKB-Entwurf[72] vorlegte, schienen weitere Harmonisierungsfortschritte in weiter Ferne, ob-

Abzug von Spenden an EU-ausländische gemeinnützige Organisationen tatsächlich geltend machen zu können.

69 Zur Bedeutung des Steuervollzugs für die Weiterentwicklung des Binnenmarkts s. auch unten V. 3.

70 Hierzu auch *Laule*, IStR 2001, 297 (299 f.).

71 *Niazi/Krever*, Monash University Department of Business Law & Taxation Legal Studies Research Paper Series, 2015 02 22, 3 f., 5 f. (auch Australian Tax Forum 2015, 455 ff.).

72 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) v. 16.3.2011, KOM(2011) 121 endg.

wohl gerade die grenzüberschreitende Verlustverrechnung die integrativen Grenzen der EuGH-Rechtsprechung überdeutlich macht.

4. Die Gegenwart: Kampf gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung

a) Steuerwettbewerb und Steuerflucht im Fokus von OECD und EU

Das hat sich erst mit der Empfehlung der Kommission betreffend aggressive Steuerplanung vom 6.12.2012[73] grundlegend gewandelt. Hier wurden im Unterschied zu früheren Mitteilungen zur Missbrauchsbekämpfung[74] konkrete Rechtssetzungsakte, etwa die europaweite Einführung eines allgemeinen Missbrauchstatbestandes gefordert. Seither verfolgt die EU-Kommission mit Vehemenz als neue Lösung den Kampf gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung. Und auf einmal sind sich die Mitgliedstaaten einig und verabschieden in unbekannter Rasanz eine Richtlinie nach der anderen.

Allerdings täuscht der Eindruck, die Union mache sich erst in jüngster Zeit infolge der BEPS-Initiative zum Advokaten der Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten. Die Anfänge des Kampfes gegen die Aushöhlung der Steuerbasis der Mitgliedstaaten liegen deutlich weiter zurück[75]. Der Verhaltenskodex gegen schädlichen Steuerwettbewerb[76] datiert aus dem Jahr 1997 und wurde ein Jahr später flankiert durch die Mitteilung zur Anwen-

73 Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung v. 6.12.2012, KOM(2012) 722 endg. und Empfehlung der Kommission betreffend aggressive Steuerplanung v. 6.12.2012, KOM (2012) 8806 endg. mit Impact Assessment v. 6.12.2012, SWD(2012) 403 final; dazu *M. Lang*, SWI 2013, 62.

74 Mitteilung zur Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer) v. 10.12.2007, KOM(2007) 785 endg.

75 Siehe bereits Mitteilung der Kommission an den Rat zum Problem der Internationalen Steuerumgehung v. 20.11.1974, KOM(74) 1971 mit Entschließung des Rats v. 10.2.1975 über Maßnahmen der Gemeinschaft zur Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung mit dem Ziel der Verbesserung des Informationsaustausches und der Verwaltungszusammenarbeit der Mitgliedstaaten, ABl. C 35/1 v. 14.2.1971.

76 Verhaltenskodex zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs v. 1.12.1997, ABl. EG 1998 Nr. C 2/2 Anhang 1, BR-Drucks. 814/97.

dung des Beihilferechts im Bereich der Unternehmensbesteuerung[77]. Der Verhaltenskodex entwickelte in der Folgewirkung trotz fehlender Rechtsverbindlichkeit als sog. Soft Law[78] erhebliche Steuerungswirkung[79]. Hierzu beigetragen hat der sog. Primarolo-Bericht[80]; zudem ist der Verhaltenskodex in Beitrittsverhandlungen mit neuen Mitgliedstaaten Bestandteil der aquis communitaire[81].

Schon damals agierte die EU parallel mit der OECD und deren 1998 veröffentlichten Bericht „Harmful Tax Competition", den man als Meilenstein des internationalen Umgangs mit steuerlichem Standortwettbewerb bezeichnen kann[82].

Neu ist das Ausmaß, mit dem sich die EU die Ziele der OECD zu eigen gemacht hat. Die Umsetzung der rein politisch wirkenden[83] BEPS-Empfehlungen in europäisches Sekundärrecht verleiht ihnen einklagbare

77 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10.12.1998, ABl. C 384, 3.

78 Zu Begriff und Kategorie des Soft Law im Kontext der EU vgl. *Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Habil. 2017, 114 ff.; *Bothe* in v. Münch (Hrsg.), Staatsrecht – Völkerrecht – Europarecht, 1981, 761; *Kallmayer* in Calliess (Hrsg.), Herausforderungen an Staat und Verfassung, 2010, 662.

79 *Bolkestein*, EC Tax Rev. 2000, 78 (80); *Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Habil. 2017, 138; auch ohne Möglichkeiten der Durchsetzung nach Art. 107 f. AEUV erzeugt der Verhaltenskodex erheblichen politischen Druck als Selbstverpflichtung der Mitgliedstaaten.

80 Primarolo-Bericht v. 29.11.1999, SN 4901/09, s. *Reimer* in Kadelbach (Hrsg.), Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs in der EU, 2017, 21 (38 f.); *Nanetti/Mameli*, ECTR 2002, 185 (186); *Bolkestein*, EC Tax Rev. 2000, 78 (80); *Mors* in Müller/Fromm/Hansjürgens (Hrsg.), Regeln für den europäischen Systemwettbewerb, 2001, 197 (208); *Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Habil. 2017, 140.

81 *Gribnau*, Intertax 2007, 30.

82 *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) (www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf). Im Weiteren *OECD*, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report (2004) (http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf); dazu *I. Hofbauer*, Aktuelles aus dem Bereich „Harmful Tax Competition" – Der 2004-Progress-Report, SWI 2004, 238.

83 Selbst in der politischen Wirkung gibt es zudem noch Abstufungen. Politisch verbindlich sind ohnehin nur die Mindeststandards, die sich auf lediglich vier Punkte beschränken: 1. Verhinderung von Abkommensmissbrauch; 2. Country-by-Country-Reporting; 3. Kampf gegen unfaire Steuerpraktiken (Rulings und Patentboxen); 4. Verbesserung von Verständigungsverfahren.

rechtliche Verbindlichkeit und hebt sie damit auf eine ganz andere Stufe. Dies ist aus Sicht der OECD ein geradezu traumhaftes Ergebnis, da in der heutigen Post-BEPS-Welt nicht mehr davon ausgegangen werden kann, dass die OECD-Staaten den BEPS-Empfehlungen tatsächlich Gefolgschaft leisten[84], birgt aber, wovor *Ekkehart Reimer* zutreffend warnt, die Gefahr neuer Asymmetrien durch regionale Regulierung[85]. Sollten sich die BEPS-Standards nicht auch außerhalb der EU durchsetzen, müssten die Vorgaben der ATAD evtl. wieder gelockert werden, um Standortnachteile der EU zu verhindern.

Ob die aus der Sicht einzelner OECD-Staaten formulierten Ziele[86] auch Ziele der EU sind, ist nicht diskutiert worden. Auch ein Gleichlauf nationalstaatlicher Egoismen der Mitgliedstaaten begründet noch kein europäisches Politikziel, vielmehr besteht hier die Gefahr, dass die EU-Institutionen missbraucht werden. Einen ähnlichen Versuch der einvernehmlichen Unterwanderung der Binnenmarktziele hat es – und zwar sogar auf Primärrechtsebene – gegeben, als die Mitgliedstaaten zur Absicherung ihrer diskriminierenden Körperschaftsteuersysteme den Rechtfertigungsgrund des Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV in den Vertrag aufgenommen haben, der es den Mitgliedstaaten ermöglichen sollte, Ungleichbehandlungen nach Wohnsitz- oder Kapitalanlageort beizubehalten – ein Versuch, den der EuGH richtigerweise nicht hat durchgehen lassen[87].

b) Die BEPS-Strategie der EU

(1) Der neue Wille zur Richtlinienharmonisierung

Dass sich die Mitgliedstaaten so schnell einig geworden sind, mag auch an dem neuartigen innenpolitischen Druck der medial aufbereiteten BEPS-Diskussion gelegen haben, der verhindert hat, dass die Mitglied-

84 Dieses Problem hat die Kommission durchaus erkannt, vgl. Mitteilung v. 28.1.2016 über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016) 24 final, 3. Allerdings ist nicht klar, wie die Mitgliedstaaten auf die Umsetzung der OECD-Empfehlungen durch Drittsaaten Einfluss nehmen sollen.

85 *Reimer* in Kadelbach (Hrsg.), Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs, 2017, 21 (44); ähnlich *Docclo*, Bull. for Int. Taxation 2017, 367 (368).

86 Zur Bedeutung nationalstaatlicher Interessen im BEPS-Prozess *Piltz*, IStR 2015, 529.

87 EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294 Rz. 44 f. – Verkooijen.

staaten ihre üblichen Vetospiele ausgetragen haben[88]. Widerstand gegen Erleichterungen für Unternehmen durch Abbau der Diskriminierung grenzüberschreitender Investitionen ist politisch weitgehend gefahrlos. Der Forderung nach Transparenz und Bekämpfung aggressiver Steuerplanung kann sich dagegen kaum ein Politiker entziehen. Das erklärt die im Windschatten der OECD-BEPS Initiative entfaltete Harmonisierungsaktivität.

Beigetragen haben mag ferner, dass die ATAD lediglich Mindeststandards zum Schutz der körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen vorgibt (Art. 3 ATAD). Den Mitgliedstaaten ist es unbenommen, schärfere Schutzmechanismen beizubehalten, solange diese nicht vom EuGH beanstandet werden.

Das schnelle Aufgreifen der OECD-Empfehlungen rechtfertigte der ATAD-Gesetzgeber damit, dass man das First-Mover-Problem habe aufbrechen wollen[89]. Indem die Mitgliedstaaten auf ein einheitliches Mindestmaß an Abwehrmaßnahmen verpflichtet werden, verhindert die ATAD Standortvorteile durch besonders laxe Abwehrgesetzgebung[90]. Diese Zielsetzung kann man als binnenmarktkompatibel ansehen. Nicht akzeptabel ist, dass der ATAD-Gesetzgeber nicht gleichzeitig dafür Sorge trägt, dass binnenmarktwidrige Doppelbesteuerung aufgrund unabgestimmter Abwehrgesetzgebung verhindert wird[91]. Dies erhärtet den Eindruck, dass der Abbau steuerlicher Freizügigkeitsschranken auf der Agenda ganz nach unten gerutscht ist[92].

88 Bisher fehlte es an einer gesellschaftlichen Lobby für die Europäisierung der Steuerpolitik, vgl. *Genschel*, Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der EU, 2002, 276. Das ist jetzt anders.

89 Mitteilung der Kommission über Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU v. 28.1.2016, COM(2016) 23 final, 3.

90 *Bizioli*, EC Tax Rev. 2017, 167 (171).

91 Erwägungsgrund 5 der ATAD I benennt das Problem zwar im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung „Führen diese Vorschriften zu Doppelbesteuerung, sollten Steuerpflichtige durch Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland entrichteten Steuer entlastet werden. Die Vorschriften sollen somit nicht nur Steuervermeidungspraktiken unterbinden, sondern auch verhindern, dass Markthemmnisse wie Doppelbesteuerung entstehen"; dazu bspw. *Kahlenberg/Prusko*, IStR 2017, 304 (305). Die ATAD selbst verpflichtet die Mitgliedstaaten aber nicht dazu, Doppelbesteuerung systematisch zu vermeiden.

92 Zu dieser Verkehrung der Politikziele *Bizioli*, EC Tax Rev. 2017, 167.

Nicht gelungen ist es dem EU-Steuergesetzgeber, die eigentliche Ursache des Problems zu adressieren: Die ATAD regelt Rechtsfolgen für bestimmte – unerwünschte – Steuergestaltungen und knüpft damit am Verhalten der Steuerpflichtigen an, noch dazu auf der Grundlage der unklaren Kategorie der „aggressiven Steuerplanung“[93]. Die zu Steuerverlagerung und Abwehrgesetzgebung Anlass gebenden Besteuerungsunterschiede werden dagegen weder allgemein noch begrenzt auf schädlichen Steuerwettbewerb beseitigt. Insofern bleibt es beim Soft Law des Verhaltenskodex und der Beihilfeaufsicht.

Allerdings ist die Anti-Tax Avoidance Directive – insofern ist der Titel der Richtlinie irreführend – nicht auf die Verhinderung steuerinduzierter (aggressiver oder missbräuchlicher) Gestaltungen begrenzt. Insbesondere die Wegzugsbesteuerung hat mit Missbrauchsvermeidung nichts zu tun, sondern enthält eine allgemeine Regelung der Zuordnung und Erfassung stiller Reserven zur Vermeidung von Besteuerungslücken[94].

(2) Folgefragen: Rechtsschutz gegenüber der neuen Fiskalgesetzgebung

Die aktuelle Fiskalgesetzgebung läutet auch insofern ein neues Kapitel der Harmonisierung der direkten Steuern ein, als die Mitgliedstaaten erstmals zur Schaffung eigenständiger Eingriffstatbestände verpflichtet werden. Anders als beim Abbau von Freizügigkeitsschranken wirft dies Fragen nach der Rechtsgrundlage, der demokratischen Legitimation[95] sowie dem rechtsstaatlichen und grundfreiheitenrechtlichen Schutz des Bürgers auf.

93 Krit. *Dourado*, EC Tax Rev. 2017, 112 (116); weniger krit. *Piantavigna*, World Tax Journal 2017, 47 (grundlegend zur Terminologie und Kategorienbildung im Vergleich von OECD und EU). Laut Erwägungsgrund 2 der Empfehlung 2012/772/EU der Kommission betreffend aggressive Steuerplanung v. 6.12.2012, ABl. Nr. L 338/41 v. 12.12.2012: „Aggressive Steuerplanung besteht darin Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken“.

94 Ebenso *Peeters*, EC Tax Rev. 2017, 122 (128 f.), wobei durch die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Erfassung der stillen Reserven bei Wegzug zugleich das Auftreten von Besteuerungslücken und deren Ausnutzung vermieden wird.

95 Zur demokratischen Legitimation der aktuellen Wirtschaftspolitik der EU allgemein *di Fabio* in G. Kirchhof/Kube/Schmitt (Hrsg.), Von Ursprung und Ziel der Europäischen Union, 2016, 45 (47 f.).

Angreifbar ist die Fiskalgesetzgebung zunächst im Hinblick auf die Kompetenz des EU-Gesetzgebers. Das einvernehmliche Zusammenwirken der Mitgliedstaaten ersetzt nicht die Bestimmung einer konkreten Rechtsgrundlage. Nur so kann die nach dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 EUV) zwingende Kompetenzabgrenzung zwischen EU und Mitgliedstaaten einerseits sowie der Ausgleich konfligierender Ziele der EU andererseits vorgenommen werden. Ob die ATAD von Art. 115 AEUV gedeckt ist, ließe sich grundsätzlich gerichtlich voll überprüfen[96]. Nur fragt sich – nachdem die Mitgliedstaaten sich ja einig waren – wer hiergegen klagen soll. Die Steuerpflichtigen können ihre Rechtsposition nicht verbessern, wenn die nationalen Steuergesetzgeber die Richtlinie ungeachtet eines möglichen Kompetenzmangels umsetzen oder ihr Recht ohnehin der Richtlinie bereits entspricht[97]. Damit ist die ATAD nur ein weiterer Beleg dafür, wie stumpf das Schwert des Art. 115 AEUV ist[98]. Ebenso wenig wie sich eine Harmonisierung gegenüber nicht kooperativen Mitgliedstaaten erzwingen lässt, mag sie für Errichtung und Funktionieren des Binnenmarktes auch noch so erforderlich sein, lassen sich einstimmig angenommene Rechtsakte mit dem Einwand zu Fall bringen, sie seien gar nicht erforderlich.

Geschützt sind die Steuerpflichtigen dagegen durch die Grundfreiheiten[99]. Solange der EU-Steuergesetzgeber nur punktuell eingreift, bleibt

96 *Streinz* in Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 5 AEUV Rz. 6 f. u. 18.

97 Auswirkungen hat der Einwand, eine Richtlinienbestimmung sei nicht von Art. 115 AEUV gedeckt, aber für die Zuständigkeit des EuGH. Für Streitigkeiten über Verfassungsmäßigkeit und Auslegung der die Richtlinie umsetzenden Vorschriften bliebe es allein bei der alleinigen Zuständigkeit der nationalen Gerichte. Dies kann etwa für die Beurteilung der Zinsschranke im Rahmen des beim BVerfG anhängigen Vorlageverfahrens durchaus eine Rolle spielen, s. unten in diesem Kapitel.

98 Theorien über europäische Rechtsangleichung, vgl. etwa *Müller-Graff*, EuR 1989, 107; *Seidel* in FS Steindorff, 1990, 1455 ff.; *Seidel*, EuR 2006, 26; *Zorn*, DStJG 23 (2000), 227 mit Bezug auf die Steuerrechtsangleichung; *Niazi/Krever*, Stan. J. Int. Law 2017, 129 (158 ff.: Abschaffung von Art. 293 EGV soll zu Kompetenzzuwachs der EU im Bereich der direkten Steuern führen), sind daher dort, wo das Einstimmigkeitsprinzip gilt, wenig geeignet, die rechtlich-politischen Realitäten zu beeinflussen.

99 Zur Vereinbarkeit der ATAD-Gesetzgebung mit den Grundfreiheiten *Kühbacher*, SWI 2017, 362; *Cordewener*, EC Tax Rev. 2017, 60; *Dourado*, EC Tax Rev. 2017, 112 u. *van Os*, EC Tax Rev. 2016, 184 (194–197), äußern Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip in Bezug auf Art. 4 ATAD (Zinsabzug); in Bezug auf den

das Sekundärrecht voll am Primärrecht, namentlich den Freizügigkeitsgarantien, überprüfbar. Sperrwirkung kann das Sekundärrecht allenfalls dort entfalten, wo die Union nationales Recht abschließend harmonisiert[100] oder wo ein Rückgriff auf die Grundfreiheiten dem nationalen Gesetzgeber restriktivere Regeln erlauben würde. So könnten sich die Mitgliedstaaten bei Annahme der GKKB nicht länger darauf berufen, dass der EuGH die Versagung der Verrechnung von Auslandsverlusten dem Grunde nach für mit den Grundfreiheiten vereinbar erachtet. Die Sperrwirkung kann aber nicht eingreifen, wenn der EU-Gesetzgeber eine Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte vorschreibt, die nicht von der Grundfreiheiten-Rechtsprechung des EuGH gedeckt ist. Das Sekundärrecht kann die primärrechtlichen Vorgaben nicht außer Kraft setzen. Allerdings wird sich dem EuGH dort, wo der EU-Steuergesetzgeber rechtsprechungskonkretisierend tätig wird, die Frage stellen, inwieweit er dem EU-Gesetzgeber Gestaltungsspielräume zubilligt und die Kontrolle im Rahmen eines judicial self-restraint zurücknimmt[101]. Entscheidungen, in denen der Gerichtshof Sekundärrecht wegen eines Verstoßes gegen das Primärrecht verwirft, sind rar. Dem Sekundärrecht scheint die Vermutung der Europarechtskonformität innezuwohnen. Regeln des Sekundärrechts werden an anderen Maßstäben gemessen als nationale Vorschriften, ohne dass erkennbar wäre, nach welchen Regeln sich die Abstufung des Prüfungsmaßstabs vollzieht[102]. Richtigerweise darf die Rücksicht gegenüber dem Sekundärrechtssetzer jedoch nicht zu weit gehen. Zwar könnten die Mitgliedstaaten, soweit sie sich einig sind, den AEUV selbst und damit die Entscheidungsgrundlage des Gerichtshofs ändern. Ein einstimmig beschlossener Sekundärrechtsakt kann indes einer Vertragsänderung schon deshalb nicht gleichgesetzt werden, weil es

Missbrauchsbegriff des Art. 6 ATAD zweifeln *de Broe/Beckers*, EC Tax Rev. 2017, 133, die Vereinbarkeit mit der bisherigen Missbrauchs-Rechtsprechung des EuGH an.

100 *Korte* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 3 EUV Rz. 11.

101 Dies fordert *Jochum*, EuR Beiheft 2/2006, 33 (47), selbst da, wo der EU-Gesetzgeber nicht tätig wird, weil Richtlinienvorschläge nicht die erforderliche Einstimmigkeit erzielen.

102 Bspw. EuGH v. 26.10.2010 – Rs. C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 Rz. 58 ff. – Schmelz, zur Vereinbarkeit des Ausschlusses nichtansässiger Unternehmer aus der Kleinunternehmerregel durch die MwStSystRL; ferner EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94, ECLI:EU:C:1996:387 Rz. 31 – Denkavit u.a.: Haltefrist von 2 Jahren der Mutter-/Tochter-RL als zulässige starre Missbrauchstypisierung.

hierfür anderer Verfahren, insbesondere gem. Art. 49 EUV der Einbindung der nationalen Parlamente bedarf. Im Übrigen kann sich auch die Frage europarechtswidrigen Primärrechts stellen. Wie erwähnt, hat sich der Gerichtshof bei der Auslegung von Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV – zu Recht – über den ausdrücklichen Willen[103] der Mitgliedstaaten, an ihren diskriminierenden Körperschaftsteuersystemen festzuhalten, hinweggesetzt.

Noch nicht erkennbar ist, inwieweit die EU-Grundrechte den Steuereingriff begrenzen werden. Im Umfang des verbindlichen Richtlinienrechts geht die Kompetenz vom BVerfG an den EuGH über[104]. Das könnte – aus deutscher Sicht – zu einer drastischen Reduktion des Schutzniveaus führen. Abgesehen von einigen Entscheidungen zu den Verfahrensgrundrechten[105] fehlt es bisher an Rechtsprechung des EuGH zum europäischen Steuerverfassungsrecht, obwohl das Bedürfnis nach EU-Grundrechtsschutz gegenüber harmonisiertem Steuerrecht nicht neu ist. Schließlich enthält das harmonisierte Mehrwertsteuerrecht ebenfalls Eingriffstatbestände, allerdings ohne dass diese in der Vergangenheit an EU-Grundrechten geprüft wurden[106]. Die ATAD macht das Bedürfnis nach der Entwicklung eines europäischen Grundrechtsschutzes gegen Steuereingriffe überdeutlich.

5. Die Zukunft: GKKB?

Eingebunden ist die aktuelle Missbrauchsgesetzgebung in den durch das Richtlinienpaket vom 25.10.2016 bekräftigten Gesamtplan der Kommission, die Unternehmensbesteuerung umfassend zu harmonisieren. Die ATAD-Richtlinien ziehen mit der Hinzurechnungsbesteuerung, der Zinsschranke[107] und der allgemeinen Missbrauchsregel Teile der GKKB vor[108], was deren Annahme erleichtern, insbesondere die Bedenken der Mitgliedstaaten gegenüber der Missbrauchsanfälligkeit der GKKB zerstreuen könnte. Ohne nachfolgende GKKB sind deren Missbrauchsvor-

103 EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294 Rz. 44 f. – Verkooijen.
104 Sog. Solange-Rspr., aktuell BVerfG v. 21.6.2016 – 2 BvE 13/13, BVerfGE 142, 123 (186 ff.).
105 Dazu ausf. *G. Kofler*, in diesem Band S. 125 ff.
106 Bei genauer Betrachtung des ansonsten sehr elaborierten deutschen Steuerverfassungsrechts fällt allerdings auf, dass auch dieses die indirekten Steuern weitgehend ausspart.
107 Zum ungeklärten Zusammenhang zu dem ebenfalls in der GKKB vorgesehenen Eigenkapitalzinsabzug *Dourado*, EC Tax Rev. 2017, 112 (119 f.).
108 *Kofler* in Kirchmayr et al., Anti-BEPS-RL: Konzernsteuerrecht im Umbruch?, 2017, 1 (14).

schriften dagegen ein Torso. Die Regeln hängen in der Luft. Sie werden zu neuen Verzerrungen und, im ansonsten nicht harmonisierten, Unternehmensteuerrecht zu kaum lösbaren Anwendungsfragen führen[109].

Die Annahme der GKKB könnte die Gewichte wieder zugunsten des Binnenmarktes verschieben. Zwar hat sich auch in der Begründung des GKKB-Vorschlags der Tonfall zwischen 2011 und 2016 komplett gedreht. Stand 2011 der Abbau von Wachstumshemmnissen durch Doppelbesteuerung und hohem Verwaltungsaufwand im Vordergrund[110], so ist die Erleichterung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit 2016 gegenüber der Bekämpfung von Steuervermeidung nur noch Nebenaspekt[111]. Trotzdem würde die GKKB einen Ausgleich zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen schaffen. Bemessungsgrundlagenharmonisierung reduziert Befolgungskosten und grenzüberschreitende Verlustverrechnung beseitigt einen der zentralen Nachteile von Auslandsinvestments über das seitens des EuGH geforderte Maß hinaus. Den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten würde das Formulary Apportionment Rechnung tragen, weil es einer Verlagerung von Steuersubstrat durch Verrechnungspreis- oder Finanzierungsgestaltungen die Wirkung entzieht[112]. Auf dieser Linie liegt auch die – zu begrüßende – Abkehr von der noch 2011 vorgesehenen Optionalität[113].

Doch wird die GKKB kommen? Auch wenn die umfassende Harmonisierung theoretisch die Möglichkeit der Eindämmung von Steuergestaltungen bietet, also eigentlich genau auf der Linie der aktuellen Bemühungen der Mitgliedstaaten liegt, ist der hierfür zu zahlende Preis hoch:

– Bereits die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage bedeutet einen schwerwiegenden Einschnitt in die nationale Gesetzgebungshoheit,

109 *De Broe/Beckers*, EC Tax Rev. 2017, 133 (137 f.); *Hey*, StuW 2017, 248 (261 ff.); *Kofler* in Kirchmayr et al., Anti-BEPS-RL: Konzernsteuerrecht im Umbruch?, 2017, 1 (16).

110 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) v. 16.3.2011, KOM(2011) 121 endg., 4.

111 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 2. Das Vorgehen gegen aggressive Steuergestaltung dominiert die gesamten Erwägungsgründe, vgl. auch *Eggert*, IWB 2015, 520.

112 Z.B. *Rønfeldt*, Intertax 2011, 12 (14 f.).

113 Krit. hierzu bereits *Hey* in Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), Common Consolidated Corporate Tax Base, 2008, 93 ff.

die – das macht u.a. das im 2016er-Entwurf enthaltene Element der Zinsbereinigung deutlich – nicht bei der Unternehmensbesteuerung Halt macht, sondern Auswirkungen auf die gesamte Kapitaleinkommensbesteuerung der Mitgliedstaaten hat[114].

- Sodann reduziert die Konsolidierung die Bemessungsgrundlage in der EU.
- Die formelhafte Gewinnaufteilung führt schließlich unweigerlich zu Verschiebungen der Aufteilung dieses reduzierten Steuerkuchens zwischen den Mitgliedstaaten.

Das Ausmaß der Veränderung bedingt erhebliche Unsicherheit bezüglich der konkreten fiskalischen Folgen[115]. Im überarbeiteten Richtlinienvorschlag von 2016 hat die Kommission den Vorbehalten Rechnung getragen, indem in einem ersten Schritt nur die Bemessungsgrundlage harmonisiert werden soll und Konsolidierung und formelhafte Zerlegung in einem zweiten Schritt folgen soll[116]. Aber was ist dann noch das Interesse der nationalen Haushälter an diesem Projekt? Die reine Bemessungsgrundlagenharmonisierung wird den Steuersatzwettbewerb im Zweifel aufgrund der hierdurch erreichten Transparenz noch anheizen. Zwar haben sich die Mitgliedstaaten durch das Vorziehen der Missbrauchsregeln hierfür bereits im Vorfeld gerüstet. Dennoch ist nicht erkennbar, dass der Abgabe von Souveränität im ersten Schritt genügend Vorteile gegenüberstehen, um eine politische Einigung zu erzielen.

Doch auch in der Wissenschaft, die sich anfangs durchaus für eine europäische Konzernbesteuerung ausgesprochen hat[117], verliert die GKKB an Unterstützung. Die Gründe hierfür reichen von allgemeiner Harmonisierungsskepsis, die vor allem durch die Unbeweglichkeit des harmo-

114 *M. Rose*, StuW 2017, 217 (227 f.).

115 Hierzu EU-Kommission, Folgenabschätzung v. 25.10.2016, SWD(2016) 342 final, 4; Versuch einer Folgenabschätzung auch bei *Spengel/Zinn/Matenaer* in Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Brennpunkte der Bilanzierungspraxis nach IFRS und HGB, 2012, 183 (201 ff.).

116 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 3.

117 *Neumann-Tomm*, IStR 2015, 436; *Herzig*, IStR 2011, 662; *Prinz*, StuB 2011, 461; differenzierter, aber befürwortend *Förster/Krauß*, IStR 2011, 615; *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053 mit dem Bedarf der Fortentwicklung; befürwortend, aber ausdrücklich zweifelnd ob einer tatsächlichen Umsetzung *Glaser*, DStR 2011, 2317.

nisierten Rechts[118] und die Kompetenzverlagerung zum EuGH[119] geschürt wird, bis zu der Sorge, die GKKB werde auch in der Endstufe der Steuerverlagerung nicht wirklich Einhalt gebieten. Statt der bloßen Verlagerung von Buchgewinnen könne es dann zu einer Beeinflussung der Faktoren für die formelhafte Gewinnaufteilung kommen[120]. Diese Verlagerung realer Investitionen beträfe anders als die Verlagerung von Buchgewinnen nicht nur das Steueraufkommen, sondern die Realwirtschaft, wäre also im Zweifel aus Sicht der Verliererstaaten noch schädlicher. Zugleich können realwirtschaftliche Vorgänge nicht mit dem Konzept des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten abgewehrt werden, so dass die Formel der Gewinnaufteilung und ihre Robustheit gegen Faktorverlagerungen massives Gewicht bekäme.

Damit fehlt es, so sehr sich die EU-Kommission mit den aufwendigen Arbeiten an der GKKB um Konkretisierung bemüht, an einer hinreichend realistischen Perspektive für die Weiterentwicklung des Unternehmensteuerrechts in der Union.

IV. Binnenmarkt und nationale Fiskalinteressen: Ein Widerspruch?

1. Fairness und Verteilungsgerechtigkeit als Aufgabe der EU-Steuergesetzgebung?

Um zu beantworten, welche Richtung die EU-Steuergesetzgebung zukünftig einschlagen sollte, bedarf es zunächst der Rückbesinnung auf die steuerpolitischen Aufgaben der Union.

Der EU-Gesetzgeber beruft sich zur Begründung der aktuellen Maßnahmen auf allgemeine Aspekte der Fairness und Gerechtigkeit. Die EU-Kommission setzt sich weltweit für ein „verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich“[121] ein. Die EU-Steuergesetzgebung soll der Ausgewogenheit der Verteilung der Steuerlast zwischen Kapital und Arbeit die-

118 *Reimer* in Kadelbach (Hrsg.), Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs in der EU, 2017, 21 (40).

119 Gegen die Berechtigung dieses Vorbehalts *M. Lang*, IStR 2013, 365 (372).

120 *Eggert*, IWB 2015, 520 (521); *Röder*, World Tax Journal 2017, 125 (134 ff.); *Spengel/Wendt*, StuW 2007, 297 (307); *Wiss. Beirat beim BMF*, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, 2007, 69 ff.

121 Insb. Mitteilung der Kommission über eine externe Strategie für effektive Besteuerung v. 28.1.2016, COM(2016) 24 final.

nen. Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit gebiete eine Anknüpfung der Besteuerung an den Ort der Wertschöpfung[122]. Das liegt ganz auf der Linie der OECD.

Aus den Europäischen Verträgen sind diese Vorgaben nicht unmittelbar ableitbar. Sie enthalten keine eigenständigen steuerpolitischen Ziele, nicht die Aufgabe der Errichtung einer Steuerrechtsunion, vielmehr kommt der EU-Steuerpolitik nur instrumenteller Charakter zur Verwirklichung des Binnenmarktes zu[123]. Zwar können die in Art. 3 AEUV niedergelegten Ziele der Union, Frieden, Werte und Wohlergehen ihrer Völker zu wahren, unterschiedlichste, auch steuerpolitische Gerechtigkeitsanliegen aufnehmen. Entscheidend ist aber, dass die auf Art. 115 AEUV gestützten Rechtsakte der Errichtung und dem Funktionieren des Binnenmarktes dienen, keinesfalls dürfen sie diesem widersprechen.

2. Fiskalinteressen und Freizügigkeitsgarantien

a) Absicherung der Fiskalinteressen durch das Einstimmigkeitsprinzip

Eine strikte Ausrichtung der EU-Steuerpolitik am Binnenmarkt als „Ziel und Instrument der Integration“[124] lässt auf den ersten Blick keinen Raum für die Berücksichtigung nationaler Fiskalinteressen.

Eine Absicherung ihrer Interessen erfahren die Mitgliedstaaten allerdings durch das Einstimmigkeitsprinzip[125]. Sie können Harmonisierungsmaßnahmen, die zu Aufkommensverlusten führen, die Gefolgschaft verweigern. Das haben sie in der Vergangenheit oft genug getan. Deshalb ist der aktuelle Vorstoß von Kommissionspräsident *Juncker*, für die GKKB vom Einstimmigkeitsprinzip abzuweichen, illusorisch[126]. Auch ein Rückgriff

122 Mitteilung „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“, COM(2015) 302 final v. 17.6.2015, 10 f.

123 *Mick*, Die Steuerkonzeption in der EU, Diss. 1995, 74; *Beiser/Pülzl*, SWI 2004, 596 (609).

124 *Ruffert* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 3 EUV Rz. 22.

125 *Ohler*, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, 1997, 206 f.; *Korte* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 114 AEUV Rz. 14; *Hidien*, EuR 2007, 371 (379).

126 *Dürrschmidt*, NJW 2010, 2086 (2087); *Brombach-Krüger*, Ubg 2009, 335 (336); *Seidel* in GS Bleckmann, 2007, 365 (387).

auf Art. 116 AEUV[127] sollte zur Umgehung des Einstimmigkeitserfordernisses nicht in Betracht gezogen werden, zumal es an der Voraussetzung einer qualifizierten Wettbewerbsverzerrung regelmäßig fehlen dürfte. Fiskalinteressen können der EU-Steuergesetzgebung also entgegengehalten werden, aber können sie sie auch begründen?

b) Einengung der fiskalischen Spielräume durch Freizügigkeitsgarantien und Steuerwettbewerb

Das hängt auch davon ab, ob zwischen Binnenmarkt und nationalen Fiskalinteressen überhaupt ein Widerspruch besteht. Zwar kostet die Beachtung der Grundfreiheiten Geld, weil sich durch diskriminierende Besteuerung grundsätzlich mehr Aufkommen erwirtschaften lässt als durch nicht diskriminierende. Auch kann die Gefahr von Steuermindereinnahmen der Verwirklichung der Freizügigkeitsgarantien nicht entgegengehalten werden. Die Mitgliedstaaten sind aber nicht gehindert, Einnahmeverluste anderweitig zu kompensieren, solange die Steuergesetzgebung weiterhin in ihrer nationalen Hoheit liegt. Sie können sich entweder – binnenmarktpolitisch und steuersystematisch allerdings regelmäßig verfehlt – durch Erstreckung benachteiligender Regeln auf den Inlandsachverhalt behelfen. Alternativ können sie die Steuersätze anheben. Dies aber – hier liegt das eigentliche Problem – erzeugt Abwanderungsdruck. Und gegen diesen sind die Mitgliedstaaten relativ machtlos. Zwar hat bereits der EuGH die Zuordnung der stillen Reserven zum Land ihrer Entstehung für zulässig erachtet[128], Art. 5 ATAD verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Vermeidung von Besteuerungslücken jetzt sogar zur Abrechnung bei Wegzug[129]. Jede weitergehende Freizügigkeitsbe-

127 *Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Habil. 2017, 64 ff.; *Korte* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 116 AEUV Rz. 22; zur bisherigen Bedeutungslosigkeit des Art. 116 AEUV: *Schaumburg* in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 1.19; *Bolkestein*, EC Tax Rev. 2000, 78 (82) zur Vorgängervorschrift Art. 96 EGV.

128 Und die Spielräume für Instrumentarien zur Einziehung permanent vergrößert, vgl. EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – de Lasteyrie du Saillant; EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – N; EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 Rz. 73 ff. – National Grid Indus; EuGH v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 Rz. 44 ff. – Verder LabTec.

129 Zu diesem bedeutsamen Unterschied gegenüber der EuGH-Rspr. *Peeters*, EC Tax Rev. 2017, 122 (123 und 129 f.).

schränkung ist hingegen mit den Grundfreiheiten unvereinbar. Nach dem Wegzug ist das Steuersubstrat verloren; es fehlt am genuine link[130]. Der Zugriff auf zukünftige Gewinne, die nicht im Herkunftsland angelegt sind, ist, auch wenn der deutsche Gesetzgeber dies mit der Funktionsverlagerung versucht[131], ausgeschlossen.

Damit entsteht der eigentliche Konflikt zwischen Binnenmarkt und nationalen Fiskalinteressen erst bei der Abwanderung von Steuersubstrat, sei es durch Verlagerung von Buchgewinnen, sei es durch die Verlagerung realer Wirtschaftstätigkeit[132]. Oder anders formuliert: Nicht Fiskalinteressen und Binnenmarkt, sondern Fiskalinteressen und Steuerwettbewerb im Binnenmarkt begründen den Konflikt.

3. Binnenmarkt und Steuerwettbewerb

a) Europäischer Steuerwettbewerb

Dies führt zu der Frage, ob der EU-Steuergesetzgeber steuerinduzierte Wanderbewegungen und Rechtsgestaltungen innerhalb der EU verhindern darf oder sogar verhindern muss. Es handelt sich um die klassische Frage jeder Föderation – die Ausrichtung zwischen Zentralisierung und Wettbewerbsföderalismus[133]. Wie viel Steuerwettbewerb verträgt die Union?[134] Auf der Hand liegt, dass diese Frage je nach konkretem Entwicklungsstand der Union stets von neuem wird beantwortet werden müssen. Föderationen geben je nach Autonomie ihrer (Mitglied-)Staaten sehr unterschiedliche Antworten auf die Spielräume für die Entfaltung von Steuerwettbewerb.

Besonderheiten des europäischen Steuerwettbewerbs liegen zum einen darin, dass in der Union, bedingt durch erhebliche Unterschiede in Größe und volkswirtschaftlicher Ausrichtung, Staaten mit sehr unterschiedlichem Wettbewerbsverhalten aufeinandertreffen, zum anderen

130 *Hörner*, Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen, Diss. 2014, 170.

131 *Borstell/Wehnert* in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Kapitel R Rz. 198 f.

132 Auch eine kompensatorische Erhöhung der Steuersätze hilft hier nicht, weil sie die Abwanderung nur beschleunigen würde.

133 *Di Fabio* in Kirchhof/Kube/Schmidt (Hrsg.), von Ursprung und Ziel der Europäischen Union, 2016, 45 (48); aus föderalismustheoretischer Sicht etwa *Bratton/McCahery*, George Washington University Law School, Public Law and Legal Theory Working Paper 006.

134 *Chown*, Intertax 2000, 102.

fehlt es an dem wettbewerbsdämpfenden Element eines Finanzausgleichs. Gleichzeitig begünstigen die Freizügigkeitsgarantien die Entstehung von Steuerwettbewerb[135], weil sie die Mobilität innerhalb Europas erhöhen und nationalstaatlichen Abwehrmaßnahmen grundsätzlich entgegenstehen. Dies begünstigt nicht nur die Möglichkeiten, Steuerbemessungsgrundlagen aus anderen Mitgliedstaaten abzuwerben. Ökonomisch möglicherweise noch bedeutsamer ist der Steuerwettbewerb um aus Drittstaaten zuwanderndes Steuersubstrat. Die europäische Besonderheit liegt hier darin, dass die europarechtlichen Rahmenbedingungen es Steuerpflichtigen aus Drittstaaten erlauben, Ansiedlungsentscheidungen auf einzelne steuerlich besonders attraktive Mitgliedstaaten zu konzentrieren und von dort aus den gesamten europäischen Markt zu bespielen, weil für sich anschließende innereuropäische Vorgänge Grundfreiheiten und Sekundärrecht (wie etwa die Mutter-/Tochter-Richtlinie) in Anspruch genommen werden können. Insofern bestehen durchaus ähnliche Probleme wie sie durch unterschiedliche Außenzölle in einer Freihandelszone entstehen[136].

b) Schädlichkeit des Steuerwettbewerbs für den Binnenmarkt?

Ein Eingreifen des EU-Steuergesetzgebers ist dann erforderlich, wenn der Steuerwettbewerb das Funktionieren des Binnenmarktes behindert. Der Binnenmarkt ist auf Neutralität angelegt[137]. Effizienz durch unver-

135 Grundlegend zum Verhältnis von Steuerstaatlichkeit und Freizügigkeit *Schön* in Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, 41 ff.; ferner zum Einfluss der Grundfreiten auf den Steuerwettbewerb *Fuest* in Kruthoffer-Röwekamp (Hrsg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern, 2010, 167 (172); *I. Schwartz*, EuR 2007, 194 (206); *Genschel*, Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der EU, 2002, 243; *Bratton/McCahery*, George Washington University Law School, Public Law and Legal Theory Working Paper 006, 17. Wie schwierig Steuerwettbewerb bei Freizügigkeit zu organisieren ist, verdeutlicht das Beispiel der Einfügung des Mindesthebesatzes der Gewerbesteuer deutlich, der den ohnehin schwach ausgeprägten steuerlichen Wettbewerbsföderalismus in der Bundesrepublik noch stärker beschränkt, vgl. *Gosch* in Blümich EStG KStG GewStG, § 16 GewStG Rz. 16.

136 *Rübel*, Außenwirtschaft: Grundlagen der realen und monetären Theorie, 2013, 204; *Herrmann* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 28 AEUV, Rz. 37 (2015).

137 *Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung in der EU, 2003, 2 ff.; *Spengel/Wendt*, StuW 2007, 297 (298).

zerrte Entscheidungen ist, wie *Wolfgang Schön* formuliert, „materiell in der DNA des Binnenmarktes festgeschrieben"[138]. Mit dem Binnenmarktideal der Allokationseffizienz ist – zumindest unfairer und schädlicher – Steuerwettbewerb grundsätzlich nicht vereinbar[139]. Unfairer Steuerwettbewerb widerspricht dem Gesamtinteresse der Union[140]. Steuervorteile (Steuervergünstigungen, doppelte Nichtbesteuerung) verzerren die Allokation unternehmerischer Investitionen genauso wie Steuernachteile infolge von Doppelbesteuerung[141]. Im Zweifel kommt es zu Wohlfahrtsverlusten für die Gesamt-EU.

c) Mittelbare vs. unmittelbare Regulierung von Steuerwettbewerb

Würde der EU-Gesetzgeber den Steuerwettbewerb unmittelbar begrenzen, ergäbe sich kein Konflikt mit dem Binnenmarkt. Der Konflikt besteht hier vielmehr zwischen den konkurrierenden Mitgliedstaaten. Die einen setzen niedrige Steuersätze zur Standortpolitik ein, die anderen üben ihr Steuersatzrecht vorwiegend unter dem Gesichtspunkt der Einnahmeerzielung aus. Die Schwierigkeit liegt darin, wie man bei möglichst geringem Eingriff in die mitgliedstaatliche Souveränität schädlichen Wettbewerb ausschalten kann.

Ein zusätzliches Spannungsverhältnis mit dem Binnenmarktziel tritt erst dann auf, wenn der EU-Gesetzgeber den Steuerwettbewerb nicht unmittelbar adressiert, beispielsweise durch das Verbot bestimmter Steuer-

138 *Schön* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 109 (112); zuvor *Schön*, DStJG 23 (2000), 191 (193 f.).

139 *Fuest* in Kruthoffer-Röwekamp (Hrsg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern, 2010, 167 (169 ff.); *Halsch* in Lüdicke (Hrsg.), Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 30, 2005, 1 (7); *Seidel* in GS Bleckmann, 2007, 365 (383): Keine Steigerung des Wohlstands in der Europäischen Union in ihrer Gesamtheit; *Korte*, Standortfaktor Öffentliches Recht, Habil. 2016, 314. Ausf. *Haufler* in Schriften des Vereins für Socialpolitik, Bd. 325, Finanzpolitik und Unternehmensentscheidung, 2010, 55 (67 ff.), mit Folgerungen für die Wohlfahrtswirkungen der Einführung eines Mindestsatzes für die Körperschaftsteuer (79 ff., 81: ablehnend).

140 *Niazi/Krever*, Monash University Department of Business Law & Taxation Legal Studies Research Paper Series, 2015 02 22, 3; *Korte*, Standortfaktor Öffentliches Recht, Habil. 2016, 314, gestützt auf das in Art. 2 EUV enthaltene Bekenntnis zum Gleichheitssatz.

141 Speziell zu Hybrid Mismatches *Helminen*, British Tax Review, 325 (326 ff.).

vergünstigungen oder die Vorgabe von Mindeststeuersätzen, sondern mittelbar, indem die Mitgliedstaaten zu freizügigkeitsbegrenzenden Abwehrmaßnahmen gezwungen werden[142]. Der Konflikt mit den Grundfreiheiten und den Zielen des Binnenmarktes tritt offen zutage, wenn der EU-Gesetzgeber nunmehr der Hinzurechnungsbesteuerung in der ATAD einen von *Cadbury Schweppes* abweichenden erweiterten Missbrauchsbegriff zugrunde legt. Mindestens ebenso fragwürdig ist es, wenn der EU-Gesetzgeber – das betrifft die Zinsschranke der ATAD – sich die Strategie der Mitgliedstaaten zunutze macht, durch Einbeziehung des Inlandsfalls den Konflikt mit den Grundfreiheiten zu vermeiden[143]. Die Erstreckung auf reine Inlandsachverhalte ist nicht im Interesse des Binnenmarktes und damit auch nicht von der Gesetzgebungskompetenz der EU gedeckt[144]. Zwar wird der Binnenmarkt nicht nur durch die Individualrechte der Grundfreiheiten konstituiert, sondern auch durch Gemeinwohlinteressen wie Allokationseffizienz. Indes liegt – ungeachtet der Frage, ob die Zinsschrankenregelung der ATAD überhaupt Effizienzanforderungen genügt – dem europäischen Binnenmarkt im Kern ein ordo-liberaler Ansatz zugrunde[145]: Allokationseffizienz wird am ehesten durch Zurücknahme staatlicher Eingriffe im möglichst wenig verzerrten unternehmerischen Wettbewerb erreicht. Beim mittelbaren Vorgehen gegen Steuerwettbewerb kommt es dagegen zu einem doppelten Eingriff in das freie Marktspiel: Die Verzerrung durch das Angebot steuerlicher Vorteile durch den einen Staat soll durch steuerliche Gegenmaßnahmen des anderen Staates kompensiert werden. In der Regel kommt es aufgrund mangelnder Passgenauigkeit zwischen Vorteil und Abwehrmaßnahme zu neuerlichen Verzerrungen.

Das mittelbare Vorgehen hat zudem den Nachteil, dass es nicht zwischen fairem und unfairem bzw. unschädlichem und schädlichem Steuerwettbewerb differenziert, weil am Verhalten des Steuerpflichtigen an-

142 S. auch *M. Lang*, IStR 2013, 365 (372); mit den Grundfreiheiten unvereinbar *Seidel* in GS Bleckmann, 2007, 365 (384).
143 ATAD I (Fn. 2), Erwägungsgrund (7).
144 Zweifelnd auch *Dourado*, EC Tax Rev. 2017, 112 (118).
145 *Basedow*, Von der deutschen zur europäischen Wirtschaftsverfassung, Walter Eucken-Institut, Vorträge und Aufsätze 137, Tübingen 1992, 31: mustergültige Gesamtentscheidung böhmscher Prägung in der Systementscheidung der Europäischen Verträge; *Meessen*, JZ 2009, 699 (701 f.): „unternehmerischer Wettbewerb" als Ordnungsprinzip in der EU; m.w.N. *Derix* in FS Gutmann, Berlin 1994.

geknüpft wird[146] statt am Verhalten der Mitgliedstaaten. Eine solche Differenzierung ist im Rahmen von freizügigkeitsbeschränkenden Abwehrmaßnahmen auch gar nicht möglich. Allgemeine Abwehrmaßnahmen, also solche, die sich nicht auf Missbrauchsabwehr beschränken, sind nach der Rechtsprechung des EuGH auch dann nicht gerechtfertigt, wenn sie sich gegen Maßnahmen unfairen Steuerwettbewerbs anderer Staaten richten[147]. In diesem Fall kann allenfalls die EU-Kommission mittels des Beihilferechts einschreiten, es gibt aber kein Selbsthilferecht der Mitgliedstaaten[148].

d) Schwierigkeiten der Unterscheidung zwischen schädlichem und unschädlichem Steuerwettbewerb

Allerdings leuchtet die Unterscheidung zwischen fairem und unfairem bzw. unschädlichem und schädlichem Steuerwettbewerb ohnehin nur bedingt ein[149]. Allokationseffizient und damit unschädlich wäre ein Steuerwettbewerb, wenn Standortentscheidungen danach getroffen würden, wo das Verhältnis zwischen dem Angebot öffentlicher Güter und der Steuerbelastung besonders effizient ist. Dann käme die Steuerlast in die Nä-

146 Mitteilung der Kommission zum Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung v. 28.1.2016, COM(2016) 23 final, 2: „Wie in dem Aktionsplan *Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union* vom Juni 2015 dargelegt wurde, erfordert ein gesunder Binnenmarkt eine faire, effiziente und wachstumsfreundliche Unternehmensbesteuerung, die auf dem Grundsatz fußt, dass Unternehmen in dem Land Steuern entrichten, in dem die Gewinne erwirtschaftet wurden. Eine aggressive Steuerplanung höhlt diesen Grundsatz aus. Die meisten Unternehmen betreiben keine aggressive Steuerplanung und sind im Wettbewerb gegenüber Unternehmen, die dies tun, im Nachteil. Das aggressive Verhalten dieser Unternehmen verzerrt Preissignale und ermöglicht niedrigere Kapitalkosten, so dass im Binnenmarkt keine gleichen Wettbewerbsbedingungen mehr gegeben sind. Kleine und mittlere Unternehmen sind hier besonders benachteiligt".

147 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 Rz. 36 f. – Cadbury Schweppes.

148 *Schön* in Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, 41 (69).

149 *Vanistendael*, EC Tax Rev. 2000, 152 (156); *ders*. DStJG 23 (2000), 299 (312); kritisch zur Abgrenzbarkeit auch *Peters*, VVDStRL 69 (2010), 45; für die Beibehaltung der Unterscheidung trotz berechtigter Zweifel *Rode*, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, Diss., 2006, 349 ff.; dagegen basiert die von *W. Müller*, Funktionsfähiger Steuerwettbewerb, Habil., 2004, 163 ff., vorgeschlagene Steuerwettbewerbsordnung zentral auf dieser Unterscheidung.

he der natürlich-technischen Standortfaktoren. Einen solchen Zusammenhang gibt es aber nicht[150], schon gar nicht mit einer einzelnen Steuer, weil stets die Möglichkeit besteht, die Steuerlast auf weniger mobile Aufkommensquellen zu verlagern und dafür den allgemeinen Körperschaftsteuersatz zu senken[151]. Außerdem spielt der Zusammenhang zwischen der Steuerlast und den hierfür bereitgestellten öffentlichen Gütern gerade bei den besonders mobilen Kapitaleinkommen und Lizenzgebühren eine untergeordnete Rolle, da sie nur in geringem Umfang auf staatliche Infrastruktur angewiesen sind.

Hinzu kommt, dass die Kategorien erhebliche Unschärfen enthalten. Die wissenschaftliche Diskussion über Vor- und Nachteile von Steuerwettbewerb[152] krankt daran, dass von unterschiedlichen Wettbewerbsmodellen ausgegangen wird[153] und idealtypische Wettbewerbsszenarien zugrunde gelegt werden. Diese Unschärfe schlägt sich nieder in der Angreifbarkeit der Unterscheidung zwischen fairem und unfairem bzw. unschädlichem und schädlichem Wettbewerb[154], die aber in der politischen Diskussion eine erhebliche Rolle spielt. Die Differenzierung zwischen fairem und unfairem Steuerwettbewerb als „beggar my neighbor policy" würde genaue Kriterien für das jedem Staat zustehende Steuersubstrat voraussetzen, welche auch die These der Besteuerung am Ort der Wert-

150 *Schön*, DStJG 23 (2000), 191 (220); *Reimer* in Kadelbach (Hrsg.), Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs, 2017, 21 (23).

151 *Peters*, VVDStRL 69 (2010), 7 (34). Interessant ist die Überlegung der Begrenzung derartiger Belastungsverschiebungen durch Verknüpfung der Steuersätze für mobile und immobile Steuerpflichtige; *Hörner*, Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen, Diss., 2014, 359, die man sich wohl als Gebot der Koppelung von Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerspitzensatz vorstellen muss.

152 Hierzu *Herzig*, DStJG 19 (1996), 121 (128 ff.).; *Ohler*, EuZW 1997, 370 (373); *Schön*, DStJG 23 (2000), 191 (198 ff.); *Hey*, WiR – Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hrsg.), Wettbewerb und Recht, 2015, 285 (290 ff.).

153 S. die Kritik von *I. Schwartz*, EuR 2007, 194 (195 f.).

154 Zu dieser Unterscheidung, wobei unfair und schädlich in der Regel gleichgesetzt werden *OECD*, Harmful Tax Competition, 1998, Tz. 57 ff.; *Osterweil*, EC Tax Journal 1999, 89, 91 ff.; *Runge* in FS Flick, 1997, 957 (959 ff.); *Schön*, DStJG 23 (2000), 191 (207); *OECD*, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, 13 ff.; *Kokott*; ISR 2017, 395; *Schaumburg*, ISR 2016, 371; zutreffend bezeichnet *Mors* in Müller/Fromm/Hansjürgens (Hrsg.), Regeln für den europäischen Systemwettbewerb, 2001, 197 (201), die Kategorienbildung im EU-Verhaltenskodex als politischen „Kompromiss".

schöpfung nicht liefert[155]. Das Kriterium der Schädlichkeit ist ebenso wenig trennscharf, wenn nicht festgelegt wird, worauf sich die Schädlichkeit bezieht: die nationalen Haushalte, die Neutralität einer einzelnen Steuer, die Verteilungswirkungen von Steuersystemen.

Seit den Anfängen der Diskussion haben sich Rahmenbedingungen und Wahrnehmung zudem so stark gewandelt, dass die Ende der 1990er Jahre entwickelten Konzepte der Unterscheidung zwischen fairen und unfairen Maßnahmen nicht mehr passen. Zum einen ist die Wirtschaft seither infolge der Digitalisierung unvergleichlich mobiler, zum anderen sind gezielt an ausländische Investoren gerichtete Steuervergünstigungen als Prototyp unfairen Steuerwettbewerbs allgemein anwendbaren Vergünstigungen für besonders mobile Einkommensbestandteile und einer massiven Absenkung der regulären Körperschaftsteuersätze gewichen. Die Problemwahrnehmung hat sich von den „klassischen" Instrumenten unfairen Steuerwettbewerbs, wie sie noch im Verhaltenskodex von 1998 aufgelistet sind[156], verlagert hin zu Steuervorteilen durch die Unabgestimmtheit der Steuersysteme (Hybrids-Diskussion) und dem mittlerweile ebenfalls als „unfair" angesehenen Verzicht auf Abwehrmaßnahmen gegenüber der Niedrigbesteuerung anderer Staaten. Falls die Fairness des Steuerwettbewerbs Transparenz voraussetzt, ist zudem fraglich, ob es im nicht harmonisierten Steuerrecht überhaupt einen fairen Steuerwettbewerb geben kann.

e) Präferenz unmittelbarer Regulierung des Steuerwettbewerbs durch den europäischen Steuergesetzgeber

Die Unschärfe in der Einordnung des Steuerwettbewerbs als schädlich oder unschädlich, lässt sich nur politisch überwinden. Auch dies spricht dafür, dass der EU-Gesetzgeber im Interesse des Binnenmarktes *und* der Fiskalinteressen den Steuerwettbewerb innerhalb der Union unmittelbar reguliert, statt durch Missbrauchsgesetzgebung die Freizügigkeit zu beschränken.

Ein solches Vorgehen durch den EU-Steuergesetzgeber ist allemal vorzugswürdig gegenüber der derzeitigen Praxis der Wettbewerbskontrolle durch den Verhaltenskodex und das Beihilferecht, das zudem – auch wenn

155 Als Fairnesskriterium *Jochum*, ZRP 2015, 115.
156 Verhaltenskodex (Fn. 74), Abschnitt B.

es Schnittmengen gibt[157] – nicht als Instrument der Kontrolle des zwischenstaatlichen Wettbewerbs konzipiert ist. Auf der Grundlage von Art. 107 AEUV trifft die EU-Kommission einseitig Maßnahmen, die zu weit schwerwiegenderen Eingriffen in die Kompetenz der Mitgliedstaaten führen als einstimmig verabschiedete Richtlinien. Dies ist umso problematischer, wenn bei beihilferechtlichen Entscheidungen – mag dies auch im Tatbestand des Art. 107 AEUV nicht angelegt sein – die mit erheblichen Wertungen verbundene Unterscheidung zwischen schädlichem und unschädlichem Wettbewerb mitschwingt[158]. Naturgemäß kommt es zudem zu neuen Verzerrungen, da es der Generaldirektion Wettbewerb schlechterdings unmöglich ist, das Steuerrecht sämtlicher 28 Mitgliedstaaten systematisch und gleichmäßig auf potentielle Maßnahmen unfairen Steuerwettbewerbs zu durchforsten. Die negative Integrationswirkung des Beihilferechts[159] ist folglich doch recht begrenzt. Auch die Arbeit der Code of Conduct-Group[160] begegnet im Hinblick auf Legitimation[161] und Transparenz[162] erheblichen Vorbehalten. Auch hier geht es um politische Entscheidungen, die mit dem Vertraulichkeitspostulat, dem die Gruppe derzeit unterliegt, nur schwer vereinbar sind.

Eine einheitliche europäische Missbrauchsabwehr macht allerdings im Verhältnis zu Drittstaaten Sinn[163]. Die EU hat keine Handhabe gegen-

157 Verhaltenskodex (Fn. 74), Abschnitt J; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABl. EG Nr. C 384/3 v. 10.12.1998, 3 Abschnitt I; *Fantozzi* in Schön (Hrsg.), Tax Competition in Europe, EATLP-Kongress 2002, 121; *Schön*, DStJG 23 (2000), 191 (214 ff.); *Roth* in Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, 119 (125 ff.); *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2015, 63.

158 *Rode*, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, Diss., 2006, 484.

159 *Korte*, Standortfaktor Öffentliches Recht, Habil. 2016, 303 ff.

160 Hierzu *Mors* in Müller/Fromm/Hansjürgens (Hrsg.), Regeln für den europäischen Systemwettbewerb, 2001, 197 (202 ff.); *Nouwen*, Intertax 2017, 138.

161 Bedürfnis nach Kompetenzgrundlage ablehnend *Zorn*, DStJG 23 (2000), 227 (258); allg. zur Frage der Kompetenzgrundlage für rechtlich unverbindliche Maßnahmen mit faktischer (sozialer) Steuerungswirkung: *Nettesheim* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Art. 288 AEUV Rz. 200, August 2012.

162 Kritik an der Intransparenz der CoC-Group und Vorschläge für mehr Transparenz *Nouwen*, Intertax 2017, 138 (139 f., 145 ff.).

163 Empfehlung der Kommission für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im

über dem außereuropäischen Steuerwettbewerb. Hier würde es zudem nicht länger um die Positionierung des einzelnen Mitgliedstaates, sondern der Union im weltweiten Standortwettbewerb gehen[164].

4. Europäische Stabilitätsziele

In jüngerer Zeit mischen sich, zurückzuführen auf die Finanz- und Währungskrise, zunehmend auch Stabilitätsziele in die EU-Steuerpolitik. Die finanzielle Stabilität der Mitgliedstaaten gehört zu den Grundvoraussetzungen der Wirtschafts- und Währungsunion, deren Errichtung in Art. 3 Abs. 4 EUV gleichberechtigt neben der Errichtung des Binnenmarktes[165] steht[166], und ist damit ureigenes Interesse der EU selbst. Die Haushaltsverantwortung der Mitgliedstaaten mit dem grundsätzlichen Verbot der Vergemeinschaftung von Haushaltsrisiken steht einer Aushöhlung der Steuerbasis entgegen. Die Union wird folglich beim Schutz der Fiskalinteressen nicht nur als Advokat[167] der Mitgliedstaaten tätig.

Welche Bedeutung der EU-Steuergesetzgeber der nationalen Haushaltsverantwortung beimisst, kommt auch in der Mehrwertsteuerharmonisierung zum Ausdruck[168]. Die Abkehr vom Ursprungslandprinzip im Jahr 2011 war kein rein resignativer Akt im Hinblick auf die mangelnde Einigungsbereitschaft der Mitgliedstaaten, sondern unter dem Eindruck der Finanz- und Wirtschaftskrise auch der Erkenntnis geschuldet, dass die na-

Steuerbereich veranlasst werden sollen v. 6.12.2012, C(2012) 8805 final, 3 ff. und Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung v. 28.1.2016, COM(2016) 24 final, 4.

164 Bisher fehlt die Bereitschaft zur Entwicklung einer gesamteuropäischen Perspektive im internationalen Steuerwettbewerb, *Reimer* in Kadelbach (Hrsg.), Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs in der EU, 2017, 21 (40).

165 Bereits Abs. 3 enthält ein Zielbündel, allerdings mit dem Binnenmarkt an der Spitze, vgl. *Becker* in Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012, Art. 3 EUV Rz. 4; *Streinz/Ohler/Herrmann*, Vertrag von Lissabon, 3. Aufl. 2010, 80.

166 Auch aus der Reihenfolge der Absätze soll ein Rangverhältnis nicht ableitbar sein s. *Becker* in Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012, Art. 3 EUV Rz. 1 ff.; die Auflösung der Zielkonflikte ist dem politischen Prozess überantwortet *Ruffert* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 3 EUV, Rz. 11.

167 *Schön*, ifo Schnelldienst 2015, 3: *treuhänderische* Wahrnehmung der Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten.

168 Erwägungsgrund 63 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. Nr. L 347/1 v. 11.12.2006.

tionalen Gesetzgeber zur Erreichung der im Stabilitäts- und Wachstumspakt[169] vereinbarten Haushaltsziele autonom nutzbare Spielräume der Steuersatzgestaltung gerade auch im Bereich der aufkommensstarken Mehrwertsteuer benötigen. Die Neuausrichtung der EU-Mehrwertsteuerpolitik soll den Mitgliedstaaten ermöglichen, höhere Steuereinnahmen bei gleichzeitig geringeren Kosten zu erwirtschaften. In diesem Sinne sind auch die vom Mehrwertsteuerausschuss[170] erarbeiteten Leitlinien zur Auslegung des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts[171] „häufig erkennbar von fiskalischen Erwägungen geleitet"[172].

Der EU-Steuergesetzgeber *muss* den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten folglich Rechnung tragen. Er unterliegt dabei aber einem Optimierungsgebot zwischen Binnenmarkt- und Stabilitätszielen. Die Auswahl zwischen mehreren der EU zu Gebote stehenden Mitteln unterliegt dem Gebot der Erforderlichkeit als Ausfluss des rechtsstaatlichen Prinzips der Verhältnismäßigkeit[173]. Das Erforderlichkeitskriterium verpflichtet den EU-Steuergesetzgeber zu Zurückhaltung bei der Einwirkung auf die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten ebenso wie bei Grundrechts- und Grundfreiheitseingriffen gegenüber den betroffenen Steuerpflichtigen[174]. Auch das spricht eher dafür, durch Regulierung des Steuerwettbewerbs[175]

169 Mitteilung der Kommission, Jahreswachstumsbericht 2012 v. 23.11.2011, KOM(2011) 815 endg., 6.

170 Auf der Grundlage von Art. 398 MwStSystRL.

171 http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_de.pdf.

172 *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17 Rz. 7.

173 *Streinz*, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rz. 41.

174 *Streinz*, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rz. 43; *Zuleeg* in von der Groeben/Schwarze, Art. 5 EG Rz. 41 f. Das Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 Abs. 4 AEUV moderiert als kompetenzbezogenes Verhältnismäßigkeitsprinzip das „Wie" des Tätigwerdens der Union. Dieses verdrängt aber nicht den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz als allgemeines Rechtsprinzip (*Calliess* in Calliess/Ruffert [Hrsg.], Kommentar zu EUV und EGV, 5. Aufl. 2016, Art. 5 EUV Rz. 44), in dessen Rahmen auch Individualrechte Berücksichtigung finden müssen.

175 Allerdings ließe sich auch entgegengesetzt argumentieren (s. *Haufler* in Schriften des Vereins für Socialpolitik, Bd. 325, Finanzpolitik und Unternehmensentscheidung, 2010, 55 [79 ff., 81]), dass Mitgliedstaaten Haushaltsprobleme durch besonders attraktive Steuerbedingungen überwinden können. Der Abzug von Steueraufkommen aus anderen Mitgliedstaaten ersetzt in diesem Fall direkte Transfers. Im Falle Irlands ist das jahrzehntelang eine erfolgreiche Strategie gewesen. Auch im Falle Griechenlands ließen sich die Haushaltsprobleme möglicherweise durch Umbau in eine europäische

zu verhindern, dass einzelne – in der Regel kleine – Mitgliedstaaten durch Steuerdumping die Einnahmen anderer Mitgliedstaaten erodieren, statt für eine, die Freizügigkeit einschränkende, europäische Missbrauchsgesetzgebung. Die nationale Haushaltsverantwortung kann zur Rechtfertigung der Einschränkung von Grundfreiheiten jedenfalls solange nicht herangezogen werden[176], wie den Fiskalinteressen auch durch binnenmarktkonforme Maßnahmen Rechnung getragen werden kann.

V. Perspektiven zukünftiger EU-Steuergesetzgebung

Welche konkreten Handlungsempfehlungen folgen aus alledem zum aktuellen Zeitpunkt für den EU-Steuergesetzgeber?

1. GKKB ohne Steuersatzharmonisierung als Sackgasse

Weder aus der Sicht des Binnenmarktes noch aus der langfristigen Fiskalsicht der Mitgliedstaaten stellt Nichtharmonisieren eine bessere Alternative zum Harmonisieren dar. Die Vorbehalte gegen eine weitergehende Harmonisierung sind vor allem der Qualität der Arbeit des EU-Gesetzgebers und der Reformbedürftigkeit der institutionellen Rahmenbedingungen zuzuschreiben.

Denkt man europäisch, so wäre das GKKB-Projekt mit Nachdruck voranzutreiben[177]. Dies macht aber nur dann Sinn, wenn sich die Mitgliedstaten zugleich auf einen Mindeststeuersatz bzw. einen Steuersatzkorridor einigen können[178], wie es bereits im Ruding-Bericht gefordert worden

Steueroase lösen, zumal diese gegenüber der Verbesserung der Standortbedingungen für Realinvestitionen den Vorteil aufweist, mit sehr viel geringeren staatlichen Investitionen auszukommen. Auch schwer kompensierbare Standortnachteile geographischer Randlagen spielen für Steueroasen keine Rolle.

176 EuGH v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641 Rz. 63 f. – Eqiom und Enka.

177 Steuerharmonisierung als „politisches Gebot der Stunde" *M. Lang*, IStR 2013, 365 (369).

178 So schon *Cnossen*, Bull. Int. Taxation 2004, 134 (148); *Tsourouflis*, Die Harmonisierung der Körperschaftstreuer in der EU, Diss. 1997, 326: „Tarifbandbreite"; gegen eine Steuersatzharmonisierung *Gerken/Märkt/Schick*, Internationaler Steuerwettbewerb, 2000, 266; *Peters*, VVDStRL 69 (2010), 7 (51 Fn. 161) aus einem Vergleich mit der Schweiz; zu Vor- und Nachteilen eines Mindeststeuersatzes ohne abschließendes Votum *Wiss. Beirat beim BMF*, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, 2007, 72–75.

war[179]. Im GKKB-Vorschlag von 2016 hat die Kommission den Steuersatz zwar ausdrücklich ausgeklammert[180], doch nur auf diese Weise werden die Risiken eines verschärften Steuerwettbewerbs[181] infolge der durch die GKKB erreichten Vergleichbarkeit beherrschbar, dies gilt umso mehr, wenn zunächst nur die Gewinnermittlungsvorschriften harmonisiert werden, bleibt aber auch im Endstadium zur Begrenzung der Gefahr der Faktorverlagerung relevant[182].

Aber ist eine so weitgehende Harmonisierung realistisch, ist sie gewollt? Einerseits kann man bereits heute bezweifeln, ob die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten mehr ist als eine Monstranz[183]. Längst sind die Mitgliedstaaten auch im Bereich der direkten Steuern in erheblichem Maße souveränitätsbeschränkt, eingekeilt zwischen punktuellem Sekundärrecht, Grundfreiheiten und Beihilferecht. Andererseits ist gerade in diesem Korsett das Steuersatzrecht eine Bastion der Einnahmeautonomie, die die Mitgliedstaaten im Zweifel nicht aufgeben werden. So bedarf es gar nicht erst des Seitenblicks auf die Mehrwertsteuer, um an den Chancen einer engen Steuersatzharmonisierung zu zweifeln. Zwar bedürfte es anders als für eine am Ursprungslandprinzip orientierte Mehrwertsteuer keines einheitlichen Steuersatzes, so dass die Festlegung eines Mindeststeuersatzes ausreichen würde. Freilich bringt dies dann wenig Gewinn, wenn der Mindeststeuersatz sehr niedrig angesetzt würde, womöglich auf dem Niveau Bulgariens oder Irlands[184], weil dies aus Sicht der großen Mitgliedstaaten mit sehr viel höheren Steuersätzen den Wettbewerbsdruck nicht nimmt. Dass sich die Mitgliedstaaten auf ein sowohl aus Sicht der kleinen Mitgliedstaaten mit niedrigem Steuersatz

179 *Ruding*-Bericht, Commission of the European Community, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, 1992, 240 f.

180 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 6.

181 Zur Auswirkung der GKKB auf den europäischen Steuerwettbewerb z.B. *Fuest* in Konrad/Lohse (Hrsg.), Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa: Herausforderungen und Chancen, 2009, 97 (108 f.).

182 Zum Zusammenhang zwischen dem Abbau von Steuergrenzen, zu dem die Annahme der GKKB führen würde, und der Verschärfung des Steuerwettbewerbs grundlegend *Genschel*, Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der EU, 2002, 243 ff., 282.

183 *Pistone*, EC Tax Rev. 2005, 1.

184 Körperschaftsteuersatz Bulgarien 10 %, Körperschaftsteuersatz Irland 12,5 %; außerdem Körperschaftsteuersatz Zypern 12,5 %; Körperschaftsteuersatz Lettland und Litauen i.H.v. 15 %; Thesaurierungssteuersatz Estland i.H.v. 0 %. BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2016, 12 ff.

als auch der Hochsteuerländer akzeptable Mittellage einigen, ist indes wenig wahrscheinlich. Gleichzeitig offenbart der Anfang der 1990er Jahre im Ruding-Bericht diskutierte Korridor von 30–40 %, dass jede Form von Steuersatzharmonisierung befristet sein müsste, um notwendige Anpassungen an globale Trends nicht mit der Bürde der Einstimmigkeit zu belasten.

Die Erkenntnis, dass die Behauptung der Steuersatzautonomie das ganze GKKB-Projekt in Frage stellt, wird die Mitgliedstaaten im Zweifel nicht einlenken lassen. Erkennt man die Gefahr eines verschärften Steuerwettbewerbs als eigentlichen Hemmschuh einer Bemessungsgrundlagenharmonisierung, dann hilft auch ein „Feintuning" an einzelnen Inhalten der GKKB-Richtlinie wenig, weil die Arbeit am Detail das Grundproblem nicht löst. Es scheint damit, dass sich die GKKB gegenwärtig in einer Sackgasse befindet.

2. Regionale Angleichung auf bi- und multilateraler Ebene: Gruppenlösungen

Trotzdem muss eine weitere Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung nicht ganz aufgeben werden. Verabschieden sollte man sich gegenwärtig jedoch von der Idee einer gesamteuropäischen Lösung. Die Interessen der Mitgliedstaaten der EU-28, auch einer EU-27 sind zu heterogen. Dies schließt nicht aus, dass sich einzelne Mitgliedstaaten in einer Gruppe zusammenschließen und ihre Gewinnermittlung aneinander annähern. Zu einer Annäherung ist es in vielen Bereichen ohnehin bereits über die letzten Jahrzehnte hinweg gekommen[185]. Sie lässt sich nachweisen im Bereich der Körperschaftsteuersysteme[186] oder der Regeln zur Bekämpfung übermäßiger Fremdfinanzierung[187]. Allerdings erfolgte die bisherige Annäherung nicht planvoll und nur punktuell. Insbesondere war sie nicht am Ziel des Abbaus von Verzerrungen durch unabgestimm-

185 So schon Mitte der 1990er Jahre *dox*, FR 1996, 705.

186 *Hey* in Dillmann/Laier/Reimer/Lammel/Schmitz (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht – Grundlagen – Entwicklungen – Verbindungslinien, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 27, 2007, 295 (305 ff.).

187 EU-Staaten mit Regelungen ähnlich der dt. Zinsschrankenregelung (Zinsaufwand als Prozentsatz des operativen Ergebnissens): Finnland (nahestehende Personen, ab 2014), Frankreich, Italien (ab 2008), Portugal (ab 2013, vorher Begrenzungen des Abzugs bei nahstehenden Personen), Spanien (ab 2012) Übersicht zu internationalen Zinsabzugsbeschränkungen in *Endres*/*Spengel*, International Company and Tax Planning, 2015, 125 f.

te Normen und der Reduktion von Befolgungs- und Erhebungskosten ausgerichtet[188]. Hierauf müsste bei einem kooperativen Vorgehen der Fokus liegen. Der GKKB-Richtlinienentwurf könnte als Richtschnur dienen[189].

Eine solche gezielte Konvergenz ließe sich auch außerhalb des Rechtsrahmens der verstärkten Zusammenarbeit erreichen[190]. Die verstärkte Zusammenarbeit hat nicht nur den Nachteil, dass es des Quorums von neun Mitgliedstaaten bedarf, sondern nimmt einer solchen Teillösung auch in erheblichem Maße inhaltlich die Flexibilität[191]; auch wäre ein späterer Ausstieg eines einzelnen Staates nicht möglich[192].

Mehr spricht daher für bi- oder multilaterale Lösungen[193]. Die Angleichung der Bemessungsgrundlagen könnte unter solchen Mitgliedstaaten vereinbart werden, die wirtschaftlich besonders stark verflochten sind, deren Volkswirtschaften sich ähneln und deren Steuersysteme bereits heute große Gemeinsamkeiten aufweisen. In einer solchen relativ homogenen Gruppe ließe sich möglicherweise sogar Einigkeit über einen Steuersatzkorridor erzielen. Einen derartigen Kooperationsversuch haben

188 *Kahle/Schulz*, FR 2012, 741 (755).

189 Der Richtlinienentwurf bekäme Soft Law ähnliche Steuerungswirkung, indem er unverbindlich den zur Kooperation bereiten Mitgliedstaaten eine Vorlage bietet; zu dieser Funktion von Soft Law *Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Habil. 2017, 117 f.

190 Zu dessen Anwendung für Zwecke der Harmonisierung der direkten Steuern *Beiser/Pülzl*, SWI 2004, 601–604; *Lampert*, EuZW 2013, 493 (496).

191 Die Kommission spricht sich zwar ausdrücklich gegen Flexibilität aus, vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 6. Dies ist nachvollziehbar, wenn die GKKB in erster Linie als Instrument zur Bekämpfung von Steuervermeidung gesehen wird, verliert aber an Bedeutung, wenn das Anliegen der Erleichterung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit in den Vordergrund gestellt wird.

192 *Becker* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 20 AEUV Rz. 75; *Blanke* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 20 AEUV, Rz. 61: Einseitiger Austritt grds. nur möglich, sofern Mindestquorum nicht unterschritten wird. Zulässigkeit erfordert wichtigen außerordentlichen Grund (Orientierung an Art. 356 und 344 AEUV sowie den umgeschriebenen Rechtsgrundsätzen des Unionsrechts); einvernehmlicher Austritt setzt Zustimmung aller beteiligten Mitgliedstaaten voraus.

193 Ebenso *Lampert*, EuZW 2013, 493 (497); in diese Richtung auch schon *Bolkestein*, EC Tax Rev. 2000, 78 (81), der allerdings auch auf die Gefahr neuer Verzerrungen durch Gruppenlösungen hinweist; hierzu auch (im Ergebnis ablehnend) *Tsourouflis*, Die Harmonisierung der Körperschaftstreuer in der EU, Diss. 1997, 397 ff.

Deutschland und Frankreich mit dem Grünbuch Konvergenzpunkte Unternehmensbesteuerung 2012 unternommen[194], freilich ohne die erforderliche Nachhaltigkeit. Anleihen können auch bei der Koordinierung der state taxes der US Bundesstaaten durch den Multistate Tax Compact genommen werden[195].

Als weiterer Vorteil einer Angleichung ohne Beteiligung der EU-Institutionen kann angesehen werden, dass die Kompetenz zur Auslegung der angeglichenen Gewinnermittlungsvorschriften bei den nationalen Gerichten bliebe[196]. Zwar fehlt es dann an einer übergeordneten Instanz, die für Einheitlichkeit der tatsächlichen Rechtspraxis Sorge trägt. Es scheint jedoch nicht ausgeschlossen, dass nationale Gerichte kooperierender Staaten, die einheitliche Normen anwenden, sich auch ohne Mitwirkung des Europäischen Gerichtshofs aneinander orientieren würden, um zu verhindern, dass die Rechtsentwicklung wieder auseinanderdriftet.

3. Verwaltungskooperation – Schaffung von Rechtsgrundlagen für die Europäische Zusammenarbeit

Was bleibt dann noch für den EU-Steuergesetzgeber zu tun?

Solange sich die Mitgliedstaaten nicht zu einer Harmonisierung des materiellen Rechts bereitfinden, sollte sich der EU-Steuergesetzgeber der Vereinheitlichung des Verwaltungsvollzugs annehmen. Die administrative Kooperation ist für die Entstehung einheitlicher Rechtsräume mindestens ebenso wichtig wie die Vereinheitlichung des materiellen Rechts. Nur wenn diese einhergeht mit einer gewissen Homogenität des Normvollzugs sowie Kooperation bei grenzüberschreitenden Sachverhalten werden steuerliche Verzerrungen vermieden; dies dient den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten wie den Interessen der Steuerpflichtigen gleichermaßen.

194 Hierzu Beiträge in FR 16/2012 zum 42. Berliner Steuergespräch v. 11.6.2012 von *Kahle/Schulz*, FR 2012, 741 ff. u. *Möhlenbrock/Rochow*, FR 2012, 755 f.; ferner *Lampert*, EuZW 2013, 493 (497 f.).

195 *Hey*, Jean Monnet Working Paper 02/08, 26 ff.; *Jiménez*, Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis, 1999, 55 ff., ist zwar zuzustimmen, dass deren Möglichkeiten hinter einer EU-Harmonisierung zurückfallen, dies schließt Anleihen im Sinne eines second best-Ansatzes aber nicht aus.

196 Genau entgegengesetzt *Kau*, Rechtsharmonisierung, Habil. 2016, 49 f.: Fehlen einer übergeordneten Rechtsprechungsinstanz als Charakteristikum und Hauptnachteil der Parallelisierung.

Hierfür bedarf es einheitlicher Rechtsgrundlagen. Das hat die EU mit der Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie im Grunde früh erkannt. Auch die neue Transparenzoffensive DAC I-V geht in diese Richtung. Sie ist allerdings – das war schon im Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung angelegt – einseitig missbrauchsgetrieben[197]. Die Einführung immer neuer hochkomplexer Instrumente wie die Meldung wirtschaftlich Berechtigter zu einem öffentlichen Transparenzregister[198] oder die im Richtlinienentwurf vom 21.6.2017 vorgesehene Anzeigepflicht für Steuergestaltungen[199], wird eher zu neuen Verzerrungen führen, wenn sie – wovon auszugehen ist – je nach Leistungsfähigkeit der jeweiligen Finanzverwaltung uneinheitlich umgesetzt wird.

Auch hier bedarf es also wieder einer besseren Ausbalancierung von Binnenmarkt und Fiskalinteressen. Hierzu beitragen könnten weitere[200] Verbesserungen des Verständigungs- und Schiedsverfahrens und die Schaffung von Rechtsgrundlagen für gemeinsame grenzüberschreitende Betriebsprüfungen[201].

Wie wichtig ein funktionstüchtiger europaweiter Steuervollzug für die Harmonisierung des materiellen Rechts ist, lehrt nicht nur die europäische Mehrwertsteuerharmonisierung, sondern auch die Geschichte der deutschen Einkommensteuergesetzgebung parallel zur Schaffung der

197 S. oben I. und III. 4. a.

198 Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 20.5.2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, ABl. Nr. L 141/73 v. 5.6.2015, umgesetzt in §§ 18–26 des Gesetzes über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten – Geldwäschegesetz v. 23.6.2017, BGBl. I 2017, 1822.

199 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle v. 21.6.2017, COM(2017) 335 final.

200 Zu den bisherigen Verbesserungen: Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates v. 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl. Nr. L 265/1 v. 14.10.2017 mit weiterem Anwendungsbereich als das Schiedsabkommen; noch zum Richtlinienentwurf *Kofler/Pistone*, IStR 2017, 705.

201 Zu den bestehenden Rechtsgrundlagen *Eisgruber/Oertel*, ISR 2017, 270 (273 f.); für eine entspr. EU-Richtlinie *Spensberger/Macho/Erichsen*, ISR 2017, 261 (267); *Reimer* in Schmidt/Oertel (Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich. (2016), 68 (79).

Reichsabgabenordnung[202]. Wie schwierig Einigungen auf der Verwaltungsebene sind, belegt das Ringen um Zentralisierung der Finanzverwaltung im deutschen Föderalismus. Es soll also keinesfalls der Eindruck erweckt werden, auf dieser Ebene seien Erfolge einfach zu erzielen.

4. Bedarf an EU-Steuergesetzgebungs-Methodenforschung

Einer der Gründe für die Unzufriedenheit mit der aktuellen Rechtsentwicklung – sei es, dass sie wie im Fall der ATAD und Transparenzgesetzgebung in überstürzte Harmonisierung mündet, sei es dass sie wie im Fall der GKKB nicht vorankommt – liegt in dem fehlenden Verständnis der Methoden, Instrumente und Funktionsbedingungen von EU-Steuergesetzgebung. Finden sich schon in der nationalen Steuergesetzgebung wenig Anhaltspunkte für eine Anleitung durch die Erkenntnisse der Gesetzgebungslehre, so gilt dies umso mehr für die EU-Steuergesetzgebung, was freilich auch an einem Defizit wissenschaftlicher Befassung liegen mag[203]. Es fehlt an einer europäischen (Steuer-)Gesetzgebungslehre. Untererforscht ist nach wie vor das Ineinandergreifen von europäischem Sekundärrecht und nationalem Recht. Die vielfältigen Regelungsmöglichkeiten des Richtlinienrechts, das sich per definitionem durch einen erheblichen Flexibilitätsgrad auszeichnet (verbindlich hinsichtlich des Ziels, offen hinsichtlich der Wahl der Form und Mittel, vgl. Art. 288 Abs. 3 AEUV), sollten daraufhin untersucht werden, wie auf steuerlichem Gebiet ein Ausgleich zwischen Einstimmigkeitsprinzip einerseits und Flexibilitätsbedürfnis andererseits erreicht werden kann[204]. Mindeststandards vs. zwingende Obergrenzen, Übergangsregeln, mitgliedstaatliche Optionsrechte und Öffnungsklauseln – all dies findet sich bereits im bestehenden Richtlinienrecht, ist aber bisher nicht systematisiert.

202 *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Einführung AO Rz. 2, 30 (2015).

203 *Möllers*, Die Rolle des Rechts im Rahmen der europäischen Integration: zur Notwendigkeit einer europäischen Gesetzgebungs- und Methodenlehre, Tübingen 1999, 47 ff.; *v. Danwitz*, JZ 2006, 1 (2).

204 Z.B. die jüngst von *Wolfgang Schön* in die Diskussion eingebrachte, s. in diesem Band, S. 57, und ausführlicher Intertax 2018, 339 ff., Abkehr vom Einstimmigkeitsprinzip für die Abwahl zuvor einstimmig angenommener Richtlinien („facilitating entry by facilitating exit"). Besteht eine derart erleichterte Möglichkeit des Austritts, könnte dies auch die Zustimmung zur Annahme von Richtlinien erleichtern.

VI. Zusammenfassung

1. Die jüngste EU-Missbrauchsgesetzgebung (ATAD I u. II, Änderungen M/T-RL, DAC I-V) steht ganz im Zeichen der Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten. Das Binnenmarktziel tritt zurück. Diese Entwicklung lässt sich im Zweifel nicht zurückdrehen. Umso wichtiger ist es, Perspektiven für das weitere Vorgehen zu entwickeln. Hierzu bedarf es der Bestimmung originär europäischer Steuerpolitikziele. EU-Steuerpolitik darf sich – zumal in einer potentiellen Post-BEPS-Welt – nicht in der mehr oder weniger bedingungslosen Übernahme der BEPS-Empfehlungen der OECD erschöpfen.
2. Mangels ausdrücklichen Harmonisierungsauftrags hat sich die Gemeinschaft von Anfang an schwer getan, für die direkten Steuern eine europäische Perspektive zu entwickeln. Die auf Abbau von Freizügigkeitshindernissen gerichtete Steuerpolitik der EU auf dem Gebiet der direkten Steuern war, abgesehen vom Richtlinienpaket 1990, dem auch die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie zuzuordnen ist, erfolglos.
3. Der Europäische Gerichtshof konnte die Lücke nur partiell schließen. Die Grundfreiheiten geben keine Antwort auf die Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den Mitgliedstaaten, können internationaler Doppelbesteuerung nicht entgegengehalten werden und versagen gegenüber der fiskalisch motivierten Reaktion der Mitgliedstaaten, die Diskriminierung des Auslandssachverhalts durch Schlechterstellung des Inlandssachverhalts zu beseitigen.
4. Erst nachdem sich die EU zu Beginn dieses Jahrzehnts zum Advokaten der nationalen Fiskalinteressen gemacht hat, zeigen die Mitgliedstaaten auch auf dem Gebiet der direkten Steuern Einigungsbereitschaft. Zwar lässt sich das europäische Anliegen, die Steuerbasis der Mitgliedstaaten vor Aushöhlung zu schützen, bis in das Jahr 1998 zurückverfolgen. Der Verhaltenskodex gegen schädlichen Steuerwettbewerb und der Einsatz des Beihilferechts haben allerdings eine deutlich andere Stoßrichtung. Sie setzen am Verhalten der Mitgliedsstaaten an. Die neue Missbrauchsgesetzgebung richtet sich im Unterschied hierzu gegen das Verhalten der Steuerpflichtigen. Die neue Fiskalgesetzgebung zwingt die Mitgliedstaaten erstmals zur isolierten Schaffung von Eingriffstatbeständen zu Lasten der Steuerpflichtigen.

5. Die Einseitigkeit der aktuellen EU-Steuergesetzgebung würde sich bei Umsetzung der GKKB auflösen. Bemessungsgrundlagenharmonisierung und grenzüberschreitende Verlustverrechnung würden das Pendel wieder in Richtung eines Abbaus von Freizügigkeitsbarrieren ausschlagen lassen. Trotzdem findet die GKKB nicht die nötige Gefolgschaft. Hieran wird auch die in der Neuvorlage von 2016 beschlossene Verwirklichung in zwei Schritten nicht viel ändern. Bedenken richten sich gegen die Unbeweglichkeit des Richtlinienrechts und die Kompetenzverlagerung auf den EuGH. Zudem wird befürchtet, die bloße Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften werde aufgrund der größeren Vergleichbarkeit den Steuersatzwettbewerb noch anheizen; in der Endstufe der formelhaften Gewinnaufteilung könne es zu Faktorverlagerung kommen.
6. Damit wird die Weiterentwicklung des europäischen Steuerrechts zentral davon abhängen, wie der EU-Steuergesetzgeber mit dem europäischen Steuerwettbewerb umgehen will. Die Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten werden nämlich nicht durch die Verwirklichung des Binnenmarktes, sondern erst durch den Steuerwettbewerb und die Unabgestimmtheit der Steuersysteme im Binnenmarkt bedroht.
7. Derzeit adressiert die EU-Steuergesetzgebung den Länderwettbewerb nicht unmittelbar, sondern mittelbar, indem sie die Freizügigkeit einschränkt. Das entspricht weitgehend dem Vorgehen der OECD, obwohl die EU anders als die OECD über rechtliche Mittel verfügt, den Steuerwettbewerb – wenn auch beschränkt auf die Union – unmittelbar zu regulieren.
8. Würde die EU unmittelbar am Steuerwettbewerb ansetzen, könnte grundsätzlich zwischen fairem und unfairem Steuerwettbewerb differenziert werden. Dabei wäre ein Vorgehen auf gesetzlicher Ebene durch den Richtliniengeber, etwa durch Regulierung bestimmter Steuervergünstigungen, gegenüber der Anwendung des Verhaltenskodexes und des Beihilferechts im Hinblick auf Legitimation und Transparenz deutlich zu bevorzugen.
9. Allerdings ist die Differenzierung zwischen fairem und unfairem Steuerwettbewerb unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung von Verzerrungen im Binnenmarkt nicht sonderlich aussagekräftig, wenn sie auf eine einzelne Steuerart bezogen wird. Deshalb müsste, soll der Steuerwettbewerb wirksam begrenzt werden, grundsätzlich auch der allgemeine Körperschaftsteuersatz zumindest in Form eines Steuersatzkorridors einbezogen werden. Dass sich die Mitgliedstaaten in

absehbarer Zeit auf eine derartige Einschränkung ihrer Kompetenz einigen werden, ist indes unwahrscheinlich, auch wenn dies das gesamte GKKB-Projekt in Frage stellt.

10. Hat eine EU-weite Annahme der GKKB-Richtlinie wenig Aussicht auf Erfolg, so könnte ein Einstieg in eine Bemessungsgrundlagenharmonisierung aber in einer Ländergruppe gelingen. Sind sich Volkswirtschaften und Steuersysteme der kooperierenden Mitgliedstaaten verhältnismäßig ähnlich, reduziert dies den Änderungsbedarf ebenso wie die Gefahr eines ruinösen Steuerwettbewerbs.

11. Der EU-Steuergesetzgeber sollte flankierend Rechtsgrundlagen für eine Verbesserung des Verwaltungsvollzugs in der EU schaffen, hierbei aber – anders als in der jüngsten Vergangenheit – nicht die Missbrauchsbekämpfung in den Vordergrund stellen, sondern allgemeine Maßnahmen der Verwaltungskooperation, wie etwa grenzüberschreitende gemeinsame Betriebsprüfungen, ermöglichen. Die Verbesserung der Vollzugsgleichheit baut Verzerrungen im Binnenmarkt ab und dient den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten *und* den Interessen der Steuerpflichtigen. Ein funktionstüchtiger europaweiter Steuervollzug ist zudem Voraussetzung jeder weitergehenden Harmonisierung des materiellen Rechts.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff* und Prof. Dr. *Johanna Hey*

Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*, München

Vielen Dank von allen für den großartigen Vortrag. Der Applaus war hoch verdient. Ich kann dem Vortrag nur zuzustimmen und will daher lediglich mit einer Nachfrage kommen.

Das zentrale Problem ist eingangs des Vortrags genannt worden: das Einstimmigkeitsprinzip für Steuergesetzgebung auf europäischer Ebene. Dies hat auch zur Folge, dass eine Änderung des einmal geschaffenen Rechts kaum möglich ist, z.B. in der Missbrauchsgesetzgebung (ATAD-Richtlinien) oder auch in der unternehmensfreundlichen Gesetzgebung (Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie). Das verhindert nicht nur die aktuelle Einigung auf bestimmte Maßnahmen, sondern es verhindert eben auch die Änderung und die Nachkontrolle ex post.

Meine Frage zielt ganz konkret darauf, ob es nicht Wege gibt, dies anders zu bewältigen? Institutionell hätte ich drei Vorschläge.

Der eine ist: Wo steht eigentlich geschrieben, dass Einstimmigkeit bei der Einführung von Steuergesetzen auch Einstimmigkeit bei der Abschaffung von Steuergesetzen bedeutet? Das Einstimmigkeitsprinzip soll ja die Nationalstaaten schützen vor einer unkontrollierten Wegnahme von Steuersouveränität. Aber die Wiedergewinnung von Steuersouveränität ist etwas ganz anderes. Das könnte man sich im EU-Vertrag auch vorstellen, dass man mit Mehrheitsentscheidung die existierende Steuergesetzgebung aufhebt und keine einzelnen Staaten die Mehrheit dauerhaft an bestimmten Regelungen festhalten können.

Der zweite ist, ob es nicht doch so eine Art „Ausstiegsklauseln" einführen kann. Dafür reicht ein Blick auf das Konzept der verstärkten Zusammenarbeit: Mehrere Staaten tun sich zusammen, andere können später freiwillig hinzutreten. Warum kann das nicht auch umgekehrt sein? Ich stelle mir vor, dass eine Richtlinie verabschiedet wird, etwa zur GKKB und wer nach fünf Jahren sagt, dass er mit den praktischen Ergebnissen unzufrieden ist, der kann sich verabschieden und für die übrigen gelten dann die Regeln der verstärkten Zusammenarbeit.

Schließlich besteht die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, eine Art *sunset clause* zu vereinbaren, z.B. eine vorläufige Geltungsdauer für fünf Jahre. Wenn nach fünf Jahren alle zufrieden sind, dann kann man die Geltung verlängern, vielleicht irgendwann einmal für Dauer. Aber das große Risiko vieler Maßnahmen – der Finanztransaktionssteuer, der Digitalsteuer oder der GKKB liegt darin, dass die Mitgliedstaaten den einmal gefundenen Konsens petrifizieren[1].

Prof. Dr. *Joachim Englisch*, Münster

Erst einmal ganz herzlichen Dank für den äußerst geistreichen und inspirierenden Vortrag. Er hat mich in vielen Punkten zum Nachdenken gebracht. Eine kleine Bemerkung am Anfang: Damit das Bild nicht ganz unausgewogen ist, müsste man vielleicht schon darauf hinweisen, dass es ein paar Initiativen gibt, die auch dem Binnenmarkt dienen. Dazu gehört m.E. ganz eindeutig die Richtlinie, die jetzt ein Schiedsverfahren einführt für alle Arten von Doppelbesteuerungskonflikten zwischen Mitgliedstaaten. Aber das ist nicht mein Hauptpunkt. Ich möchte im Wesentlichen zu sprechen kommen auf die Frage, sollte man voranschreiten mit der GKKB? Sollte man das nicht tun? Da ist sehr schön auch deutlich gemacht worden: das Einstimmigkeitsprinzip führt zur Petrifizierung. *Wolfgang Schön* hat gerade mögliche Auswege aufgezeigt. Die *sunset clause* finde ich sehr interessant. Andere Optionen sind vielleicht weniger zielführend, wenn man etwa an die verstärkte Zusammenarbeit denkt. Da ist ein Problem, dass ich natürlich innerhalb der Mitgliedstaaten, die da mitmachen wollen, nach wie vor Einstimmigkeitserfordernisse habe, was auch dazu führt, dass wir mit der Finanztransaktionssteuer – zum Glück muss man sagen – nicht vorankommen. Deswegen würde ich sagen, solange wir Einstimmigkeit haben und nicht auf solche innovativen Lösungen wie *sunset* zurückgegriffen wird, sollte man sehr vorsichtig sein. Harmonisierung des Bilanzsteuerrechts für sich genommen, das ist etwas, was sich – glaube ich – erreichen lässt, weil da auch eine gewisse Kontinuität zu erwarten ist. Andere Dinge, wie Fiskalanreiz im Bereich Forschung und Entwicklung oder eine als Fiskalanreiz gedachte Zinsbereinigung, die nur partiell wirkt, da sollte man sich zurückhalten, denn das wird nicht mehr zu ändern sein, wenn sich die Umstände ändern. Deswegen meine ich auch, dass man bei der formelmäßigen Zuteilung sehr vorsichtig sein sollte, denn das, was Wertschöpfung immer stärker ausmacht, gerade in der digitalisierten Wirtschaft, das sind die

1 Siehe zu diesen Vorschlägen nunmehr *Schön*, 46 Intertax (2018), S. 339 ff.

Immaterialgüterrechte. Gerade die sollen für die Formel keine Rolle spielen. Damit wird es natürlich in Zukunft immer leichter werden, die übrigen Faktoren hin und her zu schieben, weil sie weniger wichtig sind. Damit lassen sich dann Ergebnisse produzieren, die, wie du schon sagtest, Johanna, im Zweifel noch stärker manipulationsanfällig sind als es jetzt schon der Fall ist. Ein kurzes Wort noch zum Steuerwettbewerb: Es gibt eine weitere Möglichkeit, von der Einstimmigkeit wegzukommen, das ist der Art. 116. Wir haben die Möglichkeit, wenn die Kommission wettbewerbsverzerrende, wettbewerbsverfälschende Regelungen der Mitgliedstaaten feststellt – und das können auch steuerliche Regelungen sein – dann kann sie über einen gestuften Prozess letztlich mit qualifizierten Mehrheiten Änderungen herbeiführen lassen im Rat. Das ist aus politischen Gründen bisher nicht angefasst worden. Im Bereich des schädlichen Steuerwettbewerbs könnte ich mir vorstellen, dass man diesen Weg geht, weil er politisch eher akzeptabel ist – Mindestharmonisierung der Steuersätze sehe ich nicht. Da könnte ein erster exemplarischer Anwendungsfall tatsächlich die Patentbox sein. Die Kommission hat angekündigt, wenn die Code of Conduct-Gruppe das Problem nicht in den Griff bekommt – und danach sieht es im Moment aus – dass Mitgliedstaaten sich nicht an die OECD-Vorgaben zum modified nexus approach halten, dann würde sie einen Richtlinienvorschlag machen, den könnte sie auf Art. 116 stützen. Das wäre m.E. zielführend und wohl auch Erfolg versprechend. Die Frage ist, will man diesen politischen Schritt gehen?

Prof. Dr. *Werner Haslehner*, Luxemburg

Ich habe nur eine Anmerkung zum vermeintlich schädlichen Wettbewerb. Sie haben sehr schön dargestellt, dass die Unterscheidung zwischen schädlichem und unschädlichem Steuerwettbewerb vielleicht nicht unbedingt zielführend durchführbar ist. Ich würde dem voll und ganz zustimmen, würde aber noch etwas weiter gehen. Ich meine nämlich, dass man zwischen schädlichem und unschädlichem Steuerwettbewerb auf der einen Seite und fairem und unfairem Steuerwettbewerb auf der anderen Seite unterscheiden sollte. Ich glaube, dass das häufig ganz bewusst nicht gemacht wird, insbesondere von Seiten der Politik. Während man über „fair" und „unfair" ganz gut diskutieren kann: was der eine unfair findet, empfindet der nächste als fair, kann eigentlich niemand für „schädlichen" Steuerwettbewerb sein. Deswegen benutzt man ganz gerne den Begriff „schädlicher Steuerwettbewerb". Aber wir müssen schon überlegen, schädlich aus welcher Sichtweise? Das impliziert, dass es hier um eine ökonomische Theorie geht. Sie haben es angesprochen,

Allokationseffizienz ist das eine Thema. Jetzt ist aber natürlich die direkte Steuer ohnedies schon allokationsverzerrend. Maßnahmen wie ein Substanzerfordernis, um ein bestimmtes Steuerregime zu Anwendung zu bringen, sind in dieser Hinsicht umso schlimmer. Auch das haben Sie anklingen lassen. Das wird doch dazu führen, dass Unternehmen eben nicht nur Buchgewinne verschieben müssen, sondern sich tatsächlich woanders ansiedeln müssen, was enorm ineffizient sein kann. Ich habe kürzlich in einem Vortrag das Beispiel einer Steuerbegünstigung für den Weinanbau gebracht, weil das sehr anschaulich ist. Nehmen wir an, ein nördliches Land, das sich nicht besonders gut für den Weinanbau eignet, bietet eine solche Begünstigung, die bisher über das bloße Verbuchen von Gewinnen bei einer ansässigen Gesellschaft genutzt werden konnte. Ein Substanzerfordernis, dass dazu zwingt, den Wein tatsächlich dort anbauen, würde, wenn das tatsächlich zu einer Verlagerung der Weinproduktion führt, ökonomisch offensichtlich keinen Sinn ergeben.

Andererseits könnte Steuerwettbewerb auch schlichtweg deshalb als schädlich gelten, weil Steuersubstrat verloren geht. Aber dann ist wiederum auch jeglicher Steuerwettbewerb schädlich. Da kann man die Unterscheidung gar nicht treffen. Alle Mitgliedstaaten sind sich an sich einig, dass es weiterhin Steuerwettbewerb geben soll. Sie haben es auch gesagt, aus Sicht der Europäischen Union ist der Steuerwettbewerb eigentlich wichtig. Es geht uns um die Wettbewerbsfähigkeit der Europäischen Union im globalen Feld.

Eine dritte Möglichkeit, wie man den schädlichen Steuerwettbewerb noch definieren könnte – und das ist, wie ich meine, was die Volkswirtschaftslehre vorwiegend meint –, wäre über die externen Effekte, die sich daraus ergeben, dass jeder Mitgliedstaat für sich nicht hinreichend den positiven Effekt der Abwanderung sieht. Denn wenn es zur Abwanderung kommt, geht zwar dem einen Staat Steuersubstrat verloren, der andere Staat gewinnt es aber ja und kann in der Folge wiederum mehr öffentliche Güter anbieten. Das ist ein externer Effekt, der ignoriert wird. Auch wenn wir das annehmen, dann gehen wir allerdings davon aus, dass Staaten ohne Steuerwettbewerb effizient agieren würden oder überhaupt, soweit es das Anbieten öffentlicher Güter betrifft, den Willen des Volkes effizient umsetzen würden. Public Choice Theory lehrt uns, dass das wohl etwas zu optimistisch gedacht ist. Diese Effizienz ist wahrscheinlich nicht wirklich erreichbar. Auch da haben Sie etwas angesprochen, nämlich das Problem der stärkeren Schädlichkeit hätten wir noch möglicherweise mit der GKKB, weil es dort zu einem höheren

Steuersatzwettbewerb kommt. Das passt wunderbar zusammen mit einem Paper, das vor über 15 Jahren Prof. *Michael Keen* im National Tax Journal geschrieben hat, dazu, dass spezielle Steuerregime aus ökonomischer Sicht weniger schädlich sein könnten als ein Wettbewerb auf der Gesamtsteuerbasis.

Wenn man das einmal zur Seite nimmt und sagt, den schädlichen Steuerwettbewerb können wir nicht definieren, dann stellt sich die Frage, wie definieren wir dann den fairen beziehungsweise den unfairen Steuerwettbewerb? Mein einziger Gedanke dazu wäre, dass man sich, wenn man einmal verstanden hat, dass es keine ökonomische, sondern eine moralische Frage hat, auf Moraltheorien zurückbesinnt. Ich hatte einmal den Gedanken gehabt, man könnte sich doch auf Kants kategorischen Imperativ beziehen und meinen, ein Staat solle keine Steuervorschriften vorsehen, von denen er nicht wollen könnte, dass auch jeder andere Staat diese anwendet. In dem Moment, wo ich eine Steuervorschrift kreiere, deren Zweck bereits dadurch nicht erreicht werden kann, die also gleichsam ihre eigene Unwirksamkeit schon in sich trägt, wenn jeder andere Staat das gleiche machen würde, die kann ich nicht wollen. Die kann nicht fair sein. Das ließe sich weiterentwickeln, und ich glaube, auf dieser Basis ließe sich eine ganz gute Unterscheidung zwischen fairem und unfairem Steuerwettbewerb treffen.

Prof. Dr. *Heribert M. Anzinger*, Ulm

Frau *Hey*, auch von mir vielen Dank. Sie haben die Kompetenzfrage mehrfach adressiert und auch bezogen auf *Werner Haslehners* Gedanken, den kant'schen kategorischen Imperativ zu aktivieren, stellt sich die Frage, wo im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union steuerpolitische Maßnahmen zu verorten sind. Der dritte Teil des Arbeitsvertrages enthält eine Vielzahl an Politikbereichen, Verkehr, Tourismus, Wirtschafts- und Währungsunion, aber keinen Bereich für Steuerpolitik. Alle steuerpolitischen Vorschläge, die sich an den Unionsgesetzgeber richten, müssen unter dem Aspekt der Binnenmarktpolitik diskutiert werden. Dort ist auch die Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV zu verorten. Steuerpolitisch fällt diese Kompetenz in eine inhaltliche Leere. Bezogen auf das Binnenmarktziel lässt sich zwar ein Bedürfnis eingrenzen, eine Harmonisierung auch für den Bereich der Steuern vorzunehmen. Es fehlen aber die Maßstäbe, sie inhaltlich auszugestalten. Das Binnenmarktziel eröffnet über Art. 115 AEUV zwar zum Beispiel die Kompetenz zur Entwicklung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-

bemessungsgrundlage. Weil aber die Steuerpolitik als eigener Politikbereich in den Verträgen ausgespart wurde, bleibt diese Kompetenz inhaltsleer. Wenn der Union aber die steuerpolitische Kompetenz fehlt, kann sie dann überhaupt Abschreibungsregeln und Rechnungszinssätze für die Mitgliedstaaten verbindlich regeln? Vielleicht gibt es keinen europäischen Steuergesetzgeber, sondern nur einen europäischen Binnenmarktgesetzgeber? Dann bliebe als Maßstab der inhaltlichen Ausgestaltung von Harmonisierungsmaßnahmen nur Art. 5 des EU-Vertrags, der den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Unionsrecht verankert. Europäische Steuerpolitik müsste sich dann allein auf die mildeste Maßnahme ausrichten, die mit ihrem Eingriff in die nationalen Steuerrechtsordnungen bezogen auf das Binnenmarktziel gerade noch Erfolg verspricht. Wegen des Einstimmigkeitsprinzips ist die fehlende steuerpolitische Kompetenz der Union bislang undiskutiert geblieben. Hinterfragen könnte allein das europäische Parlament die Kompetenzgrundlage, weil es nach Art. 115 nur angehört wird, aber nicht wirklich mitwirken kann. Das Parlament hat aber ein natürliches Interesse daran, die Kompetenzen der EU auszuweiten, deswegen ist von dort kaum Kompetenzkritik zu erwarten. Gibt es also überhaupt einen europäischen Steuergesetzgeber und ist die europäische Union der richtige Integrationsraum um die Binnenmarktziele zu verfolgen? Oder ist europäische Steuerpolitik vielleicht in anderen Integrationsräumen besser aufgehoben, z.B. bei der OECD oder in bilateralen Vereinbarungen?

Prof. Dr. *Johanna Hey*, Köln

Ich bin zunächst einmal dankbar für die Fragen zum Einstimmigkeitsprinzip, weil dieser wichtige Aspekt den zeitlichen Restriktionen des Vortrags zum Opfer gefallen ist; in der schriftlichen Fassung wird das kompensiert. Wie man es zukünftig in Steuerfragen mit dem Einstimmigkeitsprinzip halten soll, ist in gewisser Weise eine Gretchenfrage: Haben wir es, wie von Herrn *Anzinger* angesprochen, mit echter europäischer Steuerpolitik zu tun, die sich an einem europäischen Gemeinwohl orientiert, oder doch eher mit – vielleicht gleichlaufenden – nationalen Interessen, die der Absicherung über das Einstimmigkeitsprinzip bedürfen. Ich hätte große Bedenken, das Einstimmigkeitsprinzip für das Steuerrecht aufzugeben, solange, und das führt zu Herrn *Haslehner* zurück, man nicht damit rechnen kann, dass sich die Mitgliedstaaten europäisch verhalten. Die nationalen Egoismen sind nach wie vor viel zu stark. Für sehr sinnvoll hielte ich dagegen Opt-out-Klauseln in Richtlinien. Wenn man den Mitgliedstaten eine Ausstiegsmöglichkeit ein-

geräumt, könnte dies die Zustimmungsbereitschaft erhöhen. Wir kennen auf Sekundärrechtsebene im Bereich des Mehrwertsteuerrechts ja schon die Möglichkeit von Sonderregeln für einzelne Mitgliedstaaten, aber ein echtes Austrittsrecht ist viel klarer. Mit einer solchen Austrittsoption könnte auch das GKB-Projekt wieder Fahrt aufnehmen. Dessen Konsequenzen sind viel zu weitreichend, als dass man die Mitgliedstaaten auf die Möglichkeit einstimmiger Nachbesserungen verweisen kann. Eine „Sunset-Klausel", die die Geltung der GKKB befristen würde, scheint mir dagegen für ein so großes Projekt eher weniger geeignet, weil es einen langen Zeitraum braucht, um die Regeln vernünftig umzusetzen und zu erproben. Dieser Aufwand würde möglicherweise gar nicht unternommen werden, wenn von vornherein feststeht, dass nach zehn Jahren alles wieder ausläuft. Außerdem kennen wir aus dem nationalen Recht den Effekt von Befristungen: Werden sie ernst genommen, mindern sie die Effektivität des Gesetzes, oder sie sind selbst nicht effektiv, weil die Geltung des Gesetzes ohne weitere Prüfung einfach immer wieder verlängert wird. Wie gesagt am plausibelsten erscheint, in Richtlinien Austrittsmöglichkeiten vorzusehen. Alternativ kann ich mir aber auch vorstellen, dass sich einzelne Mitgliedstaaten unterhalb der EU-Ebene und unterhalb der verstärkten Zusammenarbeit zusammenfinden. Damit würden sie sich auch die nötige Flexibilität erhalten.

Zu *Joachim Englisch*' Anregung, Art. 116 AEUV als Rechtsgrundlage weitergehender Steuerharmonisierung heranzuziehen: Ich kann mir das vorstellen, wenn es etwa drum geht Einzelmaßnahmen schädlichen Steuerwettbewerbs zu bekämpfen. Für weitreichende Harmonisierungsmaßnahmen wie die GKKB kann und sollte man das Einstimmigkeitsprinzip dagegen nicht unter Heranziehung von Art. 116 AEUV aushebeln. Herr *Haslehner* hat sehr spannende Fragen zum Steuerwettbewerb gestellt. Sie hängen eng mit der Frage zusammen, wie sich das Fehlen eines Finanzausgleichs in der EU auswirkt und ob ein solcher wünschenswert wäre. Allerdings setzt die Feststellung, dass das Steueraufkommen vielleicht in einem anderen Staat besser aufgehoben wäre, auch wieder eine gesamteuropäische Sichtweise voraus. Vor dem Hintergrund der nationalen Haushaltsverantwortung kann sich kein Mitgliedstaat leisten, auf Steueraufkommen zu verzichten, selbst wenn es unter dem Gesichtspunkt effektiver Allokation vielleicht viel besser wäre, wenn eine Investition nicht im eigenen, sondern in einem anderen Staat gemacht wird. Also stellt sich die Frage, ob an der nationalen Haushaltsverantwortung festgehalten werden soll. Sie ist ja in Teilen längst erheblich eingeschränkt, es gibt immer mehr Transferelemente, aber eben auch verbun-

den mit schwerwiegenden Friktionen. Ihrer Differenzierung zwischen schädlich und unschädlich, fair und unfair kann ich voll beipflichten. Sehr deutlich wird das im Begriff der Beggar-my-Neighbour-Policy. Hier wird in unlauterer Weise Steuersubstrat abgegriffen, um die dahinterstehenden Investitionen geht es nicht oder jedenfalls nicht in erster Linie. Deshalb ist fair versus unfair sicherlich die bessere Unterscheidung, wobei auch dann keine trennscharfen Abgrenzungen zu erwarten sind, weil es um komplexe moralische Fragen geht. Herr Anzinger, einige von Ihren Überlegungen habe ich eben schon aufgegriffen. Die Frage nach der Kompetenzgrundlage, ist das überhaupt eine wichtige Frage? Entweder einigen sich die Mitgliedstaaten oder sie einigen sich nicht und wer soll denn da eigentlich geltend machen, dass das Ganze nicht von den im AEUV vorgesehenen Rechtsgrundlagen gedeckt ist? Hat der nationale Gesetzgeber gehandelt, kommt es darauf letztlich nicht mehr an. Wobei es vielleicht doch einen Grund gäbe, das Fehlen der europäischen Kompetenzgrundlage gerichtlich klären zu lassen, denn wenn die wegfiele, läge die Kompetenz zur Entscheidung über die auf die Richtlinie gestützten nationalen Vorschriften nicht mehr beim Europäischen Gerichtshof. Das könnte ein Interesse der Steuerpflichtigen begründen, die Kompetenzgrundlage überprüfen zu lassen.

Prof. DDr. *Gunter Mayr*, Wien

Ich möchte kurz auf die Geschwindigkeit bei der ATAD, in Österreich spricht man von der Anti-BEPS-Richtlinie, eingehen. Die Europäische Kommission hat hier besonders flott gearbeitet. Darin enthalten sind aber Bestimmungen wie die Zinsschranke. Österreich kennt bisher eine solche Zinsschranke nicht. Österreich hat sich auch sehr lange dagegen gewehrt, allerdings war der politische Druck dann doch zu groß. In Zeiten, in denen die Medien laufend über die Steuersparmodelle einiger internationaler Großkonzerne berichten, kann man es sich politisch nicht erlauben, einer Richtlinie nicht zuzustimmen, die unfaire Steuerpraktiken bekämpfen möchte. Österreich hätte eigentlich zielgerichtetere Maßnahmen wie ein Abzugsverbot für niedrig besteuerte Zinsen und Lizenzen gehabt. Vergleichsweise erscheint, die ATAD weitgehend zahnlos auch die Patentbox-Problematik wurde nicht geregelt. Hinsichtlich EuGH-Rechtsprechung verfolgt man in Österreich verfolgt die Politik, dass diese auch zeitnah umsetzen ist, manchmal sogar etwas übereifrig. Etwa die Lasteyrie-Entscheidung hat Österreich zeitnah auch im betrieblichen Bereich umgesetzt, da musste man erst nach Realisierung im EU-Ausland die weggezogenen stillen Reserven in Österreich ver-

steuern. Auf Grund der jüngeren EuGH-Rechtsprechung haben wir das dann im betrieblichen Bereich wieder verschärft und kennen jetzt ein Ratenzahlungskonzept, das den Vorgaben der weitgehend ATAD entspricht. Ich möchte noch kurz den Blick auf die praktischen Konsequenzen lenken: 2012, ca. sieben Jahre nach Umsetzung der Lasteyrie-Entscheidung in Österreich, haben wir das System gründlich evaluiert. Das Volumen des aus Österreich abgezogenen Steuersubstrats war erheblich höher als die in Österreich nachversteuerten Beträge, obwohl es doch nach sieben Jahren doch schon beträchtliche Realisierungen im EU-Ausland geben hätte müssen. Die in der Theorie bestechend klingende Wegzugsbesteuerung vermochte den Praxistest nicht zu bestehen. Bei einem solchen Vollzugsdefizit entsteht dann auch wieder politischer Druck, etwas zu machen.

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*, Bonn

Frau *Hey*, ich teile Ihre Analyse, habe aber eine Nachfrage zu Ihrem – vielleicht etwas resignativen – Vorschlag für eine freiwillige Zusammenarbeit einzelner Mitgliedstaaten, die vorangehen sollen. Zum einen: Gibt es erfolgreiche Referenzfälle für diesen Vorschlag? Das deutsch-französische Projekt zur Unternehmensbesteuerung hat sich – so scheint es mir – bisher noch nicht so entwickelt, wie man es sich am Anfang vorgestellt hatte. Und zum anderen: Hat ein solcher Vorschlag nicht auch negative Wirkungen, weil er aus Sicht einer Union genau das ist, was man eigentlich verhindern möchte? Wenn sich in einem Gemeinwesen, das auf Zusammenarbeit angelegt ist, der Eindruck verfestigt, dass der beste Weg für Veränderung nicht in einem gemeinsamen Vorgehen besteht, sondern dass diejenigen, die ihre Interessen am einfachsten bündeln können, zunächst Gruppen bilden und als solche ihre Interessen durchsetzen, kann das doch auch desintegrative Effekte haben. Denn die Polarisierung der Interessen und die bereits heute bestehenden Einigungsschwierigkeiten in der Wirtschafts- und Finanzpolitik würden noch deutlicher sichtbar. Dies könnte die Anreize für die Mitgliedstaaten, sich zu einer gemeinsamen Strategie – selbst in einer Gruppe – zusammenzufinden, nur noch weiter mindern.

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff*, München

Zwei Punkte. Erst einmal vielen Dank. Ich empfand das ein bisschen so, als dass wirklich der Wunsch hinter diesem Referat steht, europäisch weiterzukommen. Ich habe in meiner Einführung etwas skeptische Tö-

ne angeschlagen. Das liegt daran, dass ich das natürlich aus einem etwas anderen Blickwinkel sehe. Ich will aber doch noch einmal etwas zum Steuerwettbewerb und unfair oder fair sagen. Wir dürfen glaube ich nicht verkennen, dass jeder einzelne Staat eigene Wirtschaftsbedingungen hat. Irland und Luxemburg würden das, was unfair und beggar-my-neighbour ist, völlig anders definieren als Deutschland. Wenn wir über eine gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage reden und die so ausgestaltet wird, dass sie der deutschen Automobilindustrie nachhaltig schadet, dann können Sie davon ausgehen, dass Deutschland sich dagegen stellen wird, selbst dann, wenn es aus europäischem Interesse wünschenswert wäre. Die Idee, dass alle Europäer sind und alle Staaten ein einheitliches Ziel haben, gerade auch bei der gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, das wage ich zu bezweifeln. Daran knüpft sich eine weitere Frage an, die nicht die Opt-out-Lösung und Einstimmigkeit betrifft, sondern die Frage, ob und inwieweit es möglich ist, Kernelemente der Bemessungsgrundlage einer Körperschaftsteuer zu regeln, trotzdem aber hinreichend Bereiche offen zu lassen, die den Nationalstaaten die Möglichkeit geben, wirtschafts- und steuerpolitisch tätig zu werden. Das würde auch verfassungsrechtlichen Einwänden begegnen, die möglicherweise gegen eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage bestehen. Wenn man wirklich das gesamte Gewinnermittlungsrecht europäisch regelt, habe ich erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, weil dann sozusagen der Kern der staatlichen Finanzpolitik betroffen ist, wenn die Staaten nicht nur die Verbrauchsteuern, sondern auch die direkten Steuern nicht mehr gestalten können.

Prof. Dr. *Johanna Hey*, Köln

Ich mache es kurz. Wir wollen in die Kaffeepause. Herr *Mayr*, Ihre Anmerkung zur Wegzugsbesteuerung nehme ich als Bestätigung, dass der Steuervollzug genauso wichtig ist wie die Harmonisierung der materiellen Regeln, denn das scheint mir in erster Linie ein Vollzugsproblem. Herr *Hüttemann*, Sie haben vollkommen Recht, dass ein Europa der zwei Geschwindigkeiten ein zweischneidiges Schwert ist. Denn es zeigt, dass wir uns eben nicht in einem einheitlichen gesamteuropäischen Prozess befinden und in der Tat kann es die desintegrativen Tendenzen noch verstärken. Zusammen mit der Anmerkung von Herrn *Mellinghoff*, sehe ich eine große Schwierigkeit darin, dass wir genauso wie wir keinen optimalen Währungsraum haben, eben auch keinen optimalen Steuerwettbewerbsraum haben. Das fängt schon damit an, dass es in der EU große und kleine Staaten gibt, die im Steuerwettbewerb unterschiedliche Strategien

verfolgen. Wie will man das in Einklang bringen? Die Heterogenität der EU ist so gravierend, dass man sich nur schwer einheitliche Lösungen vorstellen kann. Das hat mich dazu verleitet, für Lösungen in Teilbereichen zu werben. Überlegenswert sind nicht nur lokale Teillösungen, sondern auch die Einigung auf Grundregeln, die weitergehende Spielräume belassen. So könnte man z.B. die GKKB inhaltlich auf einen Kernbereich reduzieren. Das hätte auch den Charme, dass sich damit die im Ausmaß der Veränderung liegenden Risiken für die Mitgliedstaaten reduzieren. Eine solche Teilharmonisierung der Bemessungsgrundlage könnte sogar mit der formelhaften Zerlegung kombiniert werden, indem man dann eben nur den harmonisierten Teilbereich des Gewinns zerlegt. Aber die EU-Kommission ist diesen Weg nicht gegangen. Zwar sollte die 2016er Abschichtung der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage von der formelhaften Aufteilung die Zustimmung erleichtern, gleichzeitig hat man aber die Bemessungsgrundlage mit einer national weitgehend unbekannten Zinsbereinigung und F&E-Regeln befrachtet und den nationalen Gesetzgebern sehr spezielle Vorgaben gemacht, die als schwerwiegender Eingriff in die nationale Steuergesetzgebungskompetenz verstanden werden müssen.

EU-Steuern: Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sowie Ausgestaltungsmöglichkeiten

Prof. Dr. *Hanno Kube*, LL.M. (Cornell)
Universität Heidelberg

I. Einordnung des Themas
1. Binnenmarktfinalität weiter Teile des Europäischen Steuerrechts
2. Steuern im Reflexionsprozess über die Zukunft der EU
3. Befund und Aufgabe

II. Auffächerung des Begriffs „EU-Steuer" nach Maßgabe der Steuergesetzgebungs-, Steuerverwaltungs- und Steuerertragskompetenzen
1. Kompetenzrechtliche Zuordnungsvarianten
2. Tatsächliche Begriffsverwendung

III. Bestand der EU-Kompetenzen zur Ausgestaltung und Vereinnahmung von Steuern
1. Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung
2. Ausdrückliche Besteuerungskompetenzen und ihre Nutzung
   a) Montanumlage (Art. 49, 50 EGKSV a.F.)
   b) Außenzölle (Art. 28 ff. AEUV)
   c) Umwelt- und energiepolitisch veranlasste Lenkungsteuern (Art. 192 Abs. 2 Unterabs. 1 lit. a und Art. 194 Abs. 3 AEUV)
   d) Besteuerung der EU-Bediensteten (Art. 13 des Protokolls über Vorrechte und Befreiungen)
   e) Zwischenfazit: Keine fiskalisch motivierten Steuern
3. Reichweite der binnenmarktbezogenen Harmonisierungskompetenzen
   a) Harmonisierung des indirekten Steuerrechts gem. Art. 113 AEUV
   b) Harmonisierung des direkten Steuerrechts gem. Art. 115 AEUV
4. Das Eigenmittelsystem auf Grundlage von Art. 311 AEUV
   a) Abgeschlossenheit des Eigenmittelsystems zur EU-Finanzierung
   b) Begriff der Eigenmittel und Ausgestaltung des Systems
   c) Neue Kategorien von Eigenmitteln gem. Art. 311 Abs. 3 Satz 2 AEUV
5. Zwischenfazit: Asymmetrische Ausgestaltung der Finanzhoheit

IV. Zukunft der Finanzierung der Europäischen Union
1. Das Eigenmittelsystem als Ausdruck des Standes der fiskalischen Integration
   a) Vorrangige Rolle der Mitgliedstaaten beim demokratisch besonders sensiblen Steuerzugriff
   b) Verfassungsrechtliche Grenzen der fiskalischen Integration

c) Keine wesentlichen Besteuerungskompetenzen der Europäischen Union im Rahmen des bestehenden Integrationsgefüges
2. Analyse der Vorschläge zur Weiterentwicklung des Eigenmittelsystems
a) „Gemeinsame Umwelt- oder Energiesteuern" – Fehlende Tragkraft der Ermächtigungsgrundlagen bei fiskalischer Motivation
b) „Ertragsanteil auf Grundlage der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage" – Politische Entscheidung mit Auswirkung auf die relativen Finanzierungslasten
c) „Anteil an einer künftigen Finanztransaktionsteuer" – Derzeit beschränkter Kreis erfasster Mitgliedstaaten
d) Zwischenfazit: Neue steuerbasierte Eigenmittel möglich, aber voraussetzungsreich
3. Plädoyer für den Ausbau der BNE-Eigenmittel
a) Steuerpolitische Entscheidungsneutralität und Leistungsfähigkeitsgerechtigkeit der BNE-Eigenmittel
b) Steuerbasierte Eigenmittel als Form der Scheinbesteuerung
c) Gefahr der schleichenden Erosion demokratischer Legitimation des Eigenmittelsystems durch die Usurpation sachbezogener Harmonisierungsermächtigungen
4. Ergänzende Bemerkungen
a) Periodische Erneuerung demokratischer Legitimation durch die Eigenmittelbeschlüsse – Keine Entfristung
b) Ergänzende unmittelbare EU-Steuern in begrenztem Umfang? – Desiderat eines materiellen EU-Steuerverfassungsrechts
c) Neuausrichtung der Ausgabenstruktur

V. Ergebnis

I. Einordnung des Themas

1. Binnenmarktfinalität weiter Teile des Europäischen Steuerrechts

Mit dem Europäischen Steuerrecht bezeichnen wir heute im Wesentlichen die Summe der europarechtlichen Maßstäbe und Regelungen, die auf das mitgliedstaatliche Steuerrecht einwirken, um den Binnenmarkt zu errichten und zu sichern. Im Zentrum stehen die Harmonisierungskompetenzen der Art. 113 und 115 AEUV und die auf ihrer Grundlage ergangenen Vorschriften des Sekundärrechts, die Grundfreiheiten und zunehmend auch das Beihilfeverbot. Das Europäische Steuerrecht versteht sich somit als integraler Bestandteil des Konzepts der Europäischen Union als Wirtschaftsraum ohne Binnengrenzen.

2. Steuern im Reflexionsprozess über die Zukunft der EU

Der Begriff „EU-Steuern" verweist demgegenüber auf den Fiskalzweck der Besteuerung, konkret auf den Zweck der Finanzierung der Europäischen Union. In dem von Kommissionspräsident *Jean-Claude Juncker* im März 2017 veröffentlichten Weißbuch zur Zukunft Europas stehen EU-steuerbezogene Ausführungen vor allem im Kontext eines Szenarios, das mit „Viel mehr gemeinsames Handeln" überschrieben ist. Avisiert ist dabei u.a., die im Fünf-Präsidenten-Bericht von Juni 2015 entworfene Wirtschafts-, Finanz- und Fiskalunion zu verwirklichen, den EU-Haushalt zu modernisieren und eine „fiskalische Stabilisierungsfunktion für das Euro-Währungsgebiet" zu schaffen[1]. Im anschließenden Reflexionspapier der Europäischen Kommission zur Vertiefung der Wirtschafts- und Währungsunion von Ende Mai 2017 wird vorgeschlagen, diese fiskalische Stabilisierungsfunktion u.a. durch Anteile an den Erträgen der Mehrwertsteuern, der Verbrauchsteuern oder auch der Körperschaftsteuern der Mitgliedstaaten zu finanzieren[2]. Und auch zur künftigen Finanzierung des allgemeinen EU-Haushalts wird an neue, steuerbasierte Quellen gedacht. So fordern die Kommissare *Oettinger* und *Cretu* im Reflexionspapier über die Zukunft der EU-Finanzen von Ende Juni 2017, das Eigenmittelsystem zu modernisieren[3] und hierzu Vorschläge zu bedenken, die die von der Kommission eingesetzte, von *Mario Monti* geleitete Hochrangige Gruppe Eigenmittel in ihrem Bericht von Dezember 2016 unterbreitet hat[4]. Als zur EU-Haushaltsfinanzierung geeignete neue Eigenmittel werden dabei u.a. gemeinsame Umwelt- oder Energiesteuern genannt, so etwa eine CO_2-Steuer, eine Elektrizitätsteuer oder auch eine Kraftstoffsteuer, zudem ein Ertragsanteil auf Grundlage der Gemein-

1 *Europäische Kommission*, Weißbuch zur Zukunft Europas, Die EU der 27 im Jahr 2025 – Überlegungen und Szenarien, KOM (2017) 2025 v. 1.3.2017, S. 24 f.

2 *Europäische Kommission*, Reflexionspapier zur Vertiefung der Wirtschafts- und Währungsunion, KOM (2017) 291 v. 31.5.2017, S. 26.

3 *Europäische Kommission*, Reflexionspapier über die Zukunft der EU-Finanzen, KOM (2017) 358 v. 28.6.2017, S. 28 f.

4 *High Level Group on Own Resources*, Future Financing of the EU, Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources, Dezember 2016; insbesondere zur Einbeziehung der Finanztransaktionsteuer bereits *Europäische Kommission*, Vorschlag für einen Beschluss des Rates über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union v. 29.6.2011, KOM (2011) 510, S. 5; s. auch die geänderte Fassung v. 9.11.2011, KOM (2011) 739 endg., S. 2 ff.; in die gleiche Richtung *Europäischer Rat*, Tagung v. 7./8.2.2013, Schlussfolgerungen (Mehrjähriger Finanzrahmen), EUCO 37/13, S. 44.

samen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage oder auch ein Anteil an einer künftigen Finanztransaktionsteuer[5]. In seiner Rede zur Lage der Union vom 13.9.2017 sprach sich Kommissionspräsident *Juncker* angesichts dieser Zielsetzungen dafür aus, für die Harmonisierung einer Reihe von Steuern die Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit einzuführen[6]. EU-Parlamentspräsident *Antonio Tajani* bekräftigte Mitte November 2017, im Blick auf das Ziel einer deutlichen Ausweitung des EU-Haushalts, seinerseits den Gedanken, das Eigenmittelsystem zu ergänzen, insbesondere um zusätzliche Eigenmittel aus einer Finanztransaktionsteuer[7].

3. Befund und Aufgabe

Dieser kurze Abriss der jüngeren und jüngsten Diskussion zeigt, dass zur weiteren Entwicklung und Vertiefung der Europäischen Union erwogen wird, stärker auf Steuerquellen zuzugreifen. Geht es beim hergebrachten Europäischen Steuerrecht um die Konstituierung des EU-Wirtschaftsraums ohne Binnengrenzen, so geht es bei ebendiesem Zugriff der Union auf Steuerquellen um die Finanzierung der – zumal vertieften – Union selbst, letztlich um die Vision einer echten Politischen Union.

Zugleich offenbart die Diskussion aber auch, dass der polarisierende, integrationspolitisch seit langem im Raum stehende[8] Begriff „EU-Steuer" als solcher von der Kommission vermieden, ja sogar abgegrenzt wird. So heißt es im Reflexionspapier zur Zukunft der EU-Finanzen: „Es gibt keine EU-Steuer"[9]. Was genau bedeutet aber diese Aussage? Und wie verhält sie sich zu der Forderung, im Rahmen des Eigenmittelsystems ge-

5 *High Level Group on Own Resources*, Future Financing of the EU (Fn. 4), S. 12 und 40 ff.

6 *Juncker*, Rede zur Lage der Union v. 13.9.2017, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-17-3165_de.htm.

7 Siehe http://www.faz.net/aktuell/politik/ausland/eu-haushalt-benoetigt-140-milliarden-mehr-als-bisher-15289845.html.

8 Siehe aus der integrationspolitischen Diskussion von EU-Steuern der Vergangenheit etwa *Klein*, Zur Frage der künftigen Steuerhoheit der Europäischen Gemeinschaft in John (Hrsg.), Besteuerung und Unternehmenspolitik, FS für Wöhe, 1989, S. 189 ff.; *Schmidhuber*, EuR 1991, 329 (336 ff.); *Schick/Märkt*, DStZ 2002, 27 ff.; *Götz*, Beitragsgerechtigkeit im EU-Finanzierungssystem in Osterloh/Schmidt/Weber (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, FS für Selmer, 2004, S. 641 ff.; *Traub*, Einkommensteuerhoheit für die Europäische Union?, 2005.

9 *Europäische Kommission*, Reflexionspapier (Fn. 3), S. 10.

meinsame Umwelt- oder Energiesteuern zu erheben oder auch einen Ertragsanteil auf Grundlage der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und einen Anteil an einer künftigen Finanztransaktionsteuer in die Eigenmittel eingehen zu lassen?

Dieser Befund ist Auftrag zu Maßstabbildung, Abgrenzung und Klärung. Diesem Auftrag soll im Folgenden in einem Dreischritt nachgekommen werden. Zunächst wird, zur Fundierung der weiteren Prüfung, der Begriff „EU-Steuer" in den Dimensionen der Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Ertragskompetenzen ausdifferenziert (II.). Auf dieser Grundlage wird sodann, zweitens, der Bestand der EU-Kompetenzen zur Ausgestaltung und Vereinnahmung von Steuern ausgeleuchtet (III.). Vor diesem Hintergrund werden sich schließlich, drittens, Perspektiven zur weiteren Entwicklung der Finanzierung der Europäischen Union eröffnen (IV.).

II. Auffächerung des Begriffs „EU-Steuer" nach Maßgabe der Steuergesetzgebungs-, Steuerverwaltungs- und Steuerertragskompetenzen

1. Kompetenzrechtliche Zuordnungsvarianten

Unterscheidet man nach den Steuergesetzgebungs-, Steuerverwaltungs- und Steuerertragskompetenzen, erscheint als EU-Steuer im engsten Sinne eine Steuer, die von der EU ausgestaltet wird, die sodann von EU-Stellen erhoben wird und die unmittelbar in den EU-Haushalt eingeht. Varianten sind, auf dieser theoretischen, von der tatsächlichen Rechtslage abstrahierten Ebene, in allen drei Kompetenzbereichen denkbar. So kann eine Steuer von der EU vollumfänglich und mit unmittelbarer Wirkung, also durch Verordnung geregelt, alternativ aber auch im Wege der vollständigen, weitgehenden oder aber nur punktuellen Harmonisierung mitgliedstaatlicher Normen durch Richtlinien vorgezeichnet werden. Die Zuständigkeit zur Verwaltung einer EU-rechtlich ausgeformten Steuer kann bei Unionsstellen, alternativ bei den Mitgliedstaaten liegen. Und schließlich können die Erträge einer Steuer direkt in den EU-Haushalt eingehen oder der EU erst vermittelt über die Haushalte der Mitgliedstaaten zugänglich gemacht werden.

2. Tatsächliche Begriffsverwendung

Die tatsächliche Verwendung des Begriffs „EU-Steuer" ist uneinheitlich. Die Hochrangige Gruppe Eigenmittel bezeichnet vornehmlich die erst-

genannte Form der Steuer, für die alle drei Kompetenzen bei der Union liegen, als „echte" EU-Steuer, deren Einführung allerdings weder vertragsgedeckt noch wünschenswert sei[10]. Vielfach wird als EU-Steuer aber auch eine Steuer eingeordnet, die unionsseitig geregelt wird und deren Erträge unmittelbar in den EU-Haushalt fließen, gleich ob diese Steuer von EU-Stellen oder von den Mitgliedstaaten verwaltet wird[11]. Letztere Definition liegt nahe, weil die Vollzugszuständigkeit im Ergebnis nur nachrangig interessiert.

Rechtliche Bedeutung hat allerdings weder die kompetenztheoretische Auffächerung noch die tatsächliche Verwendung des Begriffs „EU-Steuer". Entscheidend kommt es auf den Bestand der einzelnen EU-Kompetenzen zur Ausgestaltung und Vereinnahmung von Steuern an. Dieser Bestand soll im Folgenden ausgeleuchtet werden.

III. Bestand der EU-Kompetenzen zur Ausgestaltung und Vereinnahmung von Steuern

1. Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung

Nach dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung kann die Union nur auf Grundlage und im Rahmen der von den Mitgliedstaaten übertragenen Kompetenzen tätig werden (Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV). Dies gilt auch für die Ausgestaltung und Vereinnahmung von Steuern[12]. In der

10 *High Level Group on Own Resources*, Future Financing of the EU (Fn. 4), S. 24 („decided and levied by the European Union"; „the revenue would, a priori, accrue to the EU budget").

11 *Waldhoff*, Steuerhoheit für die Europäische Union?, Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte, Nr. 195, 2012, S. 2; *Waldhoff*, Rechtliche Grenzen und Möglichkeiten für eine größere Einnahmenautonomie der EU in Büttner/Thöne (Hrsg.), Die Zukunft der EU-Finanzen, FiFo-Berichte Nr. 22, Juni 2016, S. 169 (172); *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung: Subsidiarität und Transparenz stärken, Gutachten, April 2016, S. 13; *Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft*, Position EU Steuerpolitik – Auftrag und Grenzen, Mai 2017, S. 7.

12 *Hölscheidt/Baldus*, DÖV 1997, 866 (867); *Straßburger*, Steuern und Europäische Union in Luchterhand Verlag (Hrsg.), Ergänzbares Lexikon des Rechts, Lieferung 148 (Juli 2013), 6/1350, S. 2; *Häde*, Die Finanzordnung der Europäischen Union in Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittspolitiken, Enzyklopädie Europarecht, Bd. 8, 2014, § 14 Rz. 58.

Sache entspricht der Einzelermächtigungsgrundsatz gerade in diesem wesentlichen Bereich einem Vorbehalt ausdrücklichen Primärrechts[13].

2. Ausdrückliche Besteuerungskompetenzen und ihre Nutzung

Ausdrückliche Besteuerungskompetenzen der Union finden sich im Primärrecht aber nur ganz vereinzelt.

a) Montanumlage (Art. 49, 50 EGKSV a.F.)

So hat die Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl bis zu ihrem Ende im Jahr 2002 auf Grundlage von Art. 49 und 50 EGKSV a.F. eine den Steuern zugerechnete Umlage erhoben, die sich nach dem Wert der hergestellten Erzeugnisse bemaß, die Montanumlage[14]. Sie diente zur Deckung der Verwaltungsausgaben und zur Finanzierung bestimmter Aufgaben der Montanunion.

b) Außenzölle (Art. 28 ff. AEUV)

Im heute geltenden Recht sind Besteuerungsbefugnisse der EU in den primärrechtlichen Vorschriften über die Zollunion nach Art. 28 ff. AEUV angelegt. Auf dieser Grundlage regelt die Union im Rahmen der Gemeinsamen Handelspolitik die Außenzölle[15], die von den mitgliedstaatlichen Zollverwaltungen erhoben werden[16]. Die Zolleinnahmen werden vorbehaltlich einer Aufwandsentschädigung für die Mitgliedstaaten über das Eigenmittelsystem an die Union abgeführt[17].

13 Ebenso *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 14.

14 Dazu *Häde*, Finanzausgleich, 1996, S. 423 f.; *Lienemeyer*, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 2002, S. 114 f., 167 f.; *Frenz/Distelrath*, DStZ 2010, 246 (247).

15 Im Einzelnen *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2016, § 16 Rz. 1 ff.

16 *Lienemeyer*, Die Finanzverfassung (Fn. 14), S. 169 ff.; *Straßburger*, Steuern und Europäische Union (Fn. 12), S. 6.

17 Näher dazu unten III. 4. b).

c) Umwelt- und energiepolitisch veranlasste Lenkungsteuern (Art. 192 Abs. 2 Unterabs. 1 lit. a und Art. 194 Abs. 3 AEUV)

Zur Ausgestaltung von umwelt- und energiepolitisch veranlassten Lenkungsteuern ermächtigen die Vorschriften der Art. 192 Abs. 2 Unterabs. 1 lit. a und Art. 194 Abs. 3 AEUV. Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich hier vor allem im Verhältnis zu Art. 113 AEUV, der die Harmonisierung indirekter Steuern zur Sicherung des Binnenmarkts erlaubt[18]. Dient eine Harmonisierung indirekter Steuern im Schwerpunkt dem Binnenmarktziel, ist sie deshalb auf Art. 113 AEUV zu stützen, wie insbesondere die Richtlinie 2003/96/EG zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom[19]. Ein von Leitgedanken des Umweltschutzes oder der Energiepolitik getragener Erlass steuerlicher Vorschriften ist demgegenüber auf Grundlage von Art. 192 oder 194 AEUV möglich. Dies wird etwa für die Verordnung 443/2009 zur Festsetzung von Emissionsnormen für neue Pkw[20] vertreten, konkret für die dort geregelte Emissionsüberschreitungsabgabe[21]. Die Erträge aus

18 Zu dieser Abgrenzung *Heselhaus*, Abgabenhoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, 2001, S. 168 ff.; *Calliess* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 192 AEUV Rz. 29; *Nettesheim* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, 60. EL 2016, Art. 192 AEUV Rz. 36; *Seiler*, EuR 2010, 67 (87); *Frenz*, UPR 2010, 293 (294 f.); vgl. aus der Rechtsprechung EuGH v. 11.6.1991 – Rs. C-300/89, ECLI:EU:C:1991:244 – Titandioxid.

19 RL 2003/96/EG des Rates v. 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. 2003 L 283/51.

20 VO 443/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 23.4.2009 zur Festsetzung von Emissionsnormen für neue Personenkraftwagen im Rahmen des Gesamtkonzepts der Gemeinschaft zur Verringerung der CO_2-Emissionen von Personenkraftwagen und leichten Nutzfahrzeugen, ABl. 2009 L 140/1.

21 *Schmidt-Kötters/Held*, NVwZ 2009, 1390 (1392 f.); s. im Übrigen zu der hier erforderlichen Abgrenzung von der Geldbuße und ihren Kompetenzgrundlagen *Seiler*, EuR 2010, 67 (79 f.). Weitere Abgrenzungsfragen stellen sich daneben im Fall gegenleistungsgebundener, damit nichtsteuerlicher Abgaben, so etwa im Hinblick auf die RL 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.10.2003 über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft und zur Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates, ABl. 2003 L 275/32; dazu *Frenz*, UPR 2010, 293 (295); *Seiler*, EuR 2010, 67 (74 ff.).

dieser Abgabe gelten nach Art. 9 Abs. 4 der Verordnung „als Einnahmen für den Gesamthaushaltsplan der Europäischen Union“[22].

d) Besteuerung der EU-Bediensteten (Art. 13 des Protokolls über Vorrechte und Befreiungen)

Schließlich besteuert die Europäische Union auch die Bezüge ihrer eigenen Bediensteten[23]. Rechtsgrundlagen sind Art. 13 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften als Anlage zum Fusionsvertrag 1965[24] und eine Verordnung von 1968[25]. Dort ist zugleich geregelt, dass die Mitgliedstaaten diese Bezüge nicht besteuern dürfen, was verdeutlicht, dass der primäre Zweck der EU-Besteuerung hier nicht etwa darin liegt, zur Unionsfinanzierung beizutragen, sondern vielmehr darin, eine gleichmäßige Steuerbelastung der EU-Bediensteten sicherzustellen[26].

e) Zwischenfazit: Keine fiskalisch motivierten Steuern

Der Überblick zeigt, dass eine fiskalisch motivierte EU-Steuer durch keine dieser ausdrücklichen Ermächtigungsgrundlagen legitimiert wird. In allen Fällen hat es um Sachanliegen und dementsprechende Sachgestaltungen zu gehen, seien es die gemeinsame Handelspolitik, Umweltschutz und Energiewirtschaft oder die Belastungsgleichheit der EU-Bediensteten. Das Europarecht ist dabei eindimensional angelegt, weshalb der Fiskalzweck auch nicht als Nebenzweck verfolgt werden darf[27]. So

22 Dies wird teilweise als Verstoß gegen Art. 311 AEUV beurteilt; s. *Schmidt-Kötters/Held*, NVwZ 2009, 1390 (1395); *Seiler*, EuR 2010, 67 (87); *Nettesheim* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, 60. EL 2016, Art. 192 AEUV Rz. 38.

23 *Henrichs*, EuR 1987, 75 ff.; *Keppert*, SWI 1995, 230 ff.; *Frenz/Distelrath*, DStZ 2010, 246 (247).

24 Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften, BGBl. II 1965, 1482.

25 VO (EWG, Euratom, EGKS) 260/68 des Rates v. 29.2.1968 zur Festlegung der Bestimmungen und des Verfahrens für die Erhebung der Steuer zugunsten der Europäischen Gemeinschaften, ABl. EG 1968 L 56/8.

26 Dazu EuGH v. 16.12.1960, 6/60, ECLI:EU:C:1960:48 – Humblet; *Waldhoff*, Steuerhoheit (Fn. 11), S. 6.

27 Auch im deutschen Recht decken die Steuerkompetenzen gem. Art. 105 f. GG zwar die Verfolgung eines außerfiskalischen Lenkungszwecks neben dem Fiskalzweck der Besteuerung (vgl. § 3 AO); doch lassen sich auf die Sachkompetenzen gem. Art. 70 ff. GG in keinem Fall Steuern gründen – nicht ein-

verwundert es auch nicht, dass den genannten Ermächtigungsgrundlagen kein einheitlicher Steuerbegriff zugrunde liegt[28]. Vielmehr ist im jeweiligen normativen und funktionalen Zusammenhang zu erschließen, welche Arten und Verwendungsweisen von Abgaben tatbestandlich gedeckt sind. Unionale Besteuerungshoheit im fiskalischen Sinne ist hier nicht zu erkennen.

3. Reichweite der binnenmarktbezogenen Harmonisierungskompetenzen

Neben den eng umgrenzten Besteuerungskompetenzen stehen die Harmonisierungskompetenzen der Art. 113 und 115 AEUV.

a) Harmonisierung des indirekten Steuerrechts gem. Art. 113 AEUV

Art. 113 AEUV ermächtigt zur verordnungs- oder richtliniengestützten, einstimmigen Harmonisierung des mitgliedstaatlichen Rechts „über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist". Auch in dieser Ermächtigungsgrundlage offenbart sich die Hilfs- oder Ergänzungsfunktion der EU-steuerrechtlichen Regelungen für die in den Verträgen genannten Politiken[29]. Denn die Steuerharmonisierung nach Art. 113 AEUV hat im Dienst des Binnenmarkts zu stehen, die wirtschaftlichen Grundfreiheiten zu unterstützen und in diesem Rahmen für steuerliche Wettbewerbsgleichheit zu sorgen[30]. Ob die nahezu vollständige Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts[31] mit dem diesbezüglichen „soweit"-Anschluss vereinbar ist, sei hier dahin-

mal dann, wenn der außerfiskalische Lenkungszweck Hauptzweck sein soll; dazu *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 262 f.

28 Umfassend *Kreibohm*, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, 2004, insbesondere S. 69 ff.

29 *v.d. Groeben*, Die Bedeutung der Steuerangleichung für die Europäische Integration, 1968, S. 4; *Waldhoff* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 110 AEUV Rz. 2 und Art. 113 AEUV Rz. 1.

30 *Waldhoff* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 113 AEUV Rz. 1.

31 Im Mittelpunkt steht heute die RL 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006 L 347/1.

gestellt[32]. In jedem Fall aber sind EU-fiskalisch motivierte Steuerregelungen auch in diesem Zusammenhang ausgeschlossen. Wenn die Mehrwertsteuer mitunter als Materie im Schnittbereich von Binnenmarktsicherung und EU-Finanzierung angesehen wird[33], dann gilt dies richtigerweise nur mit der Einschränkung, dass die Mehrwertsteuerrichtlinien allein das Binnenmarktziel verfolgen dürfen und sich die EU-fiskalische Relevanz der Mehrwertsteuer erst über den konstitutiven Zwischenschritt der mitgliedstaatlichen Eigenmittelbeschlüsse ergibt[34].

b) Harmonisierung des direkten Steuerrechts gem. Art. 115 AEUV

Art. 115 AEUV erlaubt den einstimmigen Erlass von „Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken". Die – auch wegen der Ausschlussregelung des Art. 114 Abs. 2 AEUV – auf diese Vorschrift gestützten Richtlinien zur Harmonisierung des direkten Steuerrechts bis hin zum aktuellen Kommissionsentwurf der GKKB-Richtlinie[35] dürfen ihrerseits

32 Im Übrigen ermächtigt Art. 113 AEUV nur zur Harmonisierung des mitgliedstaatlichen Steuerrechts, nicht zur originären EU-Steuerrechtsgestaltung, wenngleich die genaue Grenzziehung bei bislang fehlenden oder nur teilweise vorhandenen mitgliedstaatlichen Regelungen streitig ist; für eine Harmonisierung nur bei bereits bestehendem mitgliedstaatlichen Recht *Mick*, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, 1995, S. 65 ff.; *Klein*, Der Einfluss des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStjG Bd. 19, 1996, S. 7 (26); weitergehend dagegen *Ohler*, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, 1997, S. 195 ff.

33 *Waldhoff*, Steuern in Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittspolitiken, Enzyklopädie Europarecht, Bd. 8, 2014, § 10 Rz. 16.

34 Näher dazu sogleich unten III. 4.; in EuGH v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105 – Akerberg Fransson, Rz. 26 hat der Europäische Gerichtshof bei der Subsumtion unter Art. 51 Abs. 1 EUGRCh zwar auch die Bedeutung der Mehrwertsteuer im Rahmen des Eigenmittelsystems gewürdigt, dies allerdings nur wegen der Gebotsnorm des Art. 325 AEUV (mitgliedstaatliche Pflicht zur Bekämpfung von rechtswidrigen Handlungen, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten).

35 *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine RL des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2016) 683 endg.

nur dem Binnenmarkt zu dienen bestimmt sein und müssen EU-finanzierungsblind bleiben.

Auch Art. 113 und Art. 115 AEUV tragen danach EU-fiskalisch ausgerichtete Steuerregelungen nicht[36].

4. Das Eigenmittelsystem auf Grundlage von Art. 311 AEUV

a) Abgeschlossenheit des Eigenmittelsystems zur EU-Finanzierung

Die einzige Primärrechtsnorm, deren unmittelbarer Gegenstand die allgemeine Finanzierung der Europäischen Union ist, ist Art. 311 AEUV[37]. Nach Art. 311 Abs. 1 AEUV stattet sich die Union „mit den erforderlichen Mitteln aus, um ihre Ziele erreichen und ihre Politik durchführen zu können". Dass dies aber keine Einnahmen-, insbesondere keine Steuersouveränität der Union impliziert[38], ergibt sich sogleich aus Abs. 2, nach dem die Finanzierungsquellen des EU-Haushalts unbeschadet der sonstigen Einnahmen ausschließlich Eigenmittel sind, dies seit dem Übergang vom klassischen völkerrechtlichen Beitrags- zum Eigenmittelsystem im Jahr 1970[39].

Der Übergang sollte die Gemeinschaften von den Mitgliedstaaten als Financiers unabhängiger machen, sie insbesondere vom Vorbehalt jährlicher mitgliedstaatlicher Bewilligungen von Beiträgen aus den nationa-

36 Ausdrücklich auch *Klein*, Der Einfluss des Europarechts (Fn. 32), S. 7 (27); *Lienemeyer*, Die Finanzverfassung (Fn. 14), S. 165 f.; *Gröpl*, DVBl. 2006, 1079 (1085).

37 *Häde*, Die Finanzordnung der Europäischen Union (Fn. 12), Rz. 55; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 14; Art. 41 EUV regelt allein die Finanzierung bestimmter Aufgaben im Bereich der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik.

38 *Waldhoff*, Steuern (Fn. 33), Rz. 13.

39 Beschluss des Rates v. 21.4.1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, 70/243/EGKS, EWG, Euratom, ABl. 1970 L 94/19; ausführlich zum Eigenmittelsystem *Messal*, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, 1991; *Meermagen*, Beitrags- und Eigenmittelsystem, 2002.

len Haushalten befreien[40]. Gleichwohl bleibt es auch im Eigenmittelsystem bei einem Letztentscheidungsrecht der Mitgliedstaaten über die Einnahmen der Union[41]. Denn die Eigenmittelzuweisungen beruhen auf einem konstitutiven Eigenmittelbeschluss, der nicht nur einer einstimmigen Ratsentscheidung, sondern zudem der Ratifizierung durch die Mitgliedstaaten bedarf (Art. 311 Abs. 3 AEUV)[42]. Der Eigenmittelbeschluss stellt sich danach als Unionsrechtsakt eigener Art dar[43]. In der Praxis wird er heute parallel zum Mehrjährigen Finanzrahmen (Art. 312 AEUV) erlassen und garantiert die Mittelausstattung der Union für den Zeitraum des Mehrjährigen Finanzrahmens. Nur in diesem Sinne kann von einer supranationalen Ertragshoheit der Union gesprochen werden[44]. Die mit dem Lissabon-Vertrag neu eingeführte Ermächtigung des Rats, Durchführungsmaßnahmen zum Eigenmittelbeschluss festzulegen (Art. 311 Abs. 4 AEUV), erweitert diese Hoheit freilich nicht.

Auch der Verweis des Art. 311 Abs. 2 AEUV auf die „sonstigen Einnahmen", die zum Haushaltsausgleich sollen beitragen können, verschafft der Union keine den Eigenmittelrahmen sprengende Besteuerungshoheit. Schon der Wortlaut von Art. 311 Abs. 2 AEUV deutet klar darauf hin, dass der EU-Haushalt im Schwerpunkt über Eigenmittel zu finanzieren ist. In der Sache werden als sonstige Einnahmen vor allem die Einnahmen er-

40 Deutlich etwa die Charakterisierung in *High Level Group on Own Resources*, Future Financing of the EU (Fn. 4), S. 20 („revenue allocated irrevocably to the Union to finance its budget and accuing to it automatically without the need for any subsequent decision by the national authorities").

41 Die tatsächliche Nähe zum klassischen Beitragssystem betont auch *Peffekoven*, Eigene Einnahmen internationaler Organisationen in Koch/Petersen (Hrsg.), Staat, Steuern und Finanzausgleich, FS für Kolms, 1984, S. 315 (321 ff.).

42 In Deutschland wird der Eigenmittelbeschluss wie eine Primärrechtsänderung ratifiziert (Art. 23 Abs. 1 Satz 2, Art. 59 Abs. 2 GG), weil das Verfahren dem vereinfachten Änderungsverfahren gem. Art. 48 Abs. 6 EUV entspricht; so ausdrücklich BVerfG v. 30.6.2009, 2 BvE 2, 5/08, 2 BvR 1010, 1022, 1259/08, 182/09, BVerfGE 123, 267 (434); auch *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Erhebung einer einmaligen, europaweiten Vermögensabgabe auf Grundlage europäischen Rechts, Ausarbeitung WD 11 – 3000 – 105/12, 14.6.2012, S. 7 f.

43 *Waldhoff* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 311 AEUV Rz. 5; *Häde*, Die Finanzordnung der Europäischen Union (Fn. 12), Rz. 30 („sui generis", „zwischen dem primären und dem sekundären Recht der Union einzuordnen").

44 *Waldhoff*, Steuern (Fn. 33), Rz. 19.

fasst, die bei der inhaltlichen, auf Sachkompetenzen gestützten Tätigkeit der Union, letztlich also beiläufig anfallen[45]. Dies sind beispielsweise die Beiträge von Drittländern zu EU-Programmen, Geldbußen wegen Wettbewerbsverstößen, Verwaltungsgebühren und andere Abgaben mit Gegenleistungscharakter, schließlich die Steuern der EU-Bediensteten. Das Tatbestandsmerkmal „sonstige Einnahmen" hat in Art. 311 Abs. 2 AEUV im Übrigen nur deklaratorische, keinesfalls aber kompetenzbegründende Funktion[46].

Die Abgeschlossenheit dieses eigenmittelbasierten Finanzierungssystems hat auch das BVerfG hervorgehoben und zur Grundlage seiner verfassungsrechtlichen Billigung des Zustimmungsgesetzes zum Vertrag von Maastricht gemacht. Zu der Bestimmung, dass „sich" die Union mit Finanzmitteln ausstattet (damals Art. F Abs. 3 EUV a.F.), stellte das BVerfG 1993 klar, dass die Union hierdurch nicht legitimiert werde, „sich aus eigener Macht die Finanzmittel … zu verschaffen, die sie zur Erfüllung ihrer Zwecke für erforderlich erachtet; vielmehr wird", so das Gericht weiter, „in Art. F Abs. 3 EUV lediglich die politisch-programmatische Absicht bekundet, dass die – die Union bildenden – Mitgliedstaaten in den jeweils dazu erforderlichen Verfahren die Union mit hinreichenden Mitteln ausstatten wollen"[47].

Eine vergleichbare normative Wirkung hat daneben auch Art. 323 AEUV, demzufolge die Unionsorgane sicherstellen, dass der Union die Finanzmittel zur Verfügung stehen, die es ihr ermöglichen, ihren rechtlichen Verpflichtungen gegenüber Dritten nachzukommen. Auch dieses „Hinwirkungsgebot"[48] ist im Rahmen des Eigenmittelsystems gebunden.

Und dass schließlich auch die Vertragsabrundungskompetenz des Art. 352 AEUV keine weitergehende Finanzierungshoheit der Union trägt, versteht sich schon im Hinblick auf den Vorbehalt ausdrücklichen Primärrechts

45 So auch *Rossi*, Europäisches Parlament und Haushaltsverfassungsrecht, 1997, S. 65; *Lienemeyer*, Die Finanzverfassung (Fn. 14), S. 242 f.; *Straßburger*, Steuern und Europäische Union (Fn. 12), S. 5; *Häde*, Die Finanzordnung der Europäischen Union (Fn. 12), Rz. 54; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 15; *Waldhoff*, Rechtliche Grenzen und Möglichkeiten (Fn. 11), S. 169 (174).

46 So auch – zur Begründung von EU-Steuern mit Fiskalzweck – *Waldhoff* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 311 AEUV Rz. 12.

47 BVerfG v. 12.10.1993, 2 BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155 (194 f.); dazu *Klein*, Der Einfluss des Europarechts (Fn. 32), S. 7 (27); *Hölscheidt/Baldus*, DÖV 1997, 866 (867).

48 *Schmidt*, StuW 2015, 171 (189 f.).

für wesentliche Regelungen verfassungsrechtlicher Dimension von selbst[49]. Diesen Vorbehalt hat der Gerichtshof der Europäischen Union gerade zu Art. 352 AEUV entwickelt[50].

b) Begriff der Eigenmittel und Ausgestaltung des Systems

Es bleibt die Frage nach dem Begriff der Eigenmittel, die nach alldem das Fundament der EU-Finanzierung bilden. Welche Mittel dem EU-Haushalt als Eigenmittel zugeführt werden, wird durch die Eigenmittelbeschlüsse festgelegt[51]. Der Eigenmittelbegriff ist danach formell zu verstehen. Eigenmittel ist, was als Eigenmittel bezeichnet wird. Es gibt keinen materiellen numerus clausus zulässiger Eigenmittel[52].

Zunächst, ab 1970, standen die traditionellen oder auch originären Eigenmittel der Zölle und Agrarabgaben im Mittelpunkt. Deckungslücken wurden seit 1980 durch Mehrwertsteuereigenmittel bis zu einem Höchstbetrag von 1 % der vereinheitlichten Mehrwertsteuereigenmittelbemessungsgrundlage aufgefüllt. Nachdem dieser Höchstbetrag 1985 erhöht worden war und gleichwohl Schwierigkeiten verblieben waren, den zunehmend ausgedehnten Gemeinschaftshaushalt zu finanzieren, wurden 1988 die von den mitgliedstaatlichen Bruttonationaleinkommen[53] abgeleiteten Eigenmittel (BNE-Eigenmittel) in das System aufgenommen. Zugleich wurde die Mehrwertsteuereigenmittelbemessungs-

49 *Frenz/Distelrath*, DStZ 2010, 246 (249); *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Erhebung (Fn. 42), S. 8; *Schmidt*, StuW 2015, 171 (190); nach *Winkler* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 60. EL 2016, Art. 352 Rz. 125 kommen im Bereich des Steuer- und Abgabenrechts auf Grundlage von Art. 352 AEUV allenfalls im Zusammenhang der Sachaufgaben der EU stehende Abgabenregelungen in Betracht. Dem ist zuzustimmen.

50 EuGH v. 28.3.1996, Gutachten 2/94, ECLI:EU:C:1996:140; dazu *Winkler* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 60. EL 2016, Art. 352 Rz. 59 ff.

51 Mit ausführlichem Überblick über die Entwicklung *European Commission*, European Union. Public Finance, 5. Aufl. 2014, S. 19 ff.; auch *Rossi*, Europäisches Parlament (Fn. 45), S. 5 ff.; *Lienemeyer*, Die Finanzverfassung (Fn. 14), S. 179 ff.

52 *Waldhoff*, Rechtliche Grenzen und Möglichkeiten (Fn. 11), S. 169 (174) m.w.N.

53 Siehe zur Berechnung der Bruttonationaleinkommen die VO (EU) Nr. 549/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 21.5.2013 zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union, ABl. 2013 L 174/1.

grundlage wegen möglicher regressiver Effekte der Mehrwertsteuereigenmittel bei höchstens 55 % des jeweiligen mitgliedstaatlichen Bruttonationaleinkommens gekappt. Diese Entwicklung setzte sich sodann fort: Der Finanzrahmen der Gemeinschaft wurde schrittweise weiter ausgedehnt, die Finanzierung von den Mehrwertsteuereigenmitteln immer stärker hin zu den BNE-Eigenmitteln umgeschichtet.

Derzeit ist der Eigenmittelbeschluss 2014 für den Zeitraum bis 2020 in Kraft[54]. Danach darf der Gesamtbetrag der Eigenmittel 1,23 % der Summe der Bruttonationaleinkommen der Mitgliedstaaten nicht übersteigen. Von den Zöllen und Agrarabgaben behalten die Mitgliedstaaten 20 % als Kostenausgleich für die Erhebung ein. Die Mehrwertsteuereigenmittel sind auf grundsätzlich 0,3 % der mitgliedstaatlichen Mehrwertsteuereigenmittelbemessungsgrundlage begrenzt, die ihrerseits bei 50 % des Bruttonationaleinkommens eines jeden Mitgliedstaats gekappt wird. Die BNE-Eigenmittel füllen die verbleibende Deckungslücke auf und werden nach einem einheitlichen Satz erhoben. Zahlreiche Sonderregelungen, insbesondere „Rabatte", bleiben dabei vorbehalten. Das nähere Verfahren zur Festsetzung der jährlichen Abrufsätze und zur mitgliedstaatlichen Bereitstellung der Eigenmittel[55] ist in den Durchführungsbestimmungen nach Art. 311 Abs. 4 und Art. 322 Abs. 2 AEUV geregelt[56].

Im Ergebnis speisen die Eigenmittel den EU-Haushalt von rund 135 Mrd. Euro im Jahr 2017 gegenwärtig zu etwa 98 %. Davon entfallen jeweils rund 10 % auf die traditionellen Eigenmittel und auf die Mehrwertsteuereigenmittel, rund 75 % auf die BNE-Eigenmittel.

54 Beschluss des Rates v. 26.5.2014 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, 2014/335/EU, Euratom, ABl. 2014 L 168.

55 Siehe zum budgetären Umgang mit den Eigenmittelforderungen der Union in den einzelnen Mitgliedstaaten *European Parliament*, How do Member States handle contributions to the EU budget in their national budgets?, Study by the Budgetary Affairs Department, 2014; in Deutschland werden die Mehrwertsteuer- und die BNE-Eigenmittel als Absetzungen von den Einnahmen in Kapitel 6001 des Einzelplans 60 (Allgemeine Finanzverwaltung) ausgewiesen.

56 Siehe Art. 8 Abs. 2 und Art. 9 des Eigenmittelbeschlusses 2014.

c) Neue Kategorien von Eigenmitteln gem. Art. 311 Abs. 3 Satz 2 AEUV

Art. 311 Abs. 3 Satz 2 AEUV stellt ausdrücklich klar, dass neue Kategorien von Eigenmitteln eingeführt werden können. Dass aber auch dies keine unmittelbare Besteuerungskompetenz der Union begründet[57], folgt zum einen schon aus dem Einzelermächtigungsgrundsatz und dem Vorbehalt hinreichend bestimmten Primärrechts, zum anderen und insbesondere daraus, dass auch neue Eigenmittel in jedem Fall erst auf Grundlage eines Eigenmittelbeschlusses der Mitgliedstaaten in die Verfügungsgewalt der Union gelangen[58]. Mit dieser Maßgabe und in diesen Grenzen ist das Eigenmittelsystem, das schon jetzt durch steuerbasierte Eigenmittel gespeist wird (die Zölle und die Mehrwertsteuer), für neue steuerbasierte Eigenmittel grundsätzlich offen[59]. Dies ist sogleich näher auszudifferenzieren.

5. Zwischenfazit: Asymmetrische Ausgestaltung der Finanzhoheit

Als Zwischenfazit lässt sich festhalten, dass die EU-Finanzhoheit von einer auffälligen Asymmetrie geprägt ist[60]. Einer im Wesentlichen nur durch das eigene Sachrecht determinierten[61], weitgehenden Gestal-

57 *Waldhoff*, Rechtliche Grenzen und Möglichkeiten (Fn. 11), S. 169 (173).

58 Ebenso zu Recht *Schmidt*, StuW 2015, 171 (189), der hier zudem auf den Vorbehalt einer hinreichend bestimmten Primärrechtsnorm verweist; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 14; *Waldhoff*, Rechtliche Grenzen und Möglichkeiten (Fn. 11), S. 169 (173 f.); wenn *Häde*, Die Finanzordnung der Europäischen Union (Fn. 12), Rz. 61 dagegen dazu tendiert, ein unmittelbares Besteuerungsrecht der Union aus dem Begriff der „eigenen Mittel" abzuleiten, vernachlässigt er an dieser Stelle den in Art. 311 Abs. 3 Satz 3 AEUV vorgesehenen Ratifizierungsvorbehalt; *Frenz/Distelrath*, DStZ 2010, 246 (249) erwägen im Übrigen die Möglichkeit, dass der EU eine zeitlich begrenzte unmittelbare Gläubigerstellung durch den Eigenmittelbeschluss eingeräumt werden könnte; eine originäre EU-Steuer im eigentlichen Sinne wäre auch damit aber nicht begründet.

59 Eigenmittel sind alle Einnahmen, die der Eigenmittelbeschluss als solche benennt; zu diesem formellen Eigenmittelbegriff bereits oben III. 4. b).

60 *Waldhoff* in VVDStRL Bd. 66 (2007), 216 (259); *Waldhoff*, Steuern (Fn. 33), Rz. 5; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 16.

61 Dazu *Rossi*, Europäisches Parlament (Fn. 45), S. 255 ff.

tungsautonomie der Europäischen Union auf der Ausgabenseite[62] steht ein durch die mitgliedstaatlichen Eigenmittelbeschlüsse hinsichtlich des Finanzvolumens und der Finanzierungsquellen strikt umgrenzter, im Allgemeinen auch nicht durch Verschuldung zu erweiternder[63] Einnahmenrahmen gegenüber[64].

IV. Zukunft der Finanzierung der Europäischen Union

1. Das Eigenmittelsystem als Ausdruck des Standes der fiskalischen Integration

a) Vorrangige Rolle der Mitgliedstaaten beim demokratisch besonders sensiblen Steuerzugriff

Fragt man nun nach der weiteren Entwicklung, nach der Zukunft der Finanzierung der Europäischen Union, ist von dem insoweit herausgearbeiteten Befund auszugehen, der den gegenwärtigen Stand der fiskalischen Integration in der Europäischen Union widerspiegelt[65]. So entspricht es nicht nur dem begrenzten Bestand der auf die Union übertragenen Kompetenzen im Bereich des Steuerrechts, sondern auch den tatsächlichen Möglichkeiten und Grenzen demokratischer Legitimation auf Unionsebene einerseits und auf Mitgliedstaatsebene andererseits, dass der Bürger als Steuerbürger nach wie vor primär vom Mitgliedstaat in Anspruch genommen wird und im Verhältnis zur Europäischen Union durch den Mitgliedstaat mediatisiert erscheint[66]. Dort, wo das hoheitliche Handeln in besonderer Weise demokratischer Fundierung bedarf, bei der fiskalisch motivierten Besteuerung, stehen in der Europäischen Union

62 *Gröpl*, DVBl. 2006, 1079 (1086 f.); s. zur Feststellung des Haushaltsplans auf Grundlage des Mehrjährigen Finanzplans die Regelungen in Art. 314 AEUV.

63 *Gesmann-Nuissl*, Die Verschuldungsbefugnis der Europäischen Union, 1999; *Gwosc*, Ein Verschuldungsrecht für die Europäische Union?, 2001; *Lienemeyer*, Die Finanzverfassung (Fn. 14), S. 251 ff.

64 Zur fehlenden Autonomie auf Einnahmenseite *Messal*, Das Eigenmittelsystem (Fn. 39), S. 189 f.; *Rossi*, Europäisches Parlament (Fn. 45), S. 247 ff.; *Lienemeyer*, Die Finanzverfassung (Fn. 14), S. 257 f.; *Waldhoff*, Steuerhoheit (Fn. 11), S. 13.

65 *Gröpl*, DVBl. 2006, 1079 (1087); *Waldhoff*, Steuern (Fn. 33), Rz. 17 und 22; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 16.

66 *Waldhoff* in VVDStRL Bd. 66 (2007), 216 (260); *Waldhoff*, Steuerhoheit (Fn. 11), S. 14; *Waldhoff*, Rechtliche Grenzen und Möglichkeiten (Fn. 11), S. 169 (175).

weiterhin die Mitgliedstaaten im Vordergrund („no taxation without representation"). Die Einnahmenseite der Europäischen Union ist in diesem Sinne intergouvernemental geprägt[67].

b) Verfassungsrechtliche Grenzen der fiskalischen Integration

Diese Prägung ist auch staatsverfassungsrechtlich begründet. So hat das BVerfG in seiner Entscheidung zum Lissabon-Vertrag im Jahr 2009 festgestellt, dass „eine das Demokratieprinzip und das Wahlrecht zum Deutschen Bundestag in seinem substantiellen Bestimmungsgehalt verletzende Übertragung des Budgetrechts des Bundestages" vorläge, „wenn die Festlegung über Art und Höhe der den Bürger treffenden Abgaben in wesentlichem Umfang supranationalisiert würde. Der Deutsche Bundestag muss dem Volk gegenüber verantwortlich über die Summe der Belastungen der Bürger entscheiden."[68] Wesentliche Gehalte der Besteuerungshoheit auf die Union zu übertragen, würde deshalb gegen Art. 79 Abs. 3 GG verstoßen.

c) Keine wesentlichen Besteuerungskompetenzen der Europäischen Union im Rahmen des bestehenden Integrationsgefüges

Vor diesem Hintergrund zeichnen sich wesentliche Besteuerungskompetenzen der Europäischen Union deshalb auch in Zukunft nicht ab. Während von den Befürwortern unmittelbarer EU-Steuern vorgetragen wird, nur sie könnten das Denken in nationalen Nettobeitragssalden, das „juste retour"-Denken überwinden, einen direkten Bezug zwischen den Bürgern und dem EU-Budget herstellen und die Demokratie dadurch stärken[69], ist festzuhalten, dass – unabhängig von der Fragwürdigkeit

67 *Cipriani*, Financing the EU Budget, 2014, S. 26 („EU revenue is traditionally a matter restricted to intergovernmental negotiation."). Teilweise wird hier auch ein Zusammenhang mit der demokratischen Legitimation auf der Ausgabenseite hergestellt; nach *Peffekoven*, Die Finanzen der Europäischen Union, 1994, S. 114 setzt die Einführung einer EU-Steuerkompetenz ein uneingeschränktes Haushaltsrecht des Europäischen Parlaments voraus.

68 BVerfG v. 30.6.2009 – 2 BvE 2, 5/08, 2 BvR 1010, 1022, 1259/08, 182/09, BVerfGE 123, 267 (361); dazu im vorliegenden Zusammenhang *Waldhoff*, Rechtliche Grenzen und Möglichkeiten (Fn. 11), S. 169 (176 f.).

69 Siehe etwa *Aglietta/Leron*, Demokratie neu erfinden in FAZ v. 11.5.2017, S. 6 („Nur wenn der EU die Mittel zu ihren Kompetenzen gegeben werden, wenn man also dem Europäischen Parlament eine regelrechte Haushaltskompetenz gibt, welche sich aus eigenen Steuereinnahmen speist, wird ein politi-

der vorausgesetzten faktischen Zusammenhänge[70] – ein weitgreifender unmittelbarer Besteuerungsanspruch der Union jenseits des bestehenden europäischen Integrationsgefüges läge[71] und auf den europäischen Bundesstaat verwiese, dessen Begründung aber einer verfassunggebenden Volksabstimmung bedürfte[72]. Zu Recht weist der Wissenschaftliche

sches Leben in Europa erwachen können. Nur wenn man ein europäisches Kratos schafft, wird ein europäisches Demos erwachen.").

70 Mit überzeugender Kritik *Heinemann*, http://www.oekonomenstimme.org/artikel/2011/06/mythos-eu-steuer-kein-mittel-gegen-budget-egoismen/(„Mythos EU-Steuer: kein Mittel gegen Budget-Egoismen"); zu alternativen Modellen zur Überwindung des „juste retour"-Denkens *Heinemann*, Strategien für einen europäischen EU-Haushalt in Büttner/Thöne (Hrsg.), Die Zukunft der EU-Finanzen, FiFo-Berichte Nr. 22, Juni 2016, S. 109 ff.

71 *Waldhoff*, Eigene EU-Steuern als Problem des Verfassungs- und Europarechts in Konrad/Lohse (Hrsg.), Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa: Herausforderungen und Chancen, 2009, S. 47 (61); *Waldhoff*, Steuerhoheit (Fn. 11), S. 18; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 16.

72 Tritt man hier einen Schritt zurück, wecken die Strukturfragen der Finanzierung der Europäischen Union Assoziationen zu ähnlichen Strukturfragen im Deutschen Reich von 1871; s. dazu *Klein*, Zur Frage der künftigen Steuerhoheit (Fn. 8), S. 189 (193 ff.) („Erfahrungen aus der deutschen Verfassungsgeschichte"); *Gröpl*, DVBl. 2006, 1079 (1087). Auch im Deutschen Reich scheiterten Reichsgesetze zu den direkten Steuern am Widerstand der Einzelstaaten. (Das Reich hatte die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für „Steuern" nach Art. 4 Nr. 2 RV inne; ein Reichsgesetz bedurfte nach Art. 5 RV aber der Mehrheit im Reichstag und im Bundesrat.) Unmittelbare Steuererträge erwuchsen dem Reich – ähnlich wie der Europäischen Union – vor allem und lediglich aus Zöllen, zusätzlich aus einigen besonderen Verbrauchsteuern (Für Zölle und einige besondere Verbrauchsteuern – Salz-, Tabak-, Branntweinsteuer etc. – ergab sich eine ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Reiches aus Art. 35 RV; die diesbezügliche Steuerertragskompetenz des Reiches war in Art. 38 RV geregelt.) Der Finanzierungsbedarf des Reiches wurde deshalb im Wesentlichen durch Matrikularbeiträge der Einzelstaaten nach Maßgabe ihrer Bevölkerungszahlen gedeckt (Art. 70 RV). Dies erinnert an das Eigenmittelsystem. Erst 1906 gelang es mit Blick auf die Kosten der Aufrüstung, eine Reichserbschaftsteuer einzuführen. Zu einer substantiellen Zentralisierung der Besteuerungsgewalt kam es sodann erst mit der Gründung der Weimarer Republik (s. zu den Steuerkompetenzen auf Reichsebene Art. 6 Nr. 6, Art. 8 und Art. 11 WRV) und den Erzberger'schen Steuerreformen 1919/20. Bei aller gebotenen Zurückhaltung zeigt der Vergleich, dass selbst das föderal gegliederte Deutsche Reich von 1871 wesentlich auf einem Beitragssystem beruhte. Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass auch der Staatenverbund der Europäischen Union über mitgliedstaatlich bereitgestellte Mittel finanziert

Beirat beim Bundesministerium der Finanzen darauf hin, dass zuerst die legitimatorischen Voraussetzungen geschaffen werden müssen und dann Kompetenzen ausgeübt werden können[73]. Als Rechtsgemeinschaft ist es der Union verwehrt, sich eine Kompetenz rechtswidrig anzumaßen, um auf ihrer Grundlage – vermeintlich – Legitimation zu stärken. So ist es nicht etwa das Konzept einer abstrakt-schillernden Steuersouveränität der Mitgliedstaaten, das einer unmittelbar auf den Bürger durchgreifenden, wesentlichen EU-Besteuerung entgegensteht, sondern schlicht, aber kraftvoll, das Gebot demokratischer Legitimation[74].

2. Analyse der Vorschläge zur Weiterentwicklung des Eigenmittelsystems

Dem entspricht es, dass die eingangs skizzierten Kommissionsvorschläge zur Zukunft der EU-Finanzen von vornherein nicht darauf zielen, fiskalisch motivierte, unmittelbar auf den Bürger zugreifende EU-Steuern zur Finanzierung des EU-Haushalts oder auch nur originäre EU-Zuschlagsrechte zu mitgliedstaatlichen Steuern[75] einzuführen, also ein direktes Steuerschuldverhältnis zwischen Union und Bürger zu begründen. Gemeinsames Axiom aller im Raum stehenden Vorschläge ist die Weiterentwicklung des Eigenmittelsystems, das – wie schon dargelegt – für neue Kategorien von Eigenmitteln offen ist (Art. 311 Abs. 3 Satz 2 AEUV). Auf die wichtigsten dieser Vorschläge ist nunmehr zurückzukommen.

---

wird. Auch im Deutschen Reich wurden die Finanzierungslasten nicht nach der Steuerkraft auf die Einzelstaaten verteilt; dort vielmehr schlicht nach den Bevölkerungszahlen, in der Europäischen Union im Wesentlichen – und gerechter – nach dem Bruttonationaleinkommen, also nach der Leistungsfähigkeit.

73 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 17, auch zum Folgenden.

74 Mit demokratiebezogenem Ansatz auch *Waldhoff* in VVDStRL Bd. 66 (2007), 216 (259 f.); *Waldhoff*, Steuerhoheit (Fn. 11), S. 7 ff. und 16 f.; *Waldhoff*, Rechtliche Grenzen und Möglichkeiten (Fn. 11), S. 169 (174 ff.); ähnlich *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht (Fn. 15), § 6 Rz. 5, der Raum für eigene Steuerkompetenzen der EU erst „nach Beseitigung des derzeitigen Demokratiedefizits" sieht; *Klein*, Der Einfluss des Europarechts (Fn. 32), S. 7 (28 f.) verweist darüber hinaus auf die Verpflichtung der Europäischen Union, die nationale Identität der Mitgliedstaaten zu achten (Art. 4 Abs. 2 EUV).

75 Zu möglichen Zuschlags- oder Hebesatzrechten bereits *Klein*, Zur Frage der künftigen Steuerhoheit (Fn. 8), S. 189 (201); auch *Häde*, Die Finanzordnung der Europäischen Union (Fn. 12), Rz. 62.

a) „Gemeinsame Umwelt- oder Energiesteuern" – Fehlende Tragkraft der Ermächtigungsgrundlagen bei fiskalischer Motivation

Ein erster Vorschlag ist darauf gerichtet, die Eigenmittel durch die mitgliedstaatliche Erhebung und Abführung gemeinsamer, also unionsrechtlich vereinheitlichter Umwelt- oder Energiesteuern zu ergänzen[76]. Dazu ist vor dem Hintergrund der obigen Analyse festzustellen, dass sich jede EU-rechtliche Regelung von Steuern durch einen sachlichen, nichtfiskalischen Zweck rechtfertigen muss, wie etwa einen Lenkungszweck im Rahmen der Umwelt- oder Energiepolitik (Art. 192 und Art. 194 AEUV)[77]. EU-Verordnungen oder -Richtlinien, die Steuern vor allem zur Haushaltsfinanzierung vereinheitlichen sollen, konkret also dazu, zusätzliche steuerliche Bemessungsgrundlagen für die Anwendung der Eigenmittelsätze zu schaffen, sind von den Regelungsermächtigungen des EU-Primärrechts nicht gedeckt. Soweit Umwelt- oder Energiesteuern in erster Linie aus letztgenanntem Grund harmonisiert werden sollen, ist die Harmonisierung deshalb EU-rechtswidrig.

b) „Ertragsanteil auf Grundlage der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage" – Politische Entscheidung mit Auswirkung auf die relativen Finanzierungslasten

Der Einwand der Kompetenzwidrigkeit verfängt demgegenüber nicht im Fall des Vorschlags, das Eigenmittelsystem durch einen Ertragsanteil auf Grundlage der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zu ergänzen. Denn die Richtlinienregelungen zur GKKB werden ganz unabhängig von ihrer möglichen Tragweite für das Eigenmittelsystem mit dem Ziel begründet, das Wirtschaften im Binnenmarkt i.S.v. Art. 115 AEUV zu erleichtern. Die anteilige Ertragshoheit der EU

76 Näher dazu etwa *Thöne*, Übertragung von Steuern auf die Union: Das Beispiel europäischer Kraftstoffsteuern in Büttner/Thöne (Hrsg.), Die Zukunft der EU-Finanzen, FiFo-Berichte Nr. 22, Juni 2016, S. 129 ff.; *Konrad*, Licht für Europa – Eine Stromsteuer für den Haushalt der Europäischen Union in Büttner/Thöne (Hrsg.), Die Zukunft der EU-Finanzen, FiFo-Berichte Nr. 22, Juni 2016, S. 155 ff.

77 So im Zusammenhang mit der Eigenmitteldiskussion zu Recht auch *Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft*, Position EU Steuerpolitik (Fn. 11), S. 11 (Die Auseinandersetzung über die Weiterentwicklung emissionsbezogener Lenkungsteuern „gehört in die Fachpolitik".).

beruhte sodann auf einem diesbezüglichen, konstitutiven Eigenmittelbeschluss, der die Abführung der Mittel an den EU-Haushalt legitimiert.

Ob und inwieweit sich die GKKB-Richtlinie im Einzelnen auf Art. 115 AEUV stützen lässt, ist hier nicht näher zu diskutieren[78]. Wenn man davon ausgeht, dass Art. 115 AEUV die Richtlinie trägt, ist es in jedem Fall Gegenstand einer politischen Entscheidung, ob die Eigenmittel durch einen prozentualen Ertragsanteil auf Grundlage der GKKB ergänzt werden sollten. Konsequenzen hat eine solche Entscheidung für die Finanzierungslasten der einzelnen Mitgliedstaaten[79]. Denn die GKK-Bemessungsgrundlagen in den Mitgliedstaaten, auf die dann ein einheitlicher Abführungssatz angewandt wird, sind unterschiedlich hoch[80]. Genau dieser Befund mitgliedstaatlich stark divergierender Bemessungsgrundlagen war ein wesentliches Motiv dafür gewesen, die Mehrwertsteuereigenmittel schrittweise zu verringern, dies im Ergebnis zugunsten der stärker konsumorientieren Mitgliedstaaten.

c) „Anteil an einer künftigen Finanztransaktionsteuer" – Derzeit beschränkter Kreis erfasster Mitgliedstaaten

Im Ausgangspunkt Ähnliches gilt für den Vorschlag, die Eigenmittel durch einen Anteil an einer künftigen einheitlichen Finanztransaktionsteuer zu ergänzen. Hier hat sich die Steuerharmonisierung als solche auf Art. 113 AEUV zu stützen[81], was wiederum die Frage aufwirft, ob und inwieweit Regelungen auf dieser Basis vorherige mitgliedstaatliche Normierungen voraussetzen, die es zu harmonisieren gilt. Richtigerweise

78 Soweit sich die GKKB-Richtlinie auf das allgemeine Einkommensteuerrecht in den Mitgliedstaaten auswirkt und in diesem Sinne systemrelevant und -prägend wirkt, kommt wiederum die äußere Integrationsgrenze der demokratischen Selbstgestaltungsfähigkeit in Abgabenangelegenheiten in Betracht (s. dazu bereits oben IV. 1. b)).

79 Siehe die Analyse bei *Osterloh/Heinemann/Mohl*, ZSE 2008, 444 ff.

80 Gefahren für die Gleichheitsgerechtigkeit der Belastung unterschiedlicher Unternehmensformen ergäben sich durch die Einführung eines GKKB-basierten Eigenmittels demgegenüber nicht; denn die Steuerbelastung verändert sich hierdurch nicht; vgl. demgegenüber tendenziell *Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft*, Position EU Steuerpolitik (Fn. 11), S. 9 f.

81 Der aktuelle Richtlinienvorschlag v. 14.2.2013 benennt Art. 113 AEUV also Kompetenzgrundlage; s. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer v. 14.2.2013, KOM (2013) 71 endg., S. 7; bejahend *Wernsmann/Zirkl*, EuZW 2014, 167 (171).

wird man eine bereits existierende Steuer, die Wettbewerbsverzerrungen befürchten lässt, in zumindest einem Mitgliedstaat verlangen müssen[82]. Im Fall der Finanztransaktionsteuer kann freilich auf bestehende Steuern verwiesen werden, insbesondere in Frankreich und Italien.

Ein weiteres Problem ergibt sich hier allerdings daraus, dass sich der aktuelle Richtlinienvorschlag der Kommission auf ein Vorhaben der Verstärkten Zusammenarbeit zwischen elf Mitgliedstaaten bezieht (Art. 20 EUV, Art. 326 ff. AEUV)[83]. Als Bemessungsgrundlage für einen Ertragsanteil zugunsten des EU-Eigenmittelsystems ist eine auf Verstärkter Zusammenarbeit beruhende, also nicht in allen Mitgliedstaaten gleichermaßen erhobene Steuer aber strukturell ungeeignet[84], will man nicht auf problematische, asymmetrisch verzerrende Anrechnungslösungen bezüglich der BNE-Eigenmittel vertrauen[85]. Allenfalls ließe sich insoweit an die Finanzierung eines gesonderten Haushalts denken, so etwa eines auf das Euro-Gebiet bezogenen Haushalts[86]. Ein solcher Haushalt begründet allerdings die Gefahr einer weiteren Zergliederung der Union. Auch Kommissionspräsident *Juncker* hat sich in seiner Rede zur Lage der Union vom 13.9.2017 gegen einen separaten Eurozonen-Haushalt ausgesprochen[87]. Grundsätzlich lässt sich in jedem Fall sagen, dass die territoriale Reichweite der Eigenmittelbemessungsgrundlage mindestens der territorialen Reichweite der zu finanzierenden Einheit entsprechen muss.

82 Siehe dazu bereits oben III. 3. a); für den Fall der Finanztransaktionsteuer auch *Mayer/Heidfeld*, EuZW 2011, 373 (374 f.); *Wernsmann/Zirkl*, EuZW 2014, 167 (168 f.); a.A. *Ohler*, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, 1997, S. 195 ff.

83 Beschluss 2013/52/EU des Rates v. 22.1.2013 über die Ermächtigung zu einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, ABl. 2013 L 22/11; bestätigt durch EuGH v. 30.4.2014 – Rs. C-209/13, ECLI:EU:C:2014:283 – Vereinigtes Königreich/Rat.

84 Ohne größere Bedenken demgegenüber *Europäischer Rat*, Tagung v. 7./8.2.2013, Schlussfolgerungen (Mehrjähriger Finanzrahmen), EUCO 37/13, S. 44 („Dies hätte weder Auswirkungen auf die nicht teilnehmenden Mitgliedstaaten noch auf die Berechnung der Korrektur zugunsten des Vereinigten Königreichs.").

85 Kritisch auch *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 24.

86 Dazu *High Level Group on Own Resources*, Future Financing of the EU (Fn. 4), S. 67 ff.

87 *Juncker*, Rede zur Lage der Union v. 13.9.2017, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-17-3165_de.htm.

d) Zwischenfazit: Neue steuerbasierte Eigenmittel möglich, aber voraussetzungsreich

Die Analyse belegt, dass eine Ergänzung des Eigenmittelsystems durch neue steuerbasierte Eigenmittel möglich, aber voraussetzungsreich ist. Es bedarf erstens einer – notwendigerweise[88] – harmonisierten Bemessungsgrundlage und deshalb einer tragfähigen primärrechtlichen Ermächtigung zur Harmonisierung, mithin der Verfolgung eines sachlichen, nichtfiskalischen Harmonisierungsziels. Es muss zweitens EU-weit harmonisiert werden. Und drittens muss die Einbeziehung der neuen Eigenmittelquelle in ihren Konsequenzen für die relative Lastentragung der Mitgliedstaaten[89] politisch gewollt sein.

3. Plädoyer für den Ausbau der BNE-Eigenmittel

a) Steuerpolitische Entscheidungsneutralität und Leistungsfähigkeitsgerechtigkeit der BNE-Eigenmittel

Zu bedenken ist darüber hinaus – und dies leitet zu einem Plädoyer für den Ausbau der BNE-Eigenmittel über –, dass die Konsequenzen einzelner steuerbasierter Eigenmittelquellen für die Lastentragung unerwünschte Anreizwirkungen mit sich bringen können. Denn die Mitgliedstaaten können sich bewogen fühlen, vergleichsweise wenig für die Pflege derjenigen Steuerbemessungsgrundlagen zu tun, die der Berechnung eines Eigenmittelanteils zugrunde liegen, und sich stattdessen auf andere Steuern zu konzentrieren.

Erstrebenswert erscheint im Angesicht dessen ein Eigenmittelsystem, das steuerpolitisch entscheidungsneutral bleibt. Der in jüngerer Zeit von der Bundesregierung[90], vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen[91] und von *Clemens Fuest* als Mitglied der

88 Zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage als Voraussetzung dafür, dass eine Steuer als Eigenmittelquelle sinnvoll dienen kann, auch *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 23.

89 Zu diesen Konsequenzen auch *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 18.

90 *Schäuble*, Die Zukunft der EU-Finanzen in Büttner/Thöne (Hrsg.), Die Zukunft der EU-Finanzen, FiFo-Berichte Nr. 22, Juni 2016, S. 5 (8); auch *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Februar 2017, Hochrangige Arbeitsgruppe für Eigenmittel („Monti-Gruppe"), S. 3.

91 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 29 f.

Hochrangigen Gruppe Eigenmittel[92], aber auch schon früher[93] propagierte Vorschlag, die Mehrwertsteuereigenmittel abzuschaffen, auf zusätzliche steuerbasierte Eigenmittel zu verzichten und stattdessen die BNE-Eigenmittel noch weiter auszubauen, ist deshalb nachdrücklich zu befürworten. Die BNE-Eigenmittel bleiben unabhängig vom Verhältnis zwischen den einzelnen Steuern im jeweiligen Mitgliedstaat und zwischen den Mitgliedstaaten[94]. Sie knüpfen vielmehr unmittelbar an die Gesamtwirtschaftsleistung der Mitgliedstaaten an und sichern eine in diesem Sinne leistungsfähigkeitsgerechte, faire Beteiligung aller Mitgliedstaaten an der Finanzierung der Europäischen Union. Die BNE-Eigenmittelfinanzierung entspricht deshalb in besonderer Weise dem Gedanken der steuerpolitischen Neutralität, damit auch Subsidiarität[95], und dem Gebot der Lastengleichheit.

b) Steuerbasierte Eigenmittel als Form der Scheinbesteuerung

Bei Licht betrachtet sind steuerbasierte Eigenmittel ohnehin nur indirekt auf die tatsächliche Steuererhebung bezogen. Denn die Eigenmittel stellen sich nicht als unmittelbare Ertragsanteile an diesen Steuern dar. Vielmehr dienen die steuerlichen Eigenmittelbemessungsgrundlagen nur als Berechnungsgrößen, auf die dann ein eigenständiger Satz angewandt wird, um die Finanzschuld des Mitgliedstaats gegenüber dem Eigenmittelsystem zu errechnen. Diese Finanzschuld kann mit beliebigen Haushaltsmitteln beglichen werden. Es geht hier also in der Sache gar nicht um Besteuerung, sondern allein um staatliche Finanzierungsbeiträge[96].

92 *High Level Group on Own Resources*, Future Financing of the EU (Fn. 4), S. 12 Fußn. 1; dazu *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Februar 2017, Hochrangige Arbeitsgruppe für Eigenmittel („Monti-Gruppe"), S. 3.

93 *Heinemann/Mohl/Osterloh*, Reform Options for the EU Own Resource System, 2008.

94 *Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft*, Position EU Steuerpolitik (Fn. 11), S. 9.

95 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 23, dort auch zum wohlfahrtserhöhenden Effekt dieses „nationalen Freiheitsgrades"; zur Bedeutung des Subsidiaritätsprinzips für die Gestaltung der EU-Haushaltsfinanzierung auch *Lipatov/Weichenrieder*, Das Subsidiaritätsprinzip als Leitfaden für die Finanzierung des europäischen Haushaltes in Büttner/Thöne (Hrsg.), Die Zukunft der EU-Finanzen, FiFo-Berichte Nr. 22, Juni 2016, S. 28 ff.

96 So schon *Peffekoven*, Eigene Einnahmen internationaler Organisationen (Fn. 41), S. 315 (321 ff.); *Klein*, Zur Frage der künftigen Steuerhoheit (Fn. 8), S. 189 (196 f.); auch *Gröpl*, DVBl. 2006, 1079 (1087); *Waldhoff*, Steuerhoheit

Würden Eigenmittelanteile gesondert auf dem Einkommen- oder Umsatzsteuerbescheid ausgewiesen werden, würde dies eine EU-Besteuerung somit nur zum Schein suggerieren. Demokratische Teilhabe und Akzeptanz können hieraus kaum erwachsen.

Zudem ist an dieser Stelle die Deckelung des EU-Einnahmenvolumens durch den Eigenmittelbeschluss zu berücksichtigen. Jede Ausweitung steuerbasierter Eigenmittel resultiert deshalb in einer Verminderung der BNE-Eigenmittel. Auch deshalb erzeugen neue steuerbasierte Eigenmittel nur den Schein einer substanzhaltigen steuerlichen Mittelgenerierung[97]. Nach alldem wäre es auch transparenter, allein an das Bruttonationaleinkommen anzuknüpfen.

c) Gefahr der schleichenden Erosion demokratischer Legitimation des Eigenmittelsystems durch die Usurpation sachbezogener Harmonisierungsermächtigungen

Schließlich begründen die Vorschläge zum Ausbau der steuerbasierten Eigenmittel auch die Gefahr einer schleichenden Erosion der demokratischen Legitimation des Eigenmittelsystems. Wenn die direkten und indirekten Steuern auf Grundlage der sachbezogenen Ermächtigungsnormen des Primärrechts – Art. 113, 115, 192, 194 AEUV – harmonisiert werden sollen, um in erster Linie als Eigenmittelbemessungsgrundlagen zu dienen, so wie es in den jüngsten Papieren der Kommission und der Hochrangigen Gruppe Eigenmittel vorgeschlagen wird, dann stellt dies die demokratische Legitimation der Harmonisierung und damit der Grundlagen des Eigenmittelsystems in Frage. Derartige Fragen wirft die vorrangige EU-Finanzierung durch BNE-Eigenmittel von vornherein nicht auf.

Im Ganzen sprechen deshalb die steuerpolitische Neutralität, die Lastengleichheit, die Transparenz und das Erfordernis hinreichender demokratischer Legitimation dafür, den EU-Haushalt in erster Linie durch BNE-Eigenmittel zu finanzieren.

(Fn. 11), S. 3, jedenfalls für die BNE-Eigenmittel („kaschierte Mitgliedsbeiträge“).

97 Auch *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 25 f. („Das Problem der Scheinbesteuerung“).

4. Ergänzende Bemerkungen

a) Periodische Erneuerung demokratischer Legitimation durch die Eigenmittelbeschlüsse – Keine Entfristung

Einige ergänzende Bemerkungen sollen die Analyse abrunden. An erster Stelle steht dabei eine durch jüngere Äußerungen der Europäischen Kommission veranlasste Bemerkung zur zeitlichen Geltung der Eigenmittelbeschlüsse. Der obige Befund, dass die BNE-Eigenmittelfinanzierung in besonderer Weise dem derzeitigen europäischen Integrationsgefüge entspricht, geht von der Praxis periodisch wiederkehrender Eigenmittelbeschlüsse aus. Diese Praxis wird aber gegenwärtig in Frage gestellt. So propagiert die Europäische Kommission, die zeitliche Geltung des Eigenmittelbeschlusses auszudehnen, ihn also tendenziell zu entfristen und damit zu verstetigen. Schon in einem Kommissionsvorschlag für einen neuen Eigenmittelbeschluss aus dem Jahr 2011 heißt es etwa, dass der Eigenmittelbeschluss „nicht unbedingt bei jedem neuen Finanzrahmen überarbeitet werden" solle. Der Eigenmittelbeschluss solle vielmehr „ein solides, stabiles und dauerhaftes Fundament bilden, auf dem das Eigenmittelsystem aufbaut"[98].

Hierzu ist festzustellen, dass demokratische Legitimation der periodischen Erneuerung bedarf, um wirksam zu bleiben. Sowohl der Ratsbeschluss als auch die Ratifikation durch die Mitgliedstaaten nach Art. 311 Abs. 3 AEUV können deshalb nur zeitlich befristet legitimieren[99]. Eine tendenzielle Entfristung des Beschlusses würde zu einem zunehmenden Legitimationsverlust führen und zugleich die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit des Legitimationssubjekts in Angelegenheiten der Einnahmen und Ausgaben aufheben. Dies wäre im Fall Deutschlands mit Art. 23 Abs. 1 Satz 3, Art. 79 Abs. 3, Art. 20 Abs. 1 und 2 GG unvereinbar[100]. Entsprechend der hergebrachten Praxis erlaubt Art. 311 Abs. 3

98 *Europäische Kommission*, Vorschlag für einen Beschluss des Rates über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union v. 29.6.2011, KOM (2011) 510, S. 9 f.

99 Dies liegt auch der Argumentation in *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 14 zugrunde.

100 Die Wesentlichkeit im Sinne von BVerfG v. 30.6.2009, 2 BvE 2, 5/08, 2 BvR 1010, 1022, 1259/08, 182/09, BVerfGE 123, 267 (361) („wenn die Festlegung über Art und Höhe der den Bürger treffenden Abgaben in wesentlichem Umfang supranationalisiert würde") ergäbe sich insoweit gerade auch aus der

AEUV deshalb nur zeitlich befristete Eigenmittelbeschlüsse. Den diesbezüglichen Vorstößen der Kommission ist deshalb klar entgegenzutreten. Eine Orientierung am zeitlichen Zuschnitt der Mehrjährigen Finanzplanung erscheint auch für die Zukunft demokratisch angemessen und sachlich naheliegend.

b) Ergänzende unmittelbare EU-Steuern in begrenztem Umfang? – Desiderat eines materiellen EU-Steuerverfassungsrechts

Zweitens eine Bemerkung zur Zulässigkeit und Wünschbarkeit unmittelbarer EU-Steuern: Wie gezeigt, sieht das geltende Primärrecht unmittelbare, fiskalisch motivierte EU-Steuern nicht vor. Die Einführung derartiger Steuern bedürfte – nach Maßgabe des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung und des Grundsatzes des Primärrechtsvorbehalts für wesentliche Regelungen – einer ausdrücklichen Primärrechtsänderung. Im Rahmen des derzeitigen europäischen Integrationsgefüges wäre die Einführung unmittelbarer EU-Steuern allerdings, wie ebenfalls gezeigt, nur in einem nicht wesentlichen, geringfügigen Umfang, in diesem Sinne ergänzend zulässig[101]. Unter Rückgriff auf das Maastricht-Urteil des BVerfG[102] wird man dabei davon ausgehen können, dass dieser Umfang in Abhängigkeit vom Gelingen demokratischer Legitimation auf Unionsebene – in den durch das Lissabon-Urteil gesetzten Grenzen – auch anwachsen kann[103].

Ergänzende EU-Steuern auszugestalten, wäre jedoch in vielerlei Hinsicht mit Herausforderungen verbunden. So stellte sich die Frage nach der vertikalen Verwaltungszusammenarbeit, nach dem anwendbaren Verfahrensrecht und nach der Ausgestaltung einer zentralisierten Aufsicht[104]. In diesem Zusammenhang könnten eventuell Anleihen beim Zollrecht und seinen Vollzugsmechanismen genommen werden. Auf Seite der Union müsste eine unmittelbare EU-Steuer zudem mit dem

Dauerhaftigkeit der Übertragung substantieller einnahmen- und ausgabenbezogener Entscheidungsgewalt.

101 Siehe oben IV. 1. b) und c).

102 BVerfG v. 12.10.1993, 2 BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155.

103 BVerfG v. 30.6.2009, 2 BvE 2, 5/08, 2 BvR 1010, 1022, 1259/08, 182/09, BVerfGE 123, 267 (361).

104 Zur Bedeutung einer wirksamen und gleichheitsgerechten Vollzugssicherung in allen Mitgliedstaaten *Cipriani*, Financing the EU Budget (Fn. 67), S. 72 f.

Eigenmittelsystem und dem diesbezüglichen Haushaltsverfahren abgestimmt werden. Schließlich und insbesondere müsste die Einführung von EU-Steuern zwingend auch durch die Entfaltung eines materiellen EU-Steuerverfassungsrechts begleitet werden, das die Besteuerung freiheits- und gleichheitsrechtlich anleitet und einhegt. Die im Kern EU-grundrechtlich zu fundierenden Maßstäbe eines materiellen EU-Steuerverfassungsrechts zu konturieren, so etwa ein steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip, steht nach wie vor aus[105]. In der Sache könnte man sich hier in erheblichem Umfang auf die gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten i.S.v. Art. 6 Abs. 3 EUV und Art. 52 Abs. 4 EUGRCh stützen.

c) Neuausrichtung der Ausgabenstruktur

Zur Vervollständigung des Bildes hat sich der Blick schließlich, drittens, auch auf die Ausgabenseite der EU-Finanzen zu richten. Dass nach wie vor rund 75 % des EU-Haushalts durch Ausgaben in den Bereichen der Gemeinsamen Agrarpolitik und der Strukturförderung gebunden sind[106], kann nur historisch erklärt werden und ist in einer Zeit, in der die Lebensmittelversorgung in Europa gesichert ist und die öffentlichen Infrastrukturen in den Mitgliedstaaten weitgehend ausgebaut sind, nicht mehr zu rechtfertigen. Die EU-Ausgaben sollten vielmehr auf öffentliche, privatwirtschaftlich nicht bereitgestellte Güter konzentriert werden, die einen europaweiten Mehrwert bieten, dies insbesondere in den Bereichen der inneren und äußeren Sicherheit, der Migrationspolitik, der Digitalisierung, der Energiewirtschaft und des Klimaschutzes[107]. Soweit erfor-

105 Siehe aus jüngerer Zeit *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, 2013; *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015; nach *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht (Fn. 15), § 6 Rz. 6 müsste eine Europasteuer auch „die finanzielle Leistungsfähigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten beachten"; solange dies der Fall ist, ist freilich der Übergang vom mitgliedstaatlichen Beitragssystem zur unmittelbaren Steuerrechtsbeziehung zwischen Union und Bürger nicht vollständig abgeschlossen.

106 Siehe aktuell Endgültiger Erlass (EU, Euratom) 2017/292 des Gesamthaushaltsplans der Europäischen Union für das Haushaltsjahr 2017, ABl. 2017 L 51/1; auch *Rossi*, Europäisches Parlament (Fn. 45), S. 66 ff.

107 *Schäuble*, Die Zukunft der EU-Finanzen (Fn. 90), S. 5 (6); *Heinemann*, Strategien für einen europäischen EU-Haushalt in Büttner/Thöne (Hrsg.), Die Zukunft der EU-Finanzen, FiFo-Berichte Nr. 22, Juni 2016, S. 109 ff.; weiterhin, auch zum Folgenden, die Empfehlungen von *Büttner* im Anschluss an die Konferenz des Bundesministeriums der Finanzen zur Zukunft der EU-Finan-

derlich, muss hier auch an eine Übertragung weiterer Sachkompetenzen gedacht werden[108]. Die Agrarpolitik sollte, soweit an ihrer Finanzierung festgehalten werden soll, ihrerseits noch stärker in den Dienst übergreifender öffentlicher Güter gestellt werden, insbesondere in den Dienst des Umwelt- und Klimaschutzes. Und schließlich könnte die Strukturförderung, soweit sie beizubehalten ist, klarer von länderspezifischen Empfehlungen im Rahmen des Europäischen Semesters abhängig gemacht und dadurch effektiver gestaltet werden.

Wenngleich die rechtlichen Grundlagen und Grenzen der Steuererhebung im europäischen Rahmen durch die Ausgabengestaltung auf EU-Ebene nicht unmittelbar berührt werden, hängt doch jedenfalls die Akzeptanz des Eigenmittelsystems und seiner Weiterentwicklung maßgeblich davon ab, wie die EU-Haushaltsmittel verwendet werden[109]. Die Europäische Kommission wäre deshalb gut beraten, ihren Vorschlag für den neuen Mehrjährigen Finanzrahmen für die Zeit nach 2020 zukunftsfähig zu konzipieren.

V. Ergebnis

Fiskalisch motivierte, ein Steuerschuldverhältnis zwischen Union und Bürger begründende EU-Steuern lässt das geltende EU-Primärrecht nicht zu. Durch Primärrechtsänderung könnten derartige Steuern im Rahmen des bestehenden europäischen Integrationsgefüges nur in geringfügigem Umfang eingeführt werden. Der Stand der fiskalischen Integration wird demgegenüber durch das Eigenmittelsystem nach Art. 311 AEUV angemessen widergespiegelt. Die Ergänzung dieses Systems durch weitere

zen „New Priorities in European Spending – How to Shape the EU-Budget of the Future?" am 12.7.2016 in Berlin (abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/EU_auf_einen_Blick/EU_Haushalt/3-5-Neue-Prioritaeten-im-EU-Haushalt.html).

108 Zur diesbezüglich fehlenden Bereitschaft der Mitgliedstaaten auch *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der EU-Finanzierung (Fn. 11), S. 21 f.

109 Auf diesen Zusammenhang baut ganz offenbar die Hochrangige Gruppe Eigenmittel; s. *High Level Group on Own Resources*, Future Financing of the EU (Fn. 4), S. 10; so auch die Einschätzung in *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Februar 2017, Hochrangige Arbeitsgruppe für Eigenmittel („Monti-Gruppe"), S. 3; entsprechend *Cipriani*, Financing the EU Budget (Fn. 67), S. 75 ff.

steuerbasierte Eigenmittel ist möglich, aber voraussetzungsreich. Die Gebote der steuerpolitischen Entscheidungsneutralität, der Lastengleichheit, der Transparenz und der hinreichenden demokratischen Legitimation sprechen dafür, den EU-Haushalt in erster Linie durch BNE-Eigenmittel zu finanzieren.

Steuerpolitik im Rahmen der wirtschaftspolitischen Koordinierung in der EU

Dr. *Thomas Hemmelgarn*[*]
Europäische Kommission, Brüssel

I. Das Europäische Semester als Instrument wirtschaftspolitischer Koordination im Euroraum und der Europäischen Union
1. Koordinierung der Wirtschaftspolitik vor dem Hintergrund der Wirtschafts- und Finanzkrise
2. Das Europäische Semester als Plattform für einen strukturierten wirtschaftspolitischen Dialog
3. Rechtliche Grundlagen der wirtschaftspolitischen Koordinierung im Europäischen Semester

II. Die Analyse von Steuern im Europäischen Semester
1. Ökonomische Erkenntnisse zum Einfluss von Steuern auf das Wirtschaftswachstum als Grundlage der Analyse
2. Länderspezifische Steueranalyse: die Rolle der Länderberichte am Beispiel Deutschlands
3. Länderspezifische Empfehlungen am Beispiel Deutschlands

III. Schlussfolgerungen und Ausblick

I. Das Europäische Semester als Instrument wirtschaftspolitischer Koordination im Euroraum und der Europäischen Union

1. Koordinierung der Wirtschaftspolitik vor dem Hintergrund der Wirtschafts- und Finanzkrise

Die jüngste Wirtschafts- und Finanzkrise hat vorhandene Schwächen der wirtschaftspolitischen Koordinierung in der Europäischen Union (EU) deutlich gemacht. In den Jahren nach dem Ausbruch der Krise im Jahr 2008 hat die EU mit einer Vielzahl von Maßnahmen reagiert, um diese Koordination zu verbessern. Das Ziel ist nachhaltiges Wachstum, höhere Investitionen, und die Schaffung von Arbeitsplätze zu fördern so-

[*] Der Beitrag spiegelt die persönliche Auffassung des Verfassers wieder und entspricht nicht notwendigerweise der Sichtweise der Europäischen Kommission.

wie zu gesunden öffentlichen Finanzen und zu einer dauerhaften Konvergenz der Wirtschaftsleistung beizutragen[1].

Der aus diesen Reformen entstandene jährliche Zyklus der wirtschaftspolitischen Koordinierung wird als das Europäische Semester bezeichnet. Das Ziel des Europäischen Semesters ist eine verbesserte wirtschaftspolitische Koordination innerhalb der EU und des Euroraums. Die entsprechenden Prozesse werden in Abschnitt II.2 näher erläutert.

Die Ausgestaltung nationaler Steuerpolitik wird im Europäischen Semester detailliert analysiert und bewertet. Dabei werden Steuern nicht nur als Instrument zur Aufkommensgenerierung bewertet, vielmehr werden in erster Linie die Wachstums- sowie Beschäftigungswirkungen des Steuersystems betrachtet. Dies ist eine Erweiterung im Vergleich zur klassischen, rein binnenmarktbezogenen Sicht auf die nationale Steuerpolitik, die für die Arbeit der Kommission im Steuerbereich bislang kennzeichnend war. Letztere hat das Ziel, Friktionen im Binnenmarkt, die durch das Zusammenspiel nationaler Steuersysteme in grenzüberschreitenden Sachverhalten auftreten, etwa durch harmonisierende Rechtsvorschläge oder Vertragsverletzungsverfahren zu beseitigen[2].

Neben der Wirtschafts- und Finanzkrise haben auch die jüngsten Enthüllungsskandale (*LuxLeaks, PanamaPapers, ParadisePapers*) zu einer deutlich breiteren steuerpolitischen Diskussion auf Ebene der EU geführt. Drei Gründe lassen sich nennen:

(1) Die Krise hat in vielen Mitgliedstaaten eine Haushaltskonsolidierung notwendig gemacht, die nicht nur über die Ausgabenseite zu erreichen war. In diesem Kontext stellt sich die Frage, wie ein stabiles Steueraufkommen auf effizienteste Weise erreicht werden kann.

1 Zur Diskussion der Euro-Krise s. beispielsweise *Richard Baldwin/Francesco Giavazzi* (2015), Herausgeber „The Eurozone Crisis: A Consensus View of the Causes and a Few Possible Solutions. Online verfügbar unter: https://voxeu.org/content/eurozone-crisis-consensus-view-causes-and-few-possible-solutions. Einen ausführlichen Überblick über die Gründe zur Entstehung der Krise in den USA geben *T. Hemmelgarn/G. Nicodeme/E. Zangari* (2012) „The Role of Housing Tax Provions" S. 61–87 im Band Taxation and the Financial Crisis, Herausgeber: Julian S. Alworth und Giampaolo Arachi. Oxford University Press, Oxford, New York. Der Sammelband diskutiert zudem ausführlich die Rolle von Steuern in der Krise.

2 Beispiele für eine solche Harmonisierung sind die Mehrwertsteuerrichtlinie, die Mutter-Tochter-Richtlinie oder auch die aktuellen Vorschläge zur Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage (GKKB).

(2) Die mit der Konsolidierung einhergehenden Ausgabenkürzungen und Steuererhöhungen haben in Verbindung mit den oben erwähnten Steuerskandalen zu einer umfassenden politischen Debatte über Steuergerechtigkeit geführt. Die Toleranz gegenüber Individuen und Unternehmen, die sich der Besteuerung entziehen, ist deutlich gesunken.

(3) Die Bemühungen um eine Verbesserung der Funktionsweise des Binnenmarktes sind intensiviert worden. Zum einen um Wachstumspotentiale zu nutzen, zum anderen auch um sicherzustellen, dass Marktteilnehmer in einem fairen Wettbewerb zueinanderstehen (Stichwort „Level playing field")[3].

Das Resultat des von diesen Debatten ausgehenden politischen Drucks ist, dass in den vergangenen Jahren trotz der Einstimmigkeitsregel in der EU-Steuergesetzgebung eine große Zahl von Richtlinien zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken vom Rat angenommen wurden. Zu nennen sind die etwa die verschiedenen Änderungen der Ratsrichtlinie 2011/16/EU in Bezug auf die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung sowie die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken[4].

Das Europäische Semester ist in diesem Zusammenhang ein zentraler Prozess, da er die Dynamik in der steuerpolitischen Debatte aufnimmt, eine Diskussion mit den Mitgliedstaaten über die nationale Dimension der Steuerpolitik ermöglicht, und diese mit der europäischen Dimension verknüpft.

Im Folgenden werden der Prozess des Europäischen Semesters und die rechtlichen Grundlagen kurz dargestellt. Es folgt ein kurzer Überblick über die ökonomische Forschung zur Frage, welche Steuerarten am wenigsten wachstumshemmend sind. Diese Ergebnisse liegen den Analysen im Europäischen Semester zugrunde. Am Beispiel Deutschlands wird dann die aktuelle steuerpolitische Analyse erläutert und werden die bei Verfassung dieses Beitrags aktuellen steuerpolitischen Empfehlungen des Vorjahres (2017) vorgestellt. Den Abschluss bilden ein kurzer Ausblick und Schlussfolgerungen.

3 Die Diskussion um die Besteuerung multinationaler Unternehmen ist ein Beispiel für die beiden letzten Punkte.

4 Eine Liste der Gesetzesvorschläge seit 2014 findet sich auf den Seiten der Generaldirektion Steuern und Zollunion: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_fair_taxation_digital_economy_annex_21032018_en.pdf (Stand April 2018).

2. Das Europäische Semester als Plattform für einen strukturierten wirtschaftspolitischen Dialog

Inhaltlich bietet das Europäische Semester die Plattform für eine strukturierte Diskussion der Mitgliedstaaten, der Europäischen Kommission und des Parlamentes über nationalen wirtschaftspolitischen Reformbedarf und -vorhaben.

Das Europäische Semester lässt sich in vier Phasen unterteilen[5]. Während aller Phasen findet ein enger Dialog mit den Mitgliedstaaten statt.

Phase 1: Der Zyklus startet mit der Veröffentlichung des Jahreswachstumsberichts der Kommission im November jeden Jahres. Der Bericht erläutert die wirtschaftspolitischen Prioritäten der Kommission und bildet die Grundlage für den weiteren Prozess. Der Jahreswachstumsbericht wird mit einem Paket von weiteren Dokumenten veröffentlicht. Dazu gehören:

- der sog. Warnmechanismusbericht. Dieser Bericht identifiziert anhand von Vergleichsdaten (*Scoreboard*) die Länder, für die eine vertiefte Analyse im Rahmen des Makroökonomischen Ungleichgewichtsverfahren unternommen werden sollte. Diese Analyse ist dann Teil des Länderberichts im Europäischen Semester.
- Die wirtschaftspolitischen Empfehlungen für den gesamten Euroraum, d.h. für die Gesamtheit der Mitgliedstaaten desselben. Besonderes Augenmerk liegt dabei auf möglichen Spillover-Effekten zwischen den Mitgliedstaaten.
- Die Stellungnahmen der Kommission zu den nationalen Haushaltsentwürfen.
- Der Entwurf des gemeinsamen Beschäftigungsberichts der Kommission und des Rates.

In Phase 2, im Frühjahr, folgt die Veröffentlichung der Länderberichte, die eingehende Analysen enthalten (s. hierzu auch die Darstellung des steuerpolitischen Teils des deutschen Länderberichts in Abschnitt 3.2). Diese Berichte bilden die Diskussionsgrundlage für die Gespräche mit den Mitgliedstaaten.

5 Umfassende Informationen zum Europäischen Semester stellt die Europäische Kommission im Internet zur Verfügung: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/eu-economic-governance-monitoring-prevention-correction/european-semester_de.

In der dritten Phase (April) veröffentlichen die Mitgliedstaaten ihrerseits die nationalen Reformprogramme. Diese stellen die wirtschaftspolitischen Prioritäten dar, um die nationalen Reformvorhaben einschließlich der im Jahreswachstumsbericht dargelegten Ziele und im Vorjahr angenommenen länderspezifischen Empfehlungen zu erreichen.

Phase 4 ist die abschließende Phase des Prozesses. Die Kommission legt die Vorschläge für die länderspezifischen Empfehlungen vor. Der formelle Beschluss erfolgt durch den Europäischen Rat nach Diskussion der Empfehlungen im Rat im Sommer.

3. Rechtliche Grundlagen der wirtschaftspolitischen Koordinierung im Europäischen Semester

Das Europäische Semester ist wie oben beschrieben der jährliche Prozess, der die effektive Umsetzung der Art. 121 und 148 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) gewährleisten soll. Dem Vertrag zufolge sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, ihre Wirtschaftspolitik als Angelegenheit von gemeinsamem Interesse zu betrachten, sich haushaltspolitisch vom Gebot gesunder öffentlicher Finanzen leiten zu lassen und dafür zu sorgen, dass ihre Wirtschaftspolitik das ordnungsgemäße Funktionieren der Wirtschafts- und Währungsunion nicht zu gefährden droht. Die wirtschaftspolitische Koordinierung ist also im Primärrecht verankert. Art. 121 hebt dabei die Wirtschaftspolitik als eine Angelegenheit von gemeinsamem Interesse hervor und beschreibt die daraus folgenden Prozesse wie beispielsweise die an die Mitgliedstaaten gerichteten Schlussfolgerungen (länderspezifische Empfehlungen) des Rates sowie die multilaterale Überwachung der Wirtschaftspolitik. Art. 148 befasst sich mit der Zusammenarbeit im Bereich der Beschäftigungspolitik.

Das heutige Europäische Semester wurde 2011 erstmalig angewendet[6]. Die rechtliche Grundlage bildet das sog. *Sixpack*. Es handelt sich dabei um sechs Verordnungen zur Reform des Stabilitäts- und Wachstumspaktes, mit denen das neue gesamtwirtschaftliche Überwachungsverfahren eingeführt wurde. Verordnung 1175/2011 des *Sixpacks* hat Verordnung

6 Dem heutigen Europäischen Semester gingen andere wirtschaftspolitische Koordinierungsbemühungen voraus wie sie bereits in der Verordnung (EG) Nr. 1466/97 des Rates über den Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung und der Überwachung und Koordinierung der Wirtschaftspolitiken angelegt waren. Teile dieser Prozesse lassen sich als Vorläufer des Europäischen Semester ansehen, die mit dem *Sixpack* vereinheitlicht wurden.

1466/97 geändert und damit das Europäische Semester im Sekundärrecht der EU verankert[7]. Art. 2-a der Verordnung (EG) Nr. 1466/97 fasst die Rechtsgrundlagen der verschiedenen Elemente des Europäischen Semesters wie folgt zusammen[8]:

- Haushaltsüberwachung: Art. 121 AEUV und Verordnung 1466/97
- Beschäftigungspolitik: Art. 148 AEUV
- Strukturreformen: Die Übermittlung und die Bewertung der Nationalen Reformprogramme (nach Art. 121 AEUV und der Europa 2020-Strategie)
- Makroökonomische Überwachung zur Vermeidung und Korrektur makroökonomischer Ungleichgewichte (Art. 121 AEUV und Verordnung 1176/2011)

Auf das *Sixpack* folgten im Jahr 2013 zwei weitere Verordnungen (*Twopack*), welche eine Stärkung der Haushaltsüberwachung zum Ziel hatten. Verordnung 473/2013 verpflichtet die Mitgliedstaaten, ihre Haushaltsentwürfe für das Folgejahr bis zum 15. Oktober der Kommission und der Euro-Gruppe vorzulegen. Diese werden von der Kommission geprüft. Kommt die Kommission zum Schluss, dass die Entwürfe nicht mit dem Stabilitäts- und Wachstumspakt im Einklang stehen, kann die Kommission eine revidierte Haushaltsplanung verlangen (Art. 7(2) der Verordnung).

Ein wesentliches Ergebnis der Analysen und Beratungen im Europäischen Semester sind die länderspezifischen Empfehlungen des Rates zu den nationalen Reformprogrammen. Diese basieren auf Art. 121(2) AEUV (Wirtschaftspolitik als gemeinsame Angelegenheit) und Art. 148(4) AEUV mit detaillierten Anforderungen an beschäftigungspolitische Richtlinien. Da-

7 Für eine Übersicht über den rechtlichen Rahmen der wirtschaftspolitischen Koordinierung s. auch *Stefan Pilz* (2016) Der Europäische Stabilitätsmechanismus. Eine neue Stufe der europäischen Integration. Neue Staatswissenschaften 17. Mohr Siebeck. Tübingen.

8 Verordnung (EU) Nr. 1175/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16.11.2011 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1466/97 des Rates über den Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung und der Überwachung und Koordinierung der Wirtschaftspolitiken. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:32011R1175. Weitere Details zum Ablauf des Semesters finden sich in der Mitteilung der Kommission (KOM(2010) 367) „Stärkung der wirtschaftspolitischen Koordinierung für Stabilität, Wachstum und Beschäftigung – Instrumente für bessere wirtschaftspolitische Steuerung der EU" (s. auch Abschnitt II zum chronologischen Ablauf des Semesters).

rüber hinaus basieren haushaltspolitische Empfehlungen auf dem präventiven Arm des Stabilitäts- und Wachstumspaktes (Art. 5(2) der Verordnung 1466/97 für den Euroraum, sowie Art. 9(2) für Nicht-Euro Länder).

Für Mitgliedstaaten mit makroökonomischen Ungleichgewichten basieren die Empfehlungen auf dem präventiven Arm des Verfahrens bei makroökonomischen Ungleichgewichten (Art. 6(1) der Verordnung 1176/2011). Diese Empfehlungen sind rechtlich nicht bindend für die Mitgliedstaaten und ihre Nicht-Befolgung bleibt ohne Sanktionen[9]. Wird hingegen der korrektive Arm des Verfahrens ausgelöst, so werden spezielle Empfehlungen ausgesprochen, die zwar gleichzeitig mit den länderspezifischen Empfehlungen veröffentlicht werden, aber rechtlich unabhängig von diesen sind. In diesem Fall können Sanktionen folgen. Bisher ist dieser korrektive Arm bei makroökonomischen Ungleichgewichten nicht angewendet worden.

II. Die Analyse von Steuern im Europäischen Semester

Die ökonomische Steueranalyse im Semester basiert auf finanzwissenschaftlichen Erkenntnissen zur komplexen Frage, wie ein wachstums- und beschäftigungsfreundliches Steuersystem mit gleichzeitig stabilem Aufkommen ausgestaltet werden kann (s. Abschnitt 3.1). Diesbezügliche ökonomische Betrachtungen und die politischen Vorgaben des Jahreswachstumsberichts bilden den Rahmen für die Länderberichte. In diesen werden anhand nationaler Daten und entsprechender Analysen die Steuersysteme der Mitgliedstaaten untersucht (s. Abschnitt 3.2). Diese Analysen sowie die nationalen Reformprogramme bilden schließlich die Grundlage für die Formulierung länderspezifischer Empfehlungen, die von der Kommission vorgeschlagen und von den Mitgliedstaaten im Rat verabschiedet werden (s. Abschnitt 3.3).

1. Ökonomische Erkenntnisse zum Einfluss von Steuern auf das Wirtschaftswachstum als Grundlage der Analyse

Die Steueranalyse im Europäischen Semester stützt sich auf zentrale Ergebnisse der finanzwissenschaftlichen Forschung, die im Folgenden kurz zusammengefasst werden sollen. Steuern müssen eine stabile Aufkom-

9 Die Behandlung von Programmländern wurde im *Twopack* geregelt. Nach Art. 12 der Verordnung 472/2013 sind Mitgliedstaaten, die einem makroökonomischen Anpassungsprogramm unterliegen, für die Laufzeit des Programms vom Europäischen Semester ausgenommen.

mensquelle darstellen, um das Staatsbudget zu finanzieren. Gleichzeitig verzerren sie jedoch Marktpreise und damit die Allokation von Produktionsfaktoren und erzeugen (häufig auch ungewollte) Anreize für oder gegen bestimmte Aktivitäten. Die von ihnen hervorgerufenen Verhaltensänderungen sind mit ökonomischen Kosten verbunden. Es resultiert somit der bekannte Zielkonflikt zwischen Aufkommensgenerierung und den ökonomischen Kosten, die aus den steuerinduzierten Verzerrungen entstehen. Es stellt sich daher die Frage, welche Steuerarten signifikantes Aufkommen generieren und dabei möglichst wenige Verzerrungen bewirken.

Dies lässt sich zum einen aus theoretischer Sicht diskutieren, zum anderen können empirische Befunde Hinweise auf ein wachstumsfreundliches Steuersystem geben[10]. Zunächst folgt hier ein kurzer Überblick über die wirtschaftswissenschaftlichen Befunde zu Einkommensteuern (Steuern auf Arbeit und Kapital, direkt Steuern) sowie anschließend hinsichtlich indirekter Steuern (Grundsteuern, Konsum- und Umweltsteuern). Vereinfachend lässt sich sagen, dass eine Steuer eher weniger wachstumsschädlich ist, wenn ihre Bemessungsgrundlage wenig auf die Besteuerung reagiert. Je stärker die Reaktion – die sog. Elastizität – der Bemessungsgrundlage, desto höher die Wohlfahrtsverluste durch Besteuerung.

Steuern auf den Faktor Arbeit (Einkommensteuer, Lohnsummensteuern und Sozialversicherungsbeiträge) beeinflussen die Entscheidung über die Aufnahme von Arbeit sowie der Anzahl geleisteter Arbeitsstunden. Die Richtung der Effekte ist theoretisch schwer vorherzusagen, da Steueränderungen zwei gegenläufige Effekte auslösen: Einen Einkommens- und einen Substitutionseffekt. So kann etwa bei einer Steuersenkung das höhere Nettoeinkommen zu einer Verringerung des Arbeitsangebots führen, um mehr Freizeit in Anspruch zu nehmen. Gleichzeitig setzt der höhere Lohn einen Anreiz mehr zu arbeiten. Generelle Aussagen lassen sich daher bei Einkommensteuern in der wirtschaftspolitischen Beratung kaum treffen. Vielmehr muss anhand von Simulationen und Analysen genau die Tarifstruktur und die Gestaltung der Steuerklassen untersucht werden, um die durchschnittlichen Steuerbelastungen und

10 Ein Überblick über die gesamte Literatur würde den Rahmen dieses Textes sprengen. Einen umfassenden Überblick über die Literatur gibt D. Prammer (2011) in „Quality of taxation and the crisis: tax shifts from a growth perspective". Taxation Papers Directorate-General Taxation and Customs Union. European Commission. 2011. DOI 10.2778/29300.

die Grenzbelastungen für verschiedene Einkommensgruppen und Haushaltstypen zu berechnen und Verzerrungen offenzulegen.

Steuern auf Kapital (Unternehmensgewinne, Kapitalerträge, Dividenden und Zinsen) beeinflussen den Kapitalertrag und damit den Kapitalstock sowie die Spar- und Investitionsentscheidungen. Da Kapital in der Regel als eher mobil angesehen wird, werden diese Steuern in der Literatur wegen der Möglichkeit der Verlagerung von Investitionen ins Ausland häufig als eher wachstumsschädlich klassifiziert. Allerdings gibt es einige Gründe, die trotzdem für eine Besteuerung sprechen. Zum einen ist Kapital nicht vollständig mobil, und es existieren eine Reihe von immobilen Gewinnen, deren Besteuerung effizient ist. Eine zu geringe Kapitalbesteuerung kann zudem zu Verzerrungen im Zusammenspiel mit Einkommensteuern auf den Faktor Arbeit führen. So nehmen beispielsweise die Anreize zu, Arbeitseinkommen als Kapitaleinkommen auszuweisen, wenn die Steuersatzdifferenz zwischen den beiden Einkommensarten steigt. Zudem hat sich in der jüngeren Zeit eine lebhafte Diskussion über die Auswirkungen einer niedrigen Kapitalbesteuerung auf die Ungleichheit sowohl bei Einkommen als auch bei Vermögen entwickelt. Trotz der eher wachstumsschädlichen Effekte dieser Steuern auf die Kapitalakkumulation bleiben sie daher in den meisten Ländern eine wichtige Säule im Steuersystem. Auch hier ist daher eine genaue Analyse erforderlich, um Schwachstellen im Steuersystem zu identifizieren.

Konsumsteuern (hauptsächlich Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern) zählen zu den eher weniger wachstumsschädlichen Steuern. Der Grund ist die weniger starke Reaktion der Bemessungsgrundlage auf die Steuer. Es ist dabei jedoch zu berücksichtigen, dass diese Steuern regressiv sein können und damit im Konflikt mit verteilungspolitischen Zielen stehen können.

Umwelt- und periodische anfallende Grundsteuern werden in der Literatur als am wenigsten wachstumsschädlich betrachtet. Bei Grundsteuern ist die Bemessungsgrundlage völlig unelastisch, so dass es zu keinen Substitutionseffekten durch steuerinduzierte Preisverzerrungen kommt. Es kommt lediglich zu einem Einkommenseffekt. Umweltsteuern sind positiv zu bewerten, da sie zu einer verbesserten Ressourcenallokation beitragen können. Bei Umweltsteuern sind jedoch auch die Konflikte zwischen Lenkungs- und Aufkommensziel zu berücksichtigen. Zudem sind Umweltsteuern bei nationalen Alleingängen weniger effektiv hinsichtlich des Lenkungsziels und können unter Umständen die Wettbewerbsfähigkeit verringern, wenn die Maßnahme lediglich national eingeführt wird.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die steuerlich induzierte Verzerrung umso höher ist, je stärker die Bemessungsgrundlage der Steuer reagiert. Dabei ist im Detail jedoch eine genauere Analyse jeder Steuerart unter Berücksichtigung der länderspezifischen Umstände nötig. Gerade im Bereich der Einkommensbesteuerung sind Details der Tarif- und Steuerklassengestaltung zu berücksichtigen. Diese Analyse findet im Rahmen des Europäischen Semesters in den Länderberichten statt. Im folgenden Absatz wird der Steuerteil des Länderberichts 2018 für Deutschland dargestellt. Über den Steuerbereich hinaus erfolgt in den Länderberichten eine umfassende Analyse aller wirtschaftspolitischen Fragestellungen, die über den Rahmen dieses Artikels deutlich hinausgeht.

2. Länderspezifische Steueranalyse: die Rolle der Länderberichte am Beispiel Deutschlands

Die im vorherigen Absatz skizzierten ökonomischen Befunde zeigen, dass Steuern auf eher immobile Bemessungsgrundlagen aufgrund der geringeren Verhaltensreaktionen tendenziell weniger wachstumsschädlich sind. Es ist jedoch selbstverständlich, dass solch allgemeine Aussagen nicht ausreichen, um die steuerpolitische Situation in einem Mitgliedstaat zu bewerten. Hierzu müssen für jedes Land Daten und Steuersystem im Detail analysiert werden. Die folgenden Absätze basieren wesentlich auf dem Länderbericht für Deutschland und zeigen beispielhaft, wie Steuern in den Länderberichten diskutiert werden. Der Bericht wurde im März 2018 veröffentlicht[11] und diskutiert über die hier kurz dargestellten Elemente hinaus auch Lösungsvorschläge sowie bereits ergriffene Maßnahmen im Steuerbereich.

Steuerbelastung – gesamtwirtschaftliche Daten

Das deutsche Gesamtsteueraufkommen in Relation zur Wirtschaftsleistung lag im Jahr 2016 mit 39 % des BIP zwischen dem Durchschnitt des Euroraumes (40,1 %) und dem EU-Durchschnitt (38,9 %). Dahingegen ist die Steuer- und Abgabenbelastung von Geringverdienern im europäischen Vergleich hoch (50 % des Durchschnittslohns) und nur 9,2 Prozentpunkte geringer als die steuerliche Belastung der Personengruppen mit hohem Einkommen (definiert als 167 % des Durchschnittslohns).

11 Der vollständige Länderbericht ist auf den Seiten der Europäischen Kommission verfügbar: (https://ec.europa.eu/info/files/2018-european-semester-country-report-germany_de, Stand: 18.3.2018).

Deutschland hat damit im Vergleich zu anderen EU-Ländern eine relativ niedrige Steuerprogression. Auf die Sozialversicherungsbeiträge entfallen ungefähr zwei Drittel der Steuer- und Abgabenbelastung der persönlichen Einkommen, während die Einkommensteuer nur ein Drittel ausmacht. Ein wichtiges Merkmal ist, dass die Beiträge der Arbeitnehmer zu den Systemen der sozialen Sicherheit weit über dem europäischen Durchschnitt liegen, während die Arbeitgeberbeiträge unterdurchschnittlich bleiben.

Steuersystem

Im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten zieht Deutschland zur Generierung seiner Einnahmen in relativ hohem Maße eher verzerrende direkte Steuern heran, insbesondere Steuern auf den Faktor Arbeit. Das Steueraufkommen aus dem Erwerbseinkommen betrug im Jahr 2015 19,3 % des BIP. Nur in fünf Ländern der EU-28 ist dieser Wert höher. Bei den Einnahmen aus Verbrauch- und Kapitalertragssteuern dagegen rangiert Deutschland unter den 28 Mitgliedstaaten recht weit unten, nämlich auf den Plätzen 23 bzw. 15. Die Einnahmen aus periodischen Grundsteuern beliefen sich 2016 auf 0,4 % des BIP und lagen damit weit unter dem EU-Durchschnittswert von 1,6 %. Insgesamt ist der Beitrag der Besteuerung des Faktors Arbeit zu den Staatseinnahmen in Deutschland im Vergleich zu anderen EU-Ländern überdurchschnittlich hoch, während die Besteuerung von Kapital bei Weitem geringer ist[12]. Insbesondere Geringverdiener und Zweitverdiener sehen sich einer hohen Grenzbesteuerung gegenüber, die auch die Anreize zur Aufnahme von Arbeit reduziert[13].

12 Ein umfassender Überblick über die Belastungen im deutschen Steuer- und Abgabensystem findet sich in *A. Peichl*, *M. Buhlmann*, *M. Löffler* (2017): Grenzbelastungen im Steuer-, Abgaben- und Transfersystem. https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/BSt/Publikationen/GrauePublikationen/NW_Steuer_und_Transfersystem.pdf (Stand 13.9.2017).

13 Insbesondere die Besteuerung von Zweitverdienern wurde in Deutschland in den vergangenen Jahren immer wieder diskutiert. Die Evidenz für die starken negativen Anreizwirkungen des Ehegattensplittings ist dabei in der ökonomischen Literatur gut dokumentiert. Die politische Debatte spiegelt eher gesellschaftspolitische Positionen der Parteien zu verschiedenen Familienmodellen wider. Eine Übersicht über die Literatur sowie eine ökonomische und rechtliche Analyse finden sich in *J. Englisch* und *J. Becker*, ifst-Schrift 510: Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting: https://www.ifst.de/images/schriften/2016/510/510.pdf.

In den vergangenen zehn Jahren hat die Besteuerung der Eigentumsübertragung (Grunderwerbsteuer) bei der Finanzierung der Länderhaushalte an Bedeutung gewonnen. Außer Bayern und Sachsen haben sämtliche Bundesländer ihre Grunderwerbsteuern seit 2007 erhöht. In vielen Fällen haben sie sich sogar beinahe verdoppelt. Fast alle Bundesländer wenden nun Steuersätze zwischen 5 % und 6,5 % an, während der entsprechende Satz 2007 noch einheitlich 3,5 % betrug. In Verbindung mit den gestiegenen Immobilienpreisen haben diese höheren Steuersätze die Steuereinnahmen merklich erhöht. Diese Entwicklung dürfte sich fortsetzen[14]. Zu berücksichtigen ist dabei, dass Transfersteuern aus ökonomischer Sicht weniger effizient sind als periodische Grundsteuer[15].

Es gibt in Deutschland bedeutenden Spielraum für eine Verlagerung der Besteuerung vom Faktor Arbeit auf weniger wachstumsschädliche Steuerbemessungsgrundlagen wie Umweltsteuern. Mit 1,9 % des BIP ist das Umweltsteueraufkommen im Vergleich zum EU-Durchschnitt von 2,4 % des BIP insgesamt eher schwach[16]. Im Jahr 2004 befand es sich noch auf dem Niveau des EU- Durchschnitts, ist seither aber stetig gesunken. Der Rückgang ist in erster Linie auf die Senkung der Kraftstoffsteuer zurückzuführen. Die Kraftstoffsteuersätze wurden seit 2003 nicht mehr angepasst. Dadurch haben sie sich inflationsbedingt faktisch auf das Niveau verringert, das sie vor der ökologischen Steuerreform aufwiesen. Der Steuervorteil bei den Grenzsteuersätzen für Dieselkraftstoff gegenüber Ottokraftstoff gehört zu den höchsten in der EU, obwohl Diesel die Luftqualität stärker belastet als bleifreies Benzin. Mit der Einführung des Energiesteuergesetzes im Jahr 2006 wurden für bestimmte energieintensive Verfahren Befreiungen von der Energiesteuer eingeführt. In den letzten Jahren wurden keine Maßnahmen getroffen, um die Steuerbemessungsgrundlage durch den Abbau umweltschädlicher Steuervergünstigungen (z.B. der Energiesteuerermäßigungen und der günstigen Besteuerung von Firmenwagen) zu verbreitern. Solche Maßnahmen

14 Siehe IW Köln, 2017 – Reform der Grunderwerbsteuer – Studie für die FDP Fraktionsvorsitzendenkonferenz, Institut der deutschen Wirtschaft, Köln.

15 Transaktionssteuern reduzieren die Effizienz und das Angebot, da sie u.a. zu einem Rückgang von Transaktionen im Markt führen. Eine detaillierte Diskussion hierzu findet sich Bericht „Taxation Trends in the European Union", European Commission, 2012.

16 Die Umlage für erneuerbare Energien (EEG-Umlage) beläuft sich auf etwa 0,8 % des BIP und ist in dieser Statistik nicht enthalten, da es im rechtlichen Sinne nicht um eine Steuer handelt.

könnten eine Verlagerung auf weniger wachstumsschädliche Steuerquellen ermöglichen und zur Lösung von Umweltproblemen beitragen.

Deutschland besitzt kein sehr investitionsfreundliches Steuersystem. Sein gesetzlicher Körperschaftsteuersatz von 31 % gehört zu den höchsten in der EU und ist auch im Vergleich mit anderen großen Volkswirtschaften hoch[17]. Abgesehen von den Ineffizienzen, die sich aus der Einbeziehung verschiedener ertragsunabhängiger Komponenten in die Steuerbemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ergeben, ist das System anfällig für besondere Steuerstrategien, die darauf abzielen, die Steuerzahlungen auf ein Minimum zu beschränken[18]. Auch der effektive Durchschnittssteuersatz von 28,2 % liegt deutlich über dem EU-Durchschnittswert von 20,9 %. Zudem sind die aus der Unternehmensbesteuerung resultierenden Anreize zur Schuldfinanzierung hoch. Deutschland rangiert in diesem Punkt EU-weit auf Platz 7. Dies liegt daran, dass Fremdfinanzierungskosten von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer abgezogen werden können, während dies für Eigenkapitalfinanzierungskosten nicht gilt. Auf der internationalen Rangliste der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit von 35 OECD-Ländern belegt das deutsche Steuersystem insgesamt Platz 21 und in Bezug auf die Körperschaftsteuer Platz 14[19]. Die niedrige Einstufung (Platz 29) in Bezug auf die Einkommensbesteuerung, die auch für steuerlich transparente Unternehmen wie Partnerschaften gilt, ergibt sich infolge der Komplexität des Systems und der hohen Steuersätze. Zudem ist die Verlustvortragsregelung relativ streng, denn Verlustvorträge sind auf 60 % des im betreffenden Jahr zu versteuernden Einkommens begrenzt.

17 Siehe ZEW, 2017 – Effective Tax Levels Using the *Devereux/Griffith* Methodology – Final report 2016, Projekt im Auftrag der Europäischen Kommission, TAXUD/2013/CC/120, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH (ZEW) Mannheim. Dies ist das Ergebnis der kommunalen Gewerbesteuer, die auf die Körperschaftsteuer aufgeschlagen wird, und des Solidaritätszuschlags.

18 Entschließung des Bundesrates zur Verhinderung von Gestaltungsmodellen zur Minderung der Gewerbesteuer mittels Lizenzzahlungen – ‚Gerechte Verteilung der Gewerbesteuer zwischen den Gemeinden gewährleisten'. 2016. Verfügbar unter: https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2016/0601-0700/635-16(B).pdf?__blob=publicationFile&v= 1. (Stand März 2018).

19 Siehe *Pomerlo, K.*, 2017 – International Tax Competitiveness Index 2016, Tax Foundation, Washington, D.C. *Pusch, T.* und *Rehm, M.*, 2017 – Positive Effekte des Mindestlohns auf Arbeitsplatzqualität und Arbeitszufriedenheit, Wirtschaftsdienst, 97. Jahrgang Ausgabe 6, S. 409.

In der Erbschaftsbesteuerung könnten geringere Steuerbefreiungen zu einer erheblichen Erweiterung der Steuerbemessungsgrundlage führen, die es ermöglichen würde, Steuersätze zu senken und kleinere Familienbetriebe zu entlasten[20]. Dies könnte auch helfen, die ungleiche Vermögensverteilung zu reduzieren und gleichzeitig die Steuerbemessungsgrundlage erweitern. Nach Zahlen aus dem Jahr 2012 erbringt die Erbschaftsteuer mit 0,16 % des BIP nur 0,41 % der gesamten Steuereinnahmen. Schätzungen legen nahe, dass in Deutschland jährlich etwa 200 bis 300 Mrd. Euro (6–10 % des BIP) in Form von Erbschaften oder Schenkungen den Eigentümer wechseln[21]. Diese Kapitalübertragungen sind stark am oberen Ende der Wohlstandsverteilung konzentriert: Ein Drittel des Gesamtbetrags der Erbschaften und Schenkungen gehen an nur 1,5 % aller Empfänger und betreffen Beträge von über 500 000 Euro. 0,08 % der Empfänger erhielten Übertragungen von mehr als 5 Mio. Euro, die in der Summe 14 % des Gesamtbetrags ausmachen. Mehr als die Hälfte davon sind Übertragungen zwischen Unternehmen und derzeit größtenteils von der Erbschaftsteuer befreit. Die Erbschaftsteuerreform von 2016 dürfte in dieser Hinsicht kaum etwas ändern.

Die niedrigen periodischen Grundsteuern und Erbschaftsteuern sollten vor dem Hintergrund der beträchtlichen Vermögensungleichverteilung gesehen werden. 2014 lag der Gini-Koeffizient des Nettovermögens in Deutschland bei 0,76 und war damit der zweithöchste im Euroraum (wo er 0,69 laut Daten der zweiten Haushaltsbefragung der Europäischen Zentralbank zu Finanzen und Konsum betrug). Die wohlhabendsten 10 % der Bevölkerung verfügten über 60 % des Vermögens, während die untere Hälfte aller Haushalte nur rund 1 % besaß. Immobilienbesitz und Unternehmensvermögen waren stark auf die wohlhabenderen Haushalte konzentriert, wobei nur 10 % der Befragten Aktien oder Unternehmensvermögen und 13 % Investmentfondsanteile hielten. Da es keine Vermögensteuer gibt, wären höhere und gezieltere Erbschaftsteuern, die auf die wohlhabendsten Gesellschaftsschichten angewandt werden, eine Möglichkeit, die Vermögensungleichverteilung zu mindern. Laut einem kürzlich von der Bundesregierung veröffentlichten Bericht über Wohl-

20 *Bach, S.* und *Thiemann, A.*, 2016 – Inheritance Tax Revenue Low Despite Surge in Inheritances, DIW Wochenbericht 4+5 2016, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e.V. (DIW Berlin), Berlin.

21 *Bach, S.* und *Thiemann, A.*, 2016 – Inheritance Tax Revenue Low Despite Surge in Inheritances, DIW Wochenbericht 4+5 2016, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e.V. (DIW Berlin), Berlin.

stand und Armut gaben zwei Drittel der Befragten an, Erbschaften seien die Hauptursache ihres Wohlstands, nicht die eigenen Ersparnisse[22].

3. Länderspezifische Empfehlungen am Beispiel Deutschlands

Die Länderberichte bilden die Grundlage für die Diskussion und die Entwicklung der länderspezifischen Empfehlungen[23]. Die Empfehlungen für Deutschland für das Jahr 2018 liegen noch nicht vor, daher soll hier kurz auf die Empfehlungen des Jahres 2017 eingegangen werden. Die Analyse im letztjährigen Länderbericht ist der oben vorgestellten ähnlich, wenngleich sich einige Schwerpunkte 2018 verschoben haben.

Der Rat für Wirtschaft und Finanzen hat die länderspezifischen Empfehlungen für 2017 auf seiner Tagung vom 11.7.2017 angenommen. Für Deutschland hat der Rat im Steuerbereich Folgendes empfohlen[24]:

Empfehlung 1: … dass Deutschland 2017 und 2018 … die Effizienz und Investitionsfreundlichkeit des Steuersystems weiter verbessert;

Empfehlung 2: … dass Deutschland 2017 und 2018 … die Fehlanreize, die Zweitverdiener von einer Erwerbstätigkeit abhalten, verringert und den Übergang in reguläre Beschäftigungsverhältnisse erleichtert; die hohe Steuer- und Abgabenbelastung für Geringverdiener verringert;

Empfehlung 1 bezieht sich vor allem auf das Körperschaftsteuersystem. Die im Länderbericht diskutierte hohe Tarifbelastung von Unternehmen wird im Erwägungsgrund (10) aufgenommen. So wird auch die Gewerbesteuer als Investitionshemmnis erwähnt. Dies wurde bereits in mehreren Länderberichten der vergangenen Jahre erörtert und ist auch in der deutschen ökonomischen Diskussion unstrittig. In den Erwägungsgründen wird zudem auf das komplexe Steuersystem und hohe Steuerverwaltungskosten verwiesen.

Empfehlung 2 betont die Fehlanreize insbesondere bei Gering- und Zweitverdienern im aktuellen Steuertarif. Dies ist ebenfalls ein Dauerthema in der deutschen Steuerdiskussion und wird durch die im Länder-

22 Bundesministerium für Arbeit und Soziales (BMAS), 2017a – Lebenslagen in Deutschland, der Fünfte Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Berlin.

23 Die Empfehlungen finden sich hier: http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9296-2017-INIT/de/pdf (Stand 4.3.2018).

24 Diese Auszüge zum Steuerbereich zeigen, dass die eigentlichen Empfehlungen allgemein und kurzgehalten werden. Zusätzliche Details finden sich meist den Erwägungsgründen, die den Empfehlungen vorangestellt sind. Diese beruhen wiederum auf den Analysen der Länderberichte.

bericht verwendeten Daten ebenfalls untermauert. Die Erwägungsgründe (15) und (17) diskutieren insbesondere steuerliche Gründe für die Fehlanreize zur Arbeitsaufnahme. Zu nennen sind die gemeinsame Einkommensteuerveranlagung von Ehepartnern und die hohe Steuer- und Abgabenbelastung für Geringverdiener.

Insgesamt zeigt der Blick auf die Empfehlungen, dass die Europäische Kommission und die Länderanalysen sich nah an den nationalen Debatten bewegen, diese fundiert begleiten und um eine europäische Dimension ergänzen. Dies erfolgt in enger Diskussion mit den Mitgliedstaaten und auf der Basis der Ziele, die durch die Europa 2020-Strategie und dem Jahreswachstumsbericht vorgegeben werden.

III. Schlussfolgerungen und Ausblick

Die wirtschaftspolitische Koordinierung in der EU ist nach der Wirtschafts- und Finanzkrise erheblich reformiert worden. Die Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme ist dabei stärker in den Fokus gerückt und ergänzt damit die rein binnenmarktorientierte Sicht auf nationale Steuersysteme. Letztere hat vor allem die Abschaffung steuerlicher Hindernisse in grenzüberschreitenden Situationen im Blick. Dieser Blick weitet sich im Europäischen Semester. Dies gilt vor allem für Fragen der steuerlichen Anreize für Investitionen und der Arbeitsaufnahme, schließt aber auch die Diskussion von aggressiven Steuerplanungsmodellen und Steuergerechtigkeit ein. Die Tatsache, dass 2017 15 Mitgliedstaaten Empfehlungen zur Steuerpolitik erhalten haben, zeigt, dass das Thema Steuern ein wichtiger Bestandteil der Diskussion ist.

Werden Steuerthemen auch in der Zukunft eine wichtige Bedeutung in der wirtschaftspolitischen Debatte und Koordinierung auf EU-Ebene haben? Nach Auffassung des Autors ist davon auszugehen. Die Zukunft der EU mit 27 Mitgliedstaaten, die Vertiefung des Euroraumes und die fortschreitende Digitalisierung werden Herausforderungen an nationale Steuersysteme stellen, die nicht allein national zu bewältigen sind. Die EU muss in diesem Politikbereich aktiv bleiben, auch, um auf globaler Ebene in den Foren der G7 und G20 eine starke Stimme zu haben und die Interessen der Union zu wahren. Die starke öffentliche Aufmerksamkeit, die sich durch verschiedene Steuerskandale sehr auf die Funktionsweise des internationalen Steuersystems konzentriert, wird auf absehbare Zeit bestehen bleiben. Steuerpolitische Fragen haben durch diese Entwicklungen eine deutliche prominentere Rolle bekommen. Es ist damit zu rechnen, dass dieser politische Druck bestehen bleibt.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Hanno Kube*
und Dr. *Thomas Hemmelgarn*

Prof. Dr. *Gregor Kirchhof*, LL.M., Augsburg

Ich danke sehr für diese beiden äußerst anregenden Vorträge und freue mich, dass wir jetzt auch in den interdisziplinären Diskurs eingetreten sind – die Perspektiven wurden erheblich erweitert. In diesem Sinne erlaube ich mir eine Frage zu jedem Vortrag und dabei auch eine Bemerkung zur Interdisziplinarität.

Hanno (*Kube*), Du hast den Blickwinkel Deines Vortrags auf die Ausgabenstruktur der Europäischen Union gedehnt. Über diese sollen wir nachdenken, insbesondere weil 75 % der Mittel in die Agrar- und Strukturförderung fließen. Meine Anregung wäre, auch noch die Verfahren zu erfassen, in denen über diese Ausgaben entschieden wird. Wäre es sachgerecht, hier demokratischere und transparentere Entscheidungsprozesse einzufordern?

Der Auftrag des nachbarwissenschaftlichen Vortrags war, die ökonomischen Perspektiven zu schärfen. Im Sinne des Dialogs der Fächer erlaube ich mir, die Ergebnisse verfassungsrechtlich zu hinterfragen. Die Grundsteuer ist aus dem Blickwinkel des Leistungsfähigkeitsprinzips und Gleichheitssatzes zu kritisieren. Finanziell sind viele Häuser, die der Besteuerung die Grundlage bieten, nicht den Eigentümern, sondern den Banken zuzurechnen. Verfassungsrechtlich stellt sich zudem die Frage, ob die Grundsteuer gleichheitsgerecht bemessen wird. Die benannten negativen Anreize des Ehegattensplittings leuchten mir im Ergebnis kaum ein. Vielmehr vertrete ich – wie andere auch – die Auffassung, dass das Splitting die eheliche Gemeinschaft steuerlich sachgerecht fasst und nicht einfach gestrichen werden darf, ohne das Institut der Ehe steuerrechtlich zu ignorieren und so die Verfassung zu verletzen. Mir ist bewusst, dass hierzu auch andere Auffassungen vertreten werden. Doch fällt auf, dass in einer wirtschaftspolitischen Perspektive aus Brüssel Änderungen vorgeschlagen werden, denen das nationale Steuerrecht jedenfalls mit großer Skepsis begegnet. Ohnehin bilden die Grundsteuer und das Ehegattensplitting nicht die zentralen Pfeiler des deutschen Steuerrechts. Wäre es daher nicht erwägenswert und wären die Vorschläge nicht ausgewogener, würden wir – vielleicht in einer Überforderung – ver-

suchen, die ökonomische und die juristische Brille aufzusetzen, um sodann die Perspektiven abzugleichen? Sonst drohen die ökonomischen Vorschläge zu einem juristischen Befremden zu führen und allein deshalb beiseite geschoben zu werden.

Prof. Dr. *Johanna Hey*, Köln

Ich habe zwei kleine Fragen. Herr *Kube*, es wird Sie nicht verwundern, dass mir Ihr Plädoyer für die Beibehaltung des BNE-Eigenmittel-Systems sehr gut gefallen hat. Ich würde gerne noch einmal den Konnex zur Verschuldungskompetenz der EU herstellen. Wie groß ist die Gefahr, dass eine Reform des Eigenmittelsystems in Wirklichkeit eine Verschuldungskompetenz für den EU-Haushalt begründen soll? Herr *Hemmelgarn*, Sie haben das Europäische Semester als strukturierte Dialogform bezeichnet. Mich würde interessieren, ob dieser Dialog auch tatsächliche Effekte zeigt. Werden die Empfehlungen einfach nur Jahr für Jahr wiederholt oder wird die Befolgung durch die Mitgliedstaaten kontrolliert?

Prof. Dr. *Hanno Kube*, LL.M., Heidelberg

Gregor Kirchhof, herzlichen Dank für das Augenmerk, das Du noch einmal auf die Ausgabenstruktur der Europäischen Union gelenkt hast. Du hast angesprochen, dass das Verfahren zur Verabschiedung des EU-Budgets eventuell verbesserungsbedürftig ist. Das sehe ich genauso. Aber es ist im Grunde ein Thema für sich und ein Vortrag für sich. Vielleicht nur so viel an dieser Stelle: Ich denke, die Diskussion über die Struktur des EU-Haushalts ist im Schwerpunkt im Europäischen Parlament richtig aufgehoben. Gleichwohl stellt sich die Frage danach, wie die Willensbildung und Entscheidungsfindung im Europäischen Parlament besser an die Mitgliedstaaten, an die mitgliedstaatlichen Bevölkerungen, rückangebunden werden können. Das mündet in die allgemeine Frage nach der Repräsentationsleistung des Europäischen Parlaments und verweist auf die Ideen, die dazu im Raum stehen. Ich nenne hier nur die Stichworte Spitzenkandidaten der Parteien, Gestaltung des Wahlkampfs zu den Europawahlen, Bekanntheitsgrad und Präsenz der Abgeordneten oder auch Berichterstattung über die Tätigkeit des Europäischen Parlaments. In der Sache müsste es sicherlich eine intensivere Auseinandersetzung mit der EU-Ausgabenstruktur in den politischen Räumen der Mitgliedstaaten geben, die über die Abgeordneten angestoßen und vermittelt werden könnte Frau *Hey*, in der Tat, die Rede von Kommissionspräsident *Juncker* hat auch gezeigt, dass im Hintergrund immer die Verschuldungsfrage mit-

schwingt. Ich sehe aber keine Kompetenz auf Grundlage des EUV oder des AEUV für die Europäische Union, sich zu verschulden, und auch im Rahmen des Eigenmittelsystems keine dem Recht entsprechenden Möglichkeiten, in diese Richtung zu gehen. Wenn versucht werden sollte, über die Ausdehnung der Eigenmittel effektiv Verschuldungsmöglichkeiten zu schaffen, dann verstieße dies nach meiner Überzeugung gegen die Verträge.

Dr. *Thomas Hemmelgarn*, Brüssel

Vielen Dank, Herr *Kirchhof*, für die Frage zum Ehegattensplitting und ob der Sachverhalt aus Brüssel nur mit der ökonomischen Brille betrachtet wird. Ich denke, nicht, dass diese Diskussion nur in Brüssel stattfindet. Es gibt eine breite Literatur zu der Frage im deutschsprachigen Raum, die ich in meiner Schrift zitiere. Kritik an den hohen Grenzsteuersätzen kommt auch von internationalen Organisationen wie der OECD. Die Kommission, oder Brüssel wie Sie sagen, ist also bei weitem nicht allein auf weiter Flur. Es ist meines Erachtens unstrittig, dass es für den potentiellen Zweitverdiener unattraktiv ist, in die Erwerbstätigkeit zu gehen. Die verfassungsrechtlichen Gründe für das Splitting kann ich zwar nachvollziehen, sie ändern aber nichts an der ökonomischen Realität, wenn es um die Bewertung einer beschäftigungs- und wachstumsorientierten Steuerpolitik geht. Das Schaffen von Wachstum und Beschäftigung ist aber gerade der Fokus des Europäischen Semesters. Dies ist das Hauptproblem für viele europäische Länder, insbesondere in der Eurozone. Insofern ist der starke Fokus auf wirtschaftliche Fragen notwendiger Teil des Prozesses.

Was die Frage zu den Grundsteuern angeht, so möchte ich doch deutlich machen, dass in einem funktionierenden Kreditmarkt, der erhaltene Kredit durchaus eine Aussage über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Kreditnehmers erlauben sollte. Ansonsten hat man sicherlich ein grundlegendes Problem bei der Kreditvergabe. Wozu das führen kann, kann man an der Subprime-Krise in den USA studieren. Ich hoffe, dass die Regulierungsbemühungen der letzten Jahre dort Frucht getragen haben und Kreditnehmer nicht einen Kredit bekommen ohne die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu haben, ihn tragen zu können.

Jetzt zu Ihrer Frage, ob die länderspezifischen Empfehlungen der Kommission zu Verhaltensänderungen in der Steuerpolitik führen. Mein persönlicher Eindruck ist, dass in den kleineren Mitgliedstaaten die Rezeption besser und die Diskussionen manchmal intensiver sind. Das liegt

zum Teil auch daran, dass zum Beispiel in Deutschland mehrere große Wirtschaftsinstitute kontinuierlich wirtschaftspolitische Fragen diskutieren, die die Kommission auch untersucht. In den großen Ländern ist daher die Zahl der Stimmen in der wirtschaftspolitischen Diskussion größer. Ich glaube dennoch, dass die Empfehlungen des Rates diese Debatte fördern.

Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*, München

Vielen Dank für die zwei Vorträge, die wirklich noch einmal die Perspektive ergänzt und erweitert haben. Herr *Kube*, Sie haben ja sehr differenziert und vorsichtig zum Thema einer eigenen EU-Steuer Aussagen getroffen und konnten sich dabei auf die völlig zutreffende Annahme zurückziehen, dass jedenfalls das geltende Verfassungsvertragsrecht der EU auf primärrechtlicher Ebene das nicht hergibt. Meine Frage wäre: Wenn es gelänge (oder wenn man es wollte), auf europäischer Ebene die primärrechtlichen Verträge dahin zu ändern, eine solche EU-Steuer vorzusehen und gleichzeitig das Europäische Parlament mit deutlichen Befugnissen – anders als in der jetzigen EU-Steuergesetzgebung – ausstatten würde, wäre das etwas, das auch deutschem Verfassungsrecht genügen würde?

Herr *Hemmelgarn*, auch zu Ihnen zwei Fragen. Vielleicht darf ich einen Eindruck wiedergeben. Wenn man die Papiere der EU-Kommission über die Jahre verfolgt, z.B. die Aussagen in den Berichten zum europäischen Semester, dann hat man immer den Eindruck, dass es irgendwo in den Räumen der EU-Kommission eine ökonomische Checkliste gibt mit Themen, auf die man sich einmal verständigt hat, die aufzeigt, was aus ökonomischer Sicht nicht wünschenswert ist, und diese Liste reicht vom Ehegattensplitting bis zu den Zinsabzügen für Hypothekendarlehen in Holland und England.

Ich habe manchmal den Eindruck, dass diese Themen sehr schematisch abgehandelt werden. Für den *debt bias* ist sehr umstritten, wie man damit umzugehen hat, aber plötzlich steht er eben auch in dem Entwurf zu der CCCTB drin, dieser Sonderabzug für Eigenkapitalzinsen. Meine Frage ist, ob die EU-Kommission sich da nicht doch an bestimmten Stellen aus steuerpolitischer Sicht übernimmt? Dies gilt in jüngerer Zeit vor allem für das Thema der Ungleichheit. Die Tätigkeit der Kommission auf diesem Gebiet geht über Wachstums- und Finanzpolitik hinaus. Hier werden ganz eindeutig klare, sozialpolitische Aussagen getroffen, die man individuell vielleicht begrüßen kann, aber bei denen die EU-Kommission doch

eine Agenda hat, sich sozialpolitisch auf der Seite der Guten zu wissen. Ich möchte doch fragen, ob das eigentlich noch vom Auftrag des europäischen Semesters gedeckt ist?

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff*, München

Die Frage, die Sie aufgeworfen haben, Herr *Schön*, beschäftigt mich auch sehr. Einmal die Frage, ob Sie so etwas überhaupt offenlegen? Ich meine, Sie haben hier von *Piketty* gesprochen und haben unterstellt, dass das richtig ist. Ich meine, es ist umstritten, ob die Aussagen von *Piketty* nun der Weisheit letzter Schluss sind. Da gibt es auch andere Perspektiven. Die Frage ist auch, wo wird so etwas diskutiert? Gibt es unter den Mitgliedstaaten eine Verständigung darüber, was man europäisch will oder nicht will? Das nächste, was ich mich im Zusammenhang mit manchen Äußerungen der Kommission frage, ist die Zuverlässigkeit der Zahlen. Wenn die Europäische Kommission davon ausgeht, dass eine Billion Steuern Mehreinnahmen von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung betroffen sind, handelt es sich um phantastische Zahlen, mit denen auch NGOs arbeiten. Diese Zahlen sind nie validiert. Man weiß nie, wo sie herkommen. Es würde den Dialog zwischen Ökonomen und Juristen sehr erleichtern, wenn die Herkunft und Berechnungsmethoden dieser Zahlen offengelegt würden.

Dr. *Christine Osterloh-Konrad*, München

Ich habe auch eine Frage an Herrn *Hemmelgarn*, die sowohl an Herrn *Schön* als auch an Herrn *Mellinghoff* anschließt, und zwar zur neuen Agenda in puncto Ungleichheit, die man jetzt für ein wichtiges Thema hält. Meine Frage wäre: Wie passt das aus ökonomischer Sicht zusammen mit der wachstums- und beschäftigungspolitisch geprägten Agenda und der dahingehenden Checkliste? Ich meine, man kann dieses Thema diskutieren unter der Überschrift „*trade-off* Effizienz versus Fairness"; dann weiß man aber immer noch nichts darüber, wie letztlich die Bewertung getroffen werden sollte. Oder man kann hoffen, dass das Ganze gar kein Entweder-Oder, kein Gegensatz ist und denken wie *Stiglitz*, der sagt, weniger Ungleichheit wirke sich letztlich wachstumsfördernd aus. Es würde mich interessieren, wie da im Moment der Stand der Diskussion ist. Denn in Politikempfehlungen muss ja beides berücksichtigt werden.

Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang*, Wien

Ich möchte noch eine kurze Bemerkung zum Vortrag von *Hanno Kube* machen. Vor dem Hintergrund des derzeitigen Standes der Integration sind diese Überlegungen überzeugend gewesen. Integration ist aber ein dynamischer Prozess. Falls die Integration weiter voranschreitet und wir uns doch stärker vom Staatenbund zum Bundesstaat hin entwickeln – und niemand wird punktgenau sagen können, ab wann die EU wirklich ein Bundesstaat geworden sein wird: Ändern sich dann die Antworten, die *Hanno Kube* vor dem Hintergrund der Momentaufnahme von heute gegeben hat?

Prof. Dr. *Hanno Kube*, LL.M., Heidelberg

Ich darf zunächst auf die Frage von Herrn *Schön* zurückkommen, die ja in gewisser Weise in eine ähnliche Richtung geht wie die Frage von Herrn *Lang* und die auf denselben Problemkern hinführt. Herr *Schön*, Sie haben gefragt, ob eine durch Primärrechtsänderung eingeführte EU-Steuer mit dem deutschen Verfassungsrecht vereinbar wäre, wenn die Legitimation über das Europäische Parlament besser gelänge. Ich meine, grundsätzlich schon. Zurückgehend auf die Konzeption, die dem Maastricht-Urteil des Bundesverfassungsgerichts zugrunde lag, ist die Legitimation der Europäischen Union zweigleisig zu verstehen, zum einen über die Mitgliedstaaten und ihre Repräsentation im Rat, zum anderen aber auch über das Europäische Parlament. Wenn die Legitimation über das Europäische Parlament deutlich besser gelänge, dann könnte man sich deshalb vorstellen, dass jedenfalls in Grenzen ein ausreichendes Legitimationsniveau auch für eine EU-Steuer erreicht werden könnte. Wir wissen, dass das Lissabon-Urteil dem tendenziell entgegensteht. Es stellt sich aber die Frage, wie dieses Urteil in der Zeit zu interpretieren ist. Und es kommt eben auch sehr darauf an, wie „wesentlich" die Besteuerungskompetenzen sind, die auf die Unionsebene übertragen werden würden. Gleichwohl bleibt freilich immer daran zu erinnern, dass das Steuerrecht von einer ganz besonderen Eingriffsintensität geprägt ist. Die Konsequenz einer echten EU-Steuer wäre ein unmittelbares Steuerschuldverhältnis zwischen der Europäischen Union und dem einzelnen Bürger. Dieser Befund ist, meine ich, in jedem Fall mit einer besonderen Sensibilität zu behandeln. Über die demokratische Legitimation hinaus stellt sich für mich deshalb die Frage, ob bei Einführung einer EU-Steuer nicht auch die materiellen Sicherungen stark ausgebaut werden müssten. Besser noch müsste man vor Einführung einer EU-Steuer eine hinreichend ge-

naue Vorstellung von einem Gefüge materieller Maßstäbe haben, an dem sich die Regelungen auszurichten haben. Ein letzter Punkt: Wenn eine EU-Steuer eingeführt würde, dann müsste wohl zwingend auch das Verfahren zur Erhebung dieser Steuer einheitlich gestaltet werden, weil die Gleichheitsgerechtigkeit sich auch im Vollzug erweist. Eine EU-Steuer müsste deshalb von einem entsprechend vereinheitlichten Erhebungsverfahren begleitet werden. Es gibt also eine ganze Reihe von Voraussetzungen und Vorbehalten. Im Ganzen daher: Eine gewisse Zurückhaltung auf meiner Seite, aber auf Grundlage der Konzeption im Maastricht-Urteil eine demokratietheoretisch-grundsätzliche Offenheit. Kurz noch zu Deiner Frage, *Michael*, die in die gleiche Richtung geht, dabei aber die historische Dimension aufnimmt und betont. Du hast – auch mit Blick auf eine EU-Steuer – über den Integrationsfortschritt und den Übergang vom Staatenbund zum Bundesstaat gesprochen. Dies erinnert mich an die Entwicklung, die sich in Deutschland ereignet hat. In Deutschland ist es auf Grundlage der Reichsverfassung von 1871 bis zum Ende nicht gelungen, substantielle Reichssteuern einzuführen, weil der Widerstand der Einzelstaaten dem entgegenstand. In Deutschland waren es dann letzten Endes erst die Weimarer Reichsverfassung und die ganz neue politische Konstellation, die neue Verfassungsstruktur, die dazu geführt haben, dass genuine Reichssteuern eingeführt werden konnten. Schon wenn man sich dieses historische Beispiel im politischen Binnenraum Deutschlands vor Augen führt, wäre ich – gleichsam im Erst-recht-Schluss – eher skeptisch, was eine graduelle Entwicklung hin zu einem europäischen Bundesstaat mit wesentlichen echten EU-Steuern auf der Grundlage unseres derzeitigen Systems angeht.

Dr. *Thomas Hemmelgarn*, Brüssel

Zunächst zur Frage von Herrn *Schön*, ob es eine ökonomische Checkliste gibt. Ja, in gewisser Weise gibt es die vielleicht. Das liegt aber vor allem daran, dass unter Ökonomen meines Erachtens vielleicht mehr Einigkeit besteht als gemeinhin angenommen wird. Insofern würde ich es nicht unbedingt als schlecht erachten, wenn Sie sagen, dass bestimmte ökonomische Erkenntnisse sich stark in unseren Empfehlungen widerspiegeln. Ein Grund dafür ist, dass diese Erkenntnisse nicht unbedingt umstritten sind. Über einzelne Aspekte kann man natürlich trefflich streiten. Sie haben den „Debt-Bias" genannt, also die Bevorzugung von Fremdfinanzierung im Körperschaftsteuersystem. Im jüngsten GKKB-Richtlinienvorschlag wurde in der Tat eine Abzugsfähigkeit von kalkulatorischen Eigenkapitalkosten und auch ein Abzug für Forschungs- und

Entwicklungsausgaben eingeführt. Mit der Einführung eines Abzugs von Eigenkapitalkosten wird unserer Auffassung nach eine Verzerrung im Steuersystem behoben, die von den allermeisten Ökonomen als problematisch eingestuft wird.

Ich möchte in diesem Zusammenhang auch nochmals klarstellen, dass unsere Analysen deutlich umfassender sind als ich es in dem kurzen Vortrag deutlich machen konnte. Sie können sich den Länderbericht für Deutschland auf unseren Seiten herunterladen. Das ist eine fundierte Analyse. Ich möchte sehr deutlich dem Bild entgegentreten, dass wir blaupausenartig Empfehlungen replizieren. Hinter diesen Empfehlungen stehen umfassende länderspezifische Analysen.

Sie haben gefragt, ob sich die Kommission übernimmt. Ja, vielleicht, wenn man darunter versteht, dass man versucht den Vertrag voll auszuschöpfen, um die Europäische Union weiterzuentwickeln.

Ganz kurz zur Frage der Sozialpolitik: Ich glaube, dass soziale Aspekte in der europäischen Debatte eine wichtigere Rolle spielen müssen. Die Krisen der letzten Jahre haben auch zu sozialen Härten geführt, die Teil der wirtschaftspolitischen Diskussion auf europäischer Ebene sind. Das europäische Sozialmodell muss Teil der Betrachtung bei der ökonomischen Koordination sein. Ich habe dabei auch *Piketty* genannt, weil er die Debatte über Ungleichheit angestoßen hat. Ich will nicht bewerten ob, seine Aussagen richtig oder falsch sind. Er hat in jedem Fall eine Diskussion angestoßen, die politisch relevant ist und deswegen auch geführt wird – national und auch in der EU.

Zur Frage woher die Zahl kommt, dass die Steuerlücke eine Billion Euro beträgt: Diese Zahl kommt von *Richard Murphy* und wurde in einer Studie der S&D Fraktion im Europäischen Parlament veröffentlicht.

Was den Dialog betrifft, sind wir meiner Meinung nach sehr offen und transparent. Wir veröffentlichen den Jahreswachstumsbericht im Oktober jeden Jahres und kurz danach den sogenannten „Tax Policy Survey", der die wichtigsten Steuerthemen erläutert. Zudem veröffentlichen jedes Jahr im Juni den „Taxation Trends Report". In diesem Bericht werden alle Steuerdaten publiziert, die wir im Europäischen Semester benutzen. In diesen Berichten wird übrigens auch das Verhältnis zwischen Ungleichheit und Wachstum diskutiert, um nochmal kurz auf Ihre Frage zurückzukommen.

Europäischer Grundrechtsschutz im Steuerrecht

Univ.-Prof. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU)
Johannes Kepler Universität Linz

I. Entwicklung des Grundrechtsschutzes in der Union

II. Chartagrundrechte, Auslegungsharmonisierung und „steuerrelevanter" Grundrechtsschutz

III. Anwendungsbereich der Grundrechtecharta

IV. Anwendungsfälle der Grundrechtecharta im Steuerrecht

1. Durchführungs- bzw. Verbindlichkeitskonstellation i.e.S.
2. Einschränkungskonstellation
3. Spielraumkonstellation
4. Grenzüberschreitungskonstellation
5. Fälle außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts

V. Ausblick

I. Entwicklung des Grundrechtsschutzes in der Union

Nach dem Zweiten Weltkrieg und im Lichte des Kalten Krieges war der Beginn der europäischen Integration insbesondere durch die politischen Zwänge einer gemeinsamen Außen- und Verteidigungspolitik geprägt. Dies fand auch in der prioritären Europäisierung der damals wirtschafts- und rüstungsbedeutsamen Kohle- und Stahlindustrie mittels der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl deutlichen Ausdruck[1]. Ebenso wie die Europäische Verteidigungsgemeinschaft[2] scheiterte allerdings in den frühen 1950er Jahren auch die ursprünglich bereits mitverhandelte politische Union, die Europäische Politische Gemeinschaft (EPG)[3]. Bemerkenswert an dieser angestrebten politischen Gemeinschaft war freilich auch ihr Grundrechtsbezug, inkorporierte sie doch die 1950 unter-

1 Ausführlich zu den politischen Hintergründen etwa *Mosler*, Der Vertrag über die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl – Entstehung und Qualifizierung, 14 ZaöRV 1951/52, 1 (1 ff.).

2 Siehe dazu etwa *von Puttkamer*, Der Entwurf eines Vertrages über die Satzung der Europäischen Gemeinschaft, angenommen von der Ad hoc-Versammlung am 10.3.1953, 15 ZaöRV 1953/54, 103 (103 ff.), und *von Puttkamer*, Vorgeschichte und Zustandekommen der Pariser Verträge vom 23.10.1954, 17 ZaöRV 1956/57, 448 (448 ff.).

3 Siehe den Entwurf zu einem Vertrag über die Satzung der Europäischen (Politischen) Gemeinschaft (EPG).

zeichnete und letztlich 1953 in Kraft getretene EMRK und deren erstes Zusatzprotokoll[4], wodurch sich auch die Einfügung eines eigenen Grundrechtteils in die Satzung erübrigt hatte[5].

Dieser grundrechtsgeprägte Ansatz wurde allerdings im Zuge der nachfolgenden Binnenmarktorientierung des 1957 in Rom unterzeichneten Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft nicht aufgegriffen: Aufgabe der Gemeinschaft war es nach Art. 2 EWG-Vertrag insbesondere, „durch die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes und die schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten eine harmonische Entwicklung des Wirtschaftslebens innerhalb der Gemeinschaft, eine beständige und ausgewogene Wirtschaftsausweitung, eine größere Stabilität, eine beschleunigte Hebung der Lebenshaltung und engere Beziehungen zwischen den Staaten zu fördern, die in dieser Gemeinschaft zusammengeschlossen sind". Grundrechtsähnliche Garantieren waren lediglich durch das allgemeine Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot (Art. 7 EWG-Vertrag) und die stufenweise Verwirklichungder wirtschaftlichen Grundfreiheiten (Art. 8 ff. EWG-Vertrag) angelegt. Im Übrigen wurde die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft nicht mehr als politische Organisation angesehen, sondern aufgrund ihrer wirtschaftlichen Ausrichtung als technisches und damit grundrechtseingriffsfernes Liberalisierungsinstrument mit eingeschränkten Kompetenzen, weshalb offenbar eine Aufnahme der EMRK oder eines eigenen Grundrechtekatalogs entbehrlich erschien[6].

Mit fortschreitender Integration und aufgrund der Herausbildung der Grundsätze der unmittelbaren Anwendbarkeit[7] und des Anwendungsvorranges[8] des Gemeinschaftsrechts (auch vor nationalem Verfassungs-

4 So sollten nach Art. 3 des EPG-Vertrages „[d]ie Bestimmungen des Teils I. der am 4.11.1950 in Rom unterzeichneten Konvention zur Wahrung der Menschenrechte und Grundfreiheiten sowie diejenigen des am 20.3.1952 in Paris unterzeichneten Zusatzprotokolls […] integrierender Bestandteil dieser Satzung" sein.

5 Dazu *von Puttkamer*, Der Entwurf eines Vertrages über die Satzung der Europäischen Gemeinschaft, angenommen von der Ad hoc-Versammlung am 10.3.1953, 15 ZaöRV 1953/54, 103 (113).

6 Siehe auch *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU in *Haslehner/Kofler/Rust* (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 155 (158 f.).

7 EuGH v. 5.2.1963 – Rs. C-26/62, *van Gend en Loos*, EU:C:1963:1.

8 EuGH v. 15.7.1964, 6/64, *Costa/E.N.E.L.*, EU:C:1964:66; weiters im Kontext des Grundrechtsschutzes z.B. EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rz. 59 m.w.N.

recht[9]) in der Rechtsprechung des EuGH[10] wurde freilich auch das Konfliktpotential zwischen dem marktgeprägten Gemeinschaftsrecht und den grundrechtsgeprägten nationalen Rechtsordnungen offenbar. Das deutsche BVerfG bildete mit seinem 1974 mit knapper Mehrheit gefällten „Solange I"-Beschluss[11] die Speerspitze nationaler Verfassungsgerichte, die sich die Prüfung gemeinschaftsrechtlicher Normen an nationalen Grundrechten vorbehielt, „[s]olange der Integrationsprozess der Gemeinschaft nicht so weit fortgeschritten ist, dass das Gemeinschaftsrecht auch einen von einem Parlament beschlossenen und in Geltung stehenden formulierten Katalog von Grundrechten enthält, der dem Grundrechtskatalog des Grundgesetzes adäquat ist".

Zu diesem Zeitpunkt hatte der EuGH allerdings das Grundrechtsdefizit der Gemeinschaftsrechtsordnung bereits erkannt und eine Reihe von Grundrechten im Gewand allgemeiner Rechtsgrundsätze der Gemeinschaft identifiziert: In *Stauder* sprach der EuGH bereits 1969 von den in „den allgemeinen Grundsätzen der Gemeinschaftsrechtsordnung, deren Wahrung der Gerichtshof zu sichern hat, enthaltenen Grundrechte[n] der Person"[12] und stellte 1970 in *Internationale Handelsgesellschaft* den ausdrücklichen Bezug zwischen der „einheitliche[n] Geltung des Gemeinschaftsrechts" und dem judikativen Grundrechtsschutz auf Gemeinschaftsebene her[13]. In *Nold* bekräftigte der EuGH schließlich nicht nur die „gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten" als Rechtserkenntnisquelle, sondern auch „die internationalen Verträge über den Schutz der Menschenrechte, an deren Abschluss die Mitgliedstaaten beteiligt waren oder denen sie beigetreten sind"[14]. Nachfolgend wurde schließlich – zunächst in der Gemeinsamen Erklärung der Ver-

9 Siehe z.B. EuGH v. 17.12.1970, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114, Rz. 3 f.; EuGH (Große Kammer) v. 8.9.2010 – Rs. C-409/06, *Winner Wetten*, EU:C:2010:503, Rz. 61; EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rz. 59.

10 Ausführlich zu diesen Prinzipien aus der Perspektive des direkten Steuerrechts *Kofler*, Direct Applicability and Direct Effect in Brokelind (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam 2014, 273 (273 ff.).

11 BVerfG v. 29.5.1974, BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 („Solange I").

12 EuGH v. 12.11.1969, 29/69, *Stauder*, EU:C:1969:57, Rz. 7.

13 EuGH v. 17.12.1970, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114, Rz. 3 f.

14 EuGH v. 14.5.1974, 4/73, *Nold*, EU:C:1974:51, Rz. 13.

sammlung, des Rates und der Kommission vom 5.4.1977[15] und sodann explizit in *Hauer*[16] – die besondere Bedeutung der EMRK hervorgehoben, nachdem aufgrund der Ratifikation Frankreichs im Jahr 1974 nunmehr alle Mitgliedstaaten zugleich Vertragsparteien waren. Dieser Rückgriff auf die EMRK ersetzte dabei auch weitgehend den Vorgang der wertenden Rechtsvergleichung[17]. Umgekehrt machte bereits diese frühe Rechtsprechung deutlich, dass die allgemeinen Grundsätze keinen uneingeschränkten Schutz genießen, sondern es über die allgemeinen Grundrechtseinschränkungen im öffentlichen Interesse hinausgehend „in der Gemeinschaftsrechtsordnung […] auch berechtigt" erscheine, „für diese Rechte bestimmte Begrenzungen vorzubehalten, die durch die dem allgemeinen Wohl dienenden Ziele der Gemeinschaft gerechtfertigt sind, solange die Rechte nicht in ihrem Wesen angetastet werden"[18].

Die weitere Judikatur brachte eine fortschreitende Identifikation allgemeiner Grundsätze des Gemeinschafts- bzw des Unionsrechts. Waren diese Grundsätze zunächst sichtlich daran orientiert, das – aufgrund des Anwendungsvorrangs von der nationalen Grundrechtsprüfung ausgenommene – Sekundärrecht und damit die Gemeinschaft selbst im Dialog mit *Solange I* einer Grundrechtsbindung zu unterwerfen, wurde diese Bindung nachfolgend auf die Tätigkeit der Mitgliedstaaten im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts ausgedehnt, speziell wenn diese als „verlängerter Arm" der Gemeinschaft agieren[19]. Die in der Rechtsprechung identifizierten Grundsätze betrafen dabei insbesondere die Menschenwürde und die persönliche Integrität[20], die freie Meinungsäuße-

15 ABl. C 103/1 (27.4.1977).
16 EuGH v. 13.12.1979, 44/79, *Hauer*, EU:C:1979:290, Rz. 15.
17 So *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention, 6. Aufl., München 2016, § 4 Rz. 12.
18 EuGH v. 14.5.1974, 4/73, *Nold*, EU:C:1974:51, Rz. 13.
19 Ausführlich aus einer steuerlichen Perspektive *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (39 ff.); *Englisch* in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Köln 2015, Rz. 12.1 ff., insbesondere Rz. 12.11 ff.; s. auch die umfassenden Analysen in den Beiträgen in Kofler/Maduro/Pistone (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, und in Brokelind (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam 2014.
20 Z.B. EuGH v. 9.10.2001 – Rs. C-377/98, *Niederlande/Parlament und Rat*, EU:C:2001:523.

rung[21], die Gleichheit vor dem Gesetz[22], den Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes[23], die Wahrung der Verteidigungsrechte[24], das Recht auf Eigentum[25], das Verbot der Diskriminierung wegen des Alters[26], den Grundsatz der Rechtssicherheit und – davon abgeleitet – des Vertrauensschutzes[27], das Verbot der Rückwirkung von Strafvorschriften[28] und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit[29].

Diese gemeinschaftsrechtliche Verdichtung brachte auch aus der Perspektive des deutschen BVerfG eine hinreichende Grundrechtsgarantie mit sich: Mit dem „Solange II"-Beschluss im Jahr 1986[30] wurde jene verfassungsgerichtliche Judikatur eingeleitet, die von der national-verfassungsrechtlichen Prüfung unionsrechtlicher Rechtsakte und nationaler Umsetzungsregelungen Abstand nimmt, „[s]olange die Europäischen Gemeinschaften, insbesondere die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Gemeinschaften einen wirksamen Schutz der Grundrechte gegenüber der Hoheitsgewalt der Gemeinschaften generell gewährleisten, der dem vom Grundgesetz als unabdingbar gebotenen Grundrechtsschutz im wesentlichen gleichzuachten ist, zumal den Wesensgehalt der Grundrechte

21 Z.B. EuGH v. 25.7.1991 – Rs. C-288/89, *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda*, EU:C:1991:323, Rz. 23.
22 Grundlegend EuGH v. 19.10.1977 – Rs. C-117/76 und 16/77, *Ruckdeschel*, EU:C:1977:160, Rz. 7.
23 Z.B. EuGH v. 15.10.1987 – Rs. C-222/86, *Heylens*, EU:C:1987:442, Rz. 14; EuGH v. 18.10.1989 – Rs. C-374/87, *Orkem*, EU:C:1989:387, Rz. 32.
24 EuGH v. 18.12.2008 – Rs. C-349/07, *Sopropé*, EU:C:2008:746, Rz. 33 und 36; EuGH v. 22.11.2012 – Rs. C-277/11, *M. M.*, EU:C:2012:744, Rz. 82 f.; EuGH v. 3.7.2014 – Rs. C-129/13 und 130/13, *Kamino*, ECLI:EU:C:2014:2041, Rz. 28.
25 EuGH 13.12.1979, 44/79, *Hauer*, EU:C:1979:290.
26 EuGH (Große Kammer) v. 19.1.2010 – Rs. C-555/07, *Kücükdeveci*, EU:C:2010:21, Rz. 21.
27 EuGH v. 15.2.1996 – Rs. C-63/93, *Duff*, EU:C:1996:51, Rz. 20; EuGH v. 18.5.2000 – Rs. C-107/97, *Rombi und Arkopharma*, EU:C:2000:253, Rz. 66; EuGH v. 29.4.2004 – Rs. C-17/01, *Sudholz*, EU:C:2004:242, Rz. 34; EuGH v. 7.6.2005 – Rs. C-17/03, *VEMW*, EU:C:2005:362, Rz. 80; EuGH v. 10.9.2009 – Rs. C-201/08, *Plantanol*, EU:C:2009:539, Rz. 43 ff. m.w.N.
28 Siehe z.B. EuGH v. 10.7.1984, 63/83, *Kirk*, EU:C:1984:255, Rz. 22.
29 Dazu m.w.N. etwa EuGH v. 6.3.2014 – Rs. C-206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126, Rz. 34.
30 BVerfG v. 22.10.1986, 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 („Solange II").

generell verbürgt". An dieser Sichtweise hält das BVerfG – trotz gelegentlicher „Erinnerungen" an diesen Vorbehalt[31] – bis heute deutlich fest.

In der Tat ist die Grundrechtsbedingung des Gemeinschaftsrechts seit den späten 1970er Jahren vorangeschritten: So kam es zwar zunächst nicht zu einer Verankerung eines gemeinschaftlichen Grundrechtskatalogs[32] oder eines Beitritts der Gemeinschaft zur EMRK[33], allerdings fand die Rechtsprechung des EuGH mittelbar Eingang in das Primärrecht: Zunächst wies die Präambel zur Einheitlichen Europäischen Akte[34] auf die in den nationalen Verfassungen, der EMRK und der Europäischen Sozialcharta „anerkannten Grundrechte, insbesondere Freiheit, Gleichheit und soziale Gerechtigkeit", hin. Darauf folgend fand mit Art. F Abs. 2 des 1992 in Maastricht geschlossenen Vertrages über die Europäische Union[35] die ausdrückliche Achtung der Grundrechte, wie sie in der EMRK gewährleistet sind und wie sie sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten als allgemeine Grundsätze des Gemeinschaftsrechts ergeben, Eingang in das Primärrecht. Mit dem 1997 geschlossenen Vertrag von Amsterdam[36] wurde in Art. F Abs. 1 zudem verdeutlicht, dass die Union auch auf dem Grundsatz „der Achtung der Menschenrechte und Grundfreiheiten" beruht.

Während der Vertrag von Nizza[37] im Jahr 2001 keine primärrechtliche Kodifikation von Unionsgrundrechten mit sich brachte, wurde auf der dortigen Regierungskonferenz dennoch die durch einen Konvent ausgearbeitete Charta der Grundrechte der Europäischen Union (Grundrechtecharta, GRC) als politische Erklärung des Europäischen Parlaments, des

31 Siehe BVerfG v. 12.10.1993, 2 BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155 („Maastricht"); BVerfG v. 30.6.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08 und 2 BvR 182/09, BVerfGE 123, 267 („Lissabon").

32 Siehe den Versuch einer Kodifikation in der Erklärung der Grundrechte und Grundfreiheiten des Parlaments, ABl. C 120/51 (16.5.1989).

33 Siehe dazu EuGH v. 28.3.1996, Gutachten 2/94, *Beitritt der Gemeinschaft zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten*, EU:C:1996:140.

34 ABl. Nr. L 169/1 (29.6.1987).

35 ABl. C 191/1 (29.7.1992).

36 Vertrag von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, ABl. C 340/1 (10.11.1997).

37 Vertrag von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, ABl. C 80/1 (10.3.2001).

Rats und der Kommission feierlich proklamiert[38], ohne jedoch Bestandteil des Vertrags zu werden. Vielmehr war die Festlegung des „Status der in Nizza verkündeten Charta der Grundrechte der Europäischen Union" einem weiteren Prozess vorbehalten[39], in dem zu prüfen sein werde, „ob und gegebenenfalls auf welche Weise die Charta in die Verträge aufgenommen werden sollte"[40]. Bekanntlich sollte sodann die Grundrechtecharta als Teil II in den Verfassungsvertrag[41] aufgenommen werden, dessen Annahme aber an negativen Referenden in Frankreich und in den Niederlanden scheiterte. Erst mit dem Vertrag von Lissabon wurde schließlich die Charta der Grundrechte der Europäischen Union formell dem Primärrecht gleichgestellt (Art. 6 Abs. 1 EUV).

II. Chartagrundrechte, Auslegungsharmonisierung und „steuerrelevanter" Grundrechtsschutz

Mit dem Reformvertrag von Lissabon[42] wurde eine – überarbeitete Fassung – der Charta der Grundrechte der Europäischen Union[43] durch Art. 6 Abs. 1 EUV den Verträgen als „rechtlich gleichrangig" und damit als Primärrecht statuiert[44]. Dabei wurden allerdings – wie Art. 51 Abs. 2 GRC

38 ABl. C 364/1 (18.12.2000).
39 Siehe Pkt. 23 (Erklärung zur Zukunft der Union) in ABl. C 80/1 (10.3.2001).
40 Siehe Anh. IV zu den Schlussfolgerungen des Europäischen Rates von Köln (3. und 4.6.1999).
41 Vertrag über die Verfassung für Europa (VVE), ABl. C 310/1 (16.12.2004).
42 Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, ABl. C 303/1 (14.12.2007). Für einen detaillierten Überblick des Weges des Grundrechtsschutzes bis Lissabon s. etwa *Defeis*, Human Rights, the European Union, and the Treaty Route: From Maastricht to Lisbon, 35 Fordham Int'l L. J. 2017, 1207 (1207 ff.).
43 ABl. C 303/1 (14.12.2007), sowie nachfolgend auch gleichlautend ABl. C 83/389 (30.3.2010) und ABl. C 326/391 (26.10.2012). Die Erläuterungen zur Charta finden sich in ABl. C 303/17 (14.12.2007).
44 Siehe z.B. EuGH (Große Kammer) v. 19.1.2010 – Rs. C-555/07, *Kücükdeveci*, EU:C:2010:21, Rz. 22; EuGH v. 4.3.2010 – Rs. C-578/08, *Chakroun*, EU:C:2010:117, Rz. 44; EuGH v. 1.3.2011 – Rs. C-457/09, *Chartry*, EU:C:2011:101, Rz. 24; EuGH (Plenum) 18.12.2014, Gutachten 2/13, EU:C:2014:2454, Rz. 169. Eine Einschränkung der Auswirkungen der Charta ist allerdings für Polen und das Vereinigte Königreich vorgesehen. Siehe das dem Vertrag von Lissabon angeschlossene „Protokoll über die Anwendung der Charta der Grundrechte der Europäischen Union auf Polen und das Vereinigte Königreich" und dazu ausführlich *Arnull*, Protocol (No. 30) on the Application of

betont – „die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten der Union in keiner Weise erweitert". Eine Prüfung der Chartagrundrechte findet damit nur in den „Grenzen der der Union übertragenen Zuständigkeiten" statt[45]; es wurde durch sie daher auch keine allgemeine „Grundrechtsschutzkompetenz" der Union geschaffen[46]. Der Charta sind Erläuterungen[47] beigegeben, „die als Anleitung für die Auslegung dieser Charta verfasst wurden" und nach Art. 6 Abs. 1 EUV und Art. 52 Abs. 7 GRC von den Gerichten der Union und den Mitgliedstaaten bei der Auslegung der Charta gebührend zu berücksichtigen sind; sie stellen „eine nützliche Interpretationshilfe dar, die dazu dient, die Bestimmungen der Charta zu verdeutlichen", haben aber „als solche keinen rechtlichen Status"[48].

Die Charta normiert nicht nur Rechte, Freiheiten und Grundsätze (Art. 1 bis 50), sondern bestimmt auch ihren Anwendungsbereich (Art. 51

the Charter of Fundamental Rights of the European Union to Poland and the United Kingdom in Peers/Hervey/Kenner/Ward (Hrsg.), The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary, Oxford und Portland 2014, 1595 (1595 ff.). Das Vereinigte Königreich plant im Übrigen mit dem „Brexit" das Unionsrecht vollständig in innerstaatliches Recht überführen, wovon aber die Grundrechtecharta ausdrücklich ausgenommen sein soll (s. Abschn. 5 Abs. 4 der European Union (Withdrawal) Bill (HC Bill 5): „The Charter of Fundamental Rights is not part of domestic law on or after exit day"). Begründet wird diese Nichtübernahme der Charta – wenig überzeugend – damit, dass diese „was not designed to create any new rights or alter the circumstances in which individuals could rely on fundamental rights to challenge the actions of the EU institutions or member states in relation to EU law. Instead the Charter was intended to make the rights that already existed in EU law more visible by bringing them together in a single document", so dass „the removal of the Charter from UK law will not affect the substantive rights that individuals already benefit from in the UK" (s. Rz. 2.24 f. des White Papers „Legislating for the United Kingdom's withdrawal from the European Union" vom März 2017).

45 EuGH (Große Kammer) v. 15.11.2011 – Rs. C-256/11, *Dereci*, EU:C:2011:734, Rz. 71; EuGH v. 6.3.2014 – Rs. C-206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126, Rz. 20; für eine Analyse der unterschiedlichen Zugänge zu dieser Zuständigkeitsklausel s. m.w.N. *Azoulai*, EU Human Rights and Reserved Powers of the Member States in Kofler/Maduro/Pistone (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, 75 (79 ff.).

46 Dazu insbesondere *Besson*, The Human Rights Competence in the EU – The State of the Question after Lisbon in Kofler/Maduro/Pistone (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, 37 (37 ff.).

47 ABl. C 303/17 (14.12.2007).

48 Siehe die Präambel zu den Erläuterungen in ABl. C 303/17 (14.12.2007).

Abs. 1)[49] und ihre – sogleich nachfolgend zu erörternde – Auslegung (Art. 52 Abs. 3 bis 7). In Art. 52 Abs. 1 spricht sie überdies allgemeine Grundsätze der Rechtfertigung von Grundrechtsbeschränkungen an[50]; Art. 52 Abs. 2 GRC befasst sich schließlich mit dem Verhältnis zu Rechten, die auch in den Verträgen gewährleistet sind. Vor allem im Hinblick auf Art. 52 Abs. 1 GRC und die „Günstigkeitsklausel" des Art. 53 GRC gebietet es dabei die Binnenmarktprägung des unionalen Grundrechtsschutzes, „dass die Auslegung dieser Grundrechte im Rahmen der Struktur und der Ziele der Union gewährleistet ist"[51]. Dies erfordert wiederum die Berücksichtigung des Rechtsrahmens, also insbesondere des in Art. 3 EUV genannte Zieles, einen „Raum der Freiheit, der Sicherheit und des Rechts ohne Binnengrenzen" zu schaffen und den Binnenmarkt zu verwirklichen, und des in Art. 4 Abs. 3 EUV normierten Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit[52], der Mitgliedstaaten auch verpflichten kann, die Beachtung der Grundrechte durch die übrigen Mitgliedstaaten zu unterstellen[53]. Insofern besteht das Ziel des Grundrechtsschutzes auf Unionsebene auch darin, zu verhindern, dass national divergierende Schutzstandards den Vorrang, die Einheit oder die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigen[54].

Die Präambel der Charta spricht von Rechten, Freiheiten und Grundsätzen und regelt dann in sechs Titeln – Würde des Menschen, Freiheiten, Gleichheit, Solidarität, Bürgerrechte und justizielle Rechte – eine Viel-

49 Dazu ausführlich unten Kapitel III. und IV.

50 So muss nach Art. 52 Abs. 1 GRC „[j]ede Einschränkung der Ausübung der in dieser Charta anerkannten Rechte und Freiheiten […] gesetzlich vorgesehen sein und den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten achten. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dürfen Einschränkungen nur vorgenommen werden, wenn sie erforderlich sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen".

51 EuGH (Plenum) v. 18.12.2014, Gutachten 2/13, EU:C:2014:2454, Rz. 171; s. z.B. auch EuGH v. 17.12.1970, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114, Rz. 4, sowie EuGH (Große Kammer) v. 3.9.2008 – Rs. C-402/05 P und C-415/05 P, *Kadi*, EU:C:2008:461, Rz. 281 ff.

52 Dazu nur EuGH (Plenum) v. 18.12.2014, Gutachten 2/13, EU:C:2014:2454, Rz. 172 ff.

53 EuGH (Plenum) v. 18.12.2014, Gutachten 2/13, EU:C:2014:2454, Rz. 191 f.

54 Siehe z.B. EuGH v. 17.12.1970, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114, Rz. 3 f.; EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rz. 60; EuGH v. 6.3.2014 – Rs. C-206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126, Rz. 32.

zahl von grundrechtlichen Garantien und Zielsetzungen. Die Unterscheidung zwischen „Rechten" und „Grundsätzen" wird in der Charta selbst näher aufgegriffen[55]: Dementsprechend „achten" nach Art. 51 Abs. 1 GRC die Chartaverpflichteten „die Rechte", während sie sich an die Grundsätze „halten" und deren Anwendung gemäß ihren jeweiligen Zuständigkeiten „fördern". Nach Art. 52 Abs. 5 GRC können die Grundsätze durch Rechtsakte oder Durchführungsvorschriften im Rahmen der jeweiligen Zuständigkeit umgesetzt werden, begründen aber keine direkten Ansprüche auf den Erlass positiver Maßnahmen durch die Organe der Union oder die Behörden den Mitgliedstaaten[56]. Die Erläuterungen zur Charta geben hier teilweise Aufschluss, ob es sich um subjektive Rechte, (bloße, vielfach soziale) Grundsätze[57] oder Bestimmungen mit Doppelcharakter handelt, die sowohl Elemente eines Rechts als auch eines Grundsatzes enthalten[58].

Bei den bislang im Steuerrecht relevanten, i.d.R. bereits in der EMRK angelegten Grundrechtegarantien der Charta handelt es sich freilich sämtlich um subjektive Rechte, insbesondere hinsichtlich des Rechts auf den Schutz der Privatsphäre (Art. 7 GRC)[59] und personenbezogener Daten (Art. 8 GRC)[60], des Rechts auf Eigentum (Art. 17 GRC)[61], des Gleichheitsrechts (Art. 20 GRC)[62], des Diskriminierungsverbots (Art. 21

55 Ausführlich z.B. *Van Danwitz/Paraschas*, A Fresh Start for the Charter – Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, 35 Fordham Int'l L. J. 2017, 1396 (1410 ff.).
56 So auch die Erläuterungen zu Art. 52 Abs. 5, ABl. C 303/17 (14.12.2007).
57 Z.B. Art. 25, 26 und 37 GRC.
58 Z.B. Art. 23, 33 und 34 GRC.
59 EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832 (zur Mehrwertsteuernacherhebung bei Missbrauch).
60 Siehe aber zur eingeschränkten Anwendbarkeit bei juristischen Personen z.B. EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Rz. 79.
61 Grundlegend bereits EuGH v. 13.12.1979, 44/79, *Hauer*, EU:C:1979:290.
62 EuGH v. 23.4.2009 – Rs. C-460/07, *Puffer*, EU:C:2009:254 (zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden nach *Seeling*; Vorlage des VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056); EuGH (Große Kammer) v. 26.10.2010 – Rs. C-97/09, *Schmelz*, EU:C:2010:632 (zur Kleinunternehmerregelung); s. auch Schlussanträge GA *Tanchev* v. 11.7.2017 – Rs. C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma*, EU:C:2017:534 (zur Minderung der MwSt-Bemessungsgrundlage bei Abschlägen; Vorlage des BFH v. 22.6.2016 – V R 42/15).

GRC)[63], des Rechts auf ein faires Verfahren (Art. 47 GRC)[64], der Verteidigungsrechte (Art. 48 GRC)[65], der Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit (Art. 49 GRC)[66] und des Verbots der Doppelbestrafung (Art. 50 GRC)[67]. Wie auch die Erläuterungen zur Charta und deren Präambel[68] verdeutlichen, gehen diese Rechte weitestgehend auf die entsprechenden EMRK-Grundrechte bzw. allgemeine Grundsätze des Unionsrechts zurück[69], was auch erklärt, dass der EuGH teilweise schon vor dem Inkrafttreten der Charta auf deren Grundrechte rekur-

63 Schlussanträge GA *Kokott* v. 28.1.2016 – Rs. C-122/15, *C*, EU:C:2016:65 (Zusatzsteuer auf Altersrente).

64 EuGH v. 23.10.2014 – Rs. C-437/13, *Unitrading Ltd*, EU:C:2014:2318 (zum zollrechtlicher Ursprungsnachweis aufgrund nicht offengelegter Untersuchungen); EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832 zur (Mehrwertsteuernacherhebung bei Missbrauch); EuGH v. 28.7.2016 – Rs. C-543/14, *Ordre des barreaux francophones et germanophone ua*, EU:C:2016:605 (zur Aufhebung der Mehrwertsteuerfreiheit der Dienstleistungen von Rechtsanwälten); EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373 (zur Zulässigkeit des Rechtsbehelfs und Zugang des Gerichts zum Informationsersuchen der ersuchenden Behörde).

65 EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, Sabou, EU:C:2013:678 (keine Verpflichtung, den Steuerpflichtigen über ein Auskunftsersuchen im Rahmen der AmtshilfeRL zu informieren).

66 EuGH (Große Kammer) v. 8.9.2015 – Rs. C-105/14, *Taricco*, EU:C:2015:555 (zur Verjährungsfrist bei Mehrwertsteuerbetrug); s. auch Schlussanträge GA *Bobek* v. 13.7.2017 – Rs. C-574/15, *Scialdone*, EU:C:2017:553 (zum Rückwirkungsverbot und Strafen bei MwSt-Betrug).

67 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105 (zu Mehrwertsteuervergehen); EuGH (Große Kammer) v. 8.9.2015 – Rs. C-105/14, *Taricco*, EU:C:2015:555 (zur Verjährung von Mehrwertsteuerdelikten); EuGH v. 15.4.2015 – Rs. C-497/14, *Burzio*, EU:C:2015:251 (zum unterlassenen Abzug von Lohnsteuer).

68 Siehe Pkt. 5 der Präambel, wonach „[d]iese Charta […] unter Achtung der Zuständigkeiten und Aufgaben der Union und des Subsidiaritätsprinzips die Rechte [bekräftigt], die sich vor allem aus den gemeinsamen Verfassungstraditionen und den gemeinsamen internationalen Verpflichtungen der Mitgliedstaaten, aus der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten, aus den von der Union und dem Europarat beschlossenen Sozialchartas sowie aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte ergeben".

69 Siehe z.B. auch *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 155 (163 f.).

rierte[70]. Zum Teil werden sie auch durch weitere Unionsrechtsakte konkretisiert[71] oder es wird in Unionsrechtsakten spezifisch auf die Charta hingewiesen[72].

Wenngleich sich die erwähnten steuerrelevanten Grundrechte der Charta vielfach auf allgemeine Grundsätze des Unionsrechts oder entsprechende Verbürgungen in der EMRK zurückführen lassen, seien einige Besonderheiten dennoch kurz hervorgehoben: So ist beispielsweise der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 20 GRC – anders als etwa die Arbeitnehmer-, Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit – dem Wortlaut nach ein Menschen- und nicht nur ein Unionsbürgerrecht; er kommt – im Unterschied zu den Grundfreiheiten – auch nicht nur bei grenzüberschreitenden Fällen zur Anwendung, sondern kann auch rein innerstaatliche Sachverhalte erfassen[73], und ist – anders als Art. 14 EMRK[74] – ein eigenständiges Grundrecht, dessen Anwendbarkeit nicht von einem anderen Recht abhängt. Weiters ist das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht nach Art. 47 GRC – anders als Art. 6 Abs. 1 EMRK[75] – nicht auf „zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen" und „strafrechtliche Anklage[n]" beschränkt, sondern erfasst

70 Siehe z.B. EuGH (Große Kammer) v. 27.6.2006 – Rs. C-540/03, *Parlament/Rat*, EU:C:2006:429, Rz. 38; s. z.B. auch EuGH (Große Kammer) v. 8.9.2010 – Rs. C-409/06, *Winner Wetten*, EU:C:2010:503, Rz. 58; dazu m.w.N. *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (42).

71 Siehe z.B. zum Verbot der Diskriminierung wegen des Alters (Art. 21 Abs. 1 GRC) die Richtlinie 2000/78/EG des Rates vom 27.11.2000 zur Festlegung eines allgemeinen Rahmens für die Verwirklichung der Gleichbehandlung in Beschäftigung und Beruf, ABl. Nr. L 303/16 (2.12.2000), und dazu Schlussanträge GA *Kokott* v. 28.1.2016 – Rs. C-122/15, *C*, EU:C:2016:65.

72 Siehe z.B. Pkt. 28 der Präambel zur AmtshilfeRL (2011/16/EU), ABl. Nr. L 64/1 (11.3.2011), wonach diese Richtlinie „im Einklang mit den Grundrechten und Grundsätzen" stehe, „die insbesondere mit der Charta der Grundrechte der Europäischen Union anerkannt wurden".

73 Siehe auch *Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265 (266).

74 Dazu *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention, 6. Aufl., München 2016, § 26 Rz. 1 ff. m.w.N.

75 Zur Nichtanwendbarkeit des Art. 6 Abs. 1 EMRK auf das Abgabenverfahren s. nur *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention, 6. Aufl., München 2016, § 24 Rz. 14 m.w.N., sowie aus der Rechtsprechung des EGMR etwa die Urteile v. 12.7.2001, *Ferrazzini/Italien*, no. 44759/98, und v.

auch steuerrechtliche Streitigkeiten und ist damit auch im Abgabenverfahren anwendbar[76]. Schließlich geht auch das in Art. 50 GRC normierte Recht, wegen derselben Straftat nicht zweimal strafrechtlich verfolgt oder bestraft zu werden (*ne bis in idem*) über den durch Art. 4 7. ZP EMRK gewährleisteten Schutz hinaus: Einerseits ist Art. 50 GRC auch dann anwendbar, wenn ein Mitgliedstaat das 7. ZP EMRK nicht ratifiziert hat (wie etwa Deutschland[77]), andererseits findet Art. 50 GRC „nicht nur innerhalb der Gerichtsbarkeit eines Staates, sondern auch zwischen den Gerichtsbarkeiten mehrerer Mitgliedstaaten Anwendung"[78] und verhindert damit auch die „grenzüberschreitende" Doppelbestrafung, was z.B. bei Mehrwertsteuerbetrugsfällen Bedeutung erlangen kann[79].

Der Charta als gesatzter Grundrechtekatalog und ihrer primärrechtlichen Anerkennung kommt zweifelsfrei eine wichtige Signalfunktion zu, indem die Unionsgrundrechte und deren Inhalt für die Rechtsanwender sichtbar gemacht werden[80]. Die Charta ist allerdings nicht die alleinige Grundrechtsquelle des Unionsrechts. Vielmehr gelten nach Art. 6 Abs. 3 EUV die ungeschriebenen Unionsgrundrechte als allgemeine Rechtsgrundsätze des Unionsrechts fort. Nach der sog. „Grundsätze-Klausel" des Art. 52 Abs. 4 GRC sind Chartagrundrechte, mit denen Grundrechte „anerkannt werden, wie sie sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergeben, […] im Einklang mit diesen Überlieferungen" auszulegen. Dadurch soll ein harmonisierendes Verständnis erreicht werden. Umgekehrt können die gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen lediglich dann als Auslegungskriterium für Chartagrundrechte herangezogen werden, wenn sie zu einem

13.1.2005, *Emesa Sugar N.V./Niederlande*, no. 62023/00; ebenso weiters z.B. BFH v. 27.4.2016 – X R 1/15, BStBl. II 2016 840.

76 Siehe z.B. VwGH 23.1.2013, 2010/15/0196; VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0019.

77 *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention, 6. Aufl., München 2016, § 24 Rz. 162.

78 Erläuterungen zu Art. 50 GRC, ABl. C 303/17 (14.12.2007).

79 Siehe zur gewerbsmäßigen Steuerhehlerei und dem Verbot der Doppelbestrafung im Schengen-Durchführungsübereinkommen bereits z.B. EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-288/05, *Kretzinger*, EU:C:2007:441.

80 Dazu *De Burca*, The Drafting of the European Union Charter of Fundamental Rights, 25 Eur. L. Rev. 2001, 126 (130); *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 155 (155 ff.).

höheren Schutzniveau für das Grundrecht führen würden[81]. Die allgemeinen Grundsätze können allerdings wohl auch weiterhin parallel zur Charta angewendet (und neu- und fortentwickelt) werden[82] und allenfalls auch von Chartagrundrechten divergieren[83] oder die in der Charta erstmals anerkannten Grundrechte weiterentwickeln. Aufgrund der „Grundsätze-Klausel" des Art. 52 Abs. 4 GRC wird ein solches „Überholen" der Charta aber nur in jenen Fällen denkbar sein, in denen der Wortlaut der Charta keine kohärente Auslegung zulässt[84]. Dies kommt auch darin zum Ausdruck, dass sich der EuGH beim Bestehen eines mit einem allgemeinen Grundsatz korrespondierenden Chartagrundrechts ausschließlich auf dieses stützt[85].

Ergänzt werden diese unionsrechtlichen Grundlagen durch die in Art. 6 Abs. 2 EUV ausgesprochene Ermächtigung und Verpflichtung zum zuständigkeitswahrenden Beitritt der Union zur EMRK, der allerdings zuletzt an verschiedenen Bedenken des EuGH gescheitert ist[86]. Die EMRK ist damit weiterhin nicht Bestandteil des Unionsrechts (und damit nicht

81 In der Erläuterung zu Art. 52 heißt es, dass nach der Auslegungsregel von Abs. 4 „[a]nstatt einem restriktiven Ansatz eines ‚kleinsten gemeinsamen Nenners' zu folgen, […] die Charta-Rechte dieser Regel zufolge so auszulegen [sind], dass sie ein hohes Schutzniveau bieten, das dem Unionsrecht angemessen ist und mit den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen im Einklang steht". Siehe auch Schlussanträge GA *M. Campos Sánchez-Bordona* v. 12.9.2017 – Rs. C-524/15, *Menci*, EU:C:2017:667, Rz. 68.

82 Dazu etwa *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (496 m.w.N.).

83 So richtet sich beispielsweise das Recht auf eine gute Verwaltung nach Art. 41 GRC nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht an die Mitgliedstaaten, sondern ausschließlich an die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union (EuGH v. 17.7.2014 – Rs. C-141/12 und C-372/12, *YS*, EU:C:2014:2081, Rz. 67; EuGH v. 5.11.2014 – Rs. C-166/13, *Mukarubega*, EU:C:2014:2336, Rz. 44; EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Rz. 83), während der entsprechende allgemeine Grundsatz des Unionsrechts auch die Mitgliedstaaten verpflichtet (EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Rz. 84).

84 *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (496).

85 Siehe EuGH v. 6.11.2012 – Rs. C-199/11, *Otis*, EU:C:2012:684, Rz. 46 f.; EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, Rz. 54; dazu auch *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (496 m.w.N.).

86 Siehe zur historischen Entwicklung, den Vorbereitungsarbeiten und den rechtlichen Bedenken gegen den Übereinkunftsentwurf EuGH (Plenum) 18.12.2014, Gutachten 2/13, EU:C:2014:2454.

Prüfungsmaßstab für den EuGH)[87], erlangt aber sowohl für die Identifikation allgemeiner Grundsätze des Unionsrechts[88] als auch für die Auslegung korrespondierender Grundrechte der GRC maßgebende Bedeutung (Art. 52 Abs. 3 GRC i.V.m. Art. 6 Abs. 1 EUV). Art. 52 Abs. 3 GRC sieht vor, dass jene GRC-Rechte, die den durch die EMRK garantierten Rechten entsprechen, „die gleiche Bedeutung und Tragweite" wie in jener Konvention (einschließlich der Zusatzprotokolle[89]) haben, dies aber einem weitergehenden Schutz durch das Unionsrecht nicht entgegen steht. Diese sog. „EMRK-Klausel" „importiert" dabei nicht nur das durch den EGMR geprägte Verständnis des entsprechenden EMRK-Grundrechtes (mit der insoweit offenen Folgefrage, wie der EuGH auf eine nachfolgend geänderte Rechtsprechung des EGMR reagieren sollte[90]), sondern auch

87 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 44; EuGH (Plenum) 18.12.2014, Gutachten 2/13, EU:C:2014:2454, Rz. 179; EuGH v. 3.9.2015 – Rs. C-398/13 P, *Inuit Tapiriit Kanatami ua/Kommission*, EU:C:2015:535, Rz. 45; EuGH v. 15.2.2016 – Rs. C-601/15 PPU, *N.*, EU:C:2016:84, Rz. 45; EuGH v. 28.7.2016 – Rs. C-543/14, *Ordre des barreaux francophones et germanophone ua*, EU:C:2016:605, Rz. 23.

88 Grundlegend EuGH v. 13.12.1979, 44/79, *Hauer*, EU:C:1979:290, Rz. 15; weiters und m.w.N. etwa EuGH v. 18.6.1991 – Rs. C-260/89, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi (ERT)*, EU:C:1991:254, Rz. 41; EuGH v. 18.12.1997 – Rs. C-309/96, *Annibaldi*, EU:C:1997:631, Rz. 12, EuGH v. 14.10.2004 – Rs. C-36/02, *Omega*, EU:C:2004:614, Rz. 33, EuGH v. 28.7.2016 – Rs. C-543/14, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, EU:C:2016:605, Rz. 29, und EuGH (Große Kammer) v. 3.9.2008 – Rs. C-402/05 P und C-415/05 P, *Kadi*, EU:C:2008:461, Rz. 283.

89 In den Erläuterungen zu Art. 52 Abs. 3 GRC wird darauf hingewiesen, dass sich „[d]ie Bezugnahme auf die EMRK […] sowohl auf die Konvention als auch auf ihre Protokolle [erstreckt]".

90 Dazu allgemein z.B. *Lenaerts*, Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights, European Constitutional Law Review 2012, 375 (394) (der Art. 53 GRC im Falle einer Schutzniveauhebung durch den EGMR als Verpflichtung zur Neuinterpretation des entsprechenden Grundrechts durch den EuGH, im Falle einer Schutzniveausenkung durch den EGMR aber als „Stillstandsklausel" versteht); *Groussot/Olsson*, Clarifying or Diluting the Application of the EU Charter of Fundamental Rights? – The Judgments *Åkerberg Fransson* and *Melloni* from 26 February 2013 in Brokelind (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam 2014, 51 (66 ff. und 79 ff.). Siehe konkret zur das grundrechtliche Schutzniveau senkenden Rechtsprechung des EGMR (Urteil vom 15.11.2016, *A und B/Norwegen*, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011) nach Ergehen des auf den klassischen „Engel"-Kriterien des EGMR (Urteil vom 8.6.1976, *Engel/Niederlande*, CE:ECHR:1976:1123JUD000510071) beruhenden, Art. 50 GRC auslegenden

materielle Einschränkungen der einzelnen EMRK-Grundrechte, die sich nicht im Wortlaut der GRC widerspiegeln[91]. Irrelevant für die Auslegung der Chartagrundrechte (etwa des Verbots der Doppelbestrafung in Art. 50 GRC) sind hingegen das Fehlen der Ratifizierung (etwa des 7. ZP EMRK durch Deutschland[92]) oder von bestimmten Staaten angebrachte Vorbehalte und Erklärungen[93] zum jeweils einschlägigen EMRK-Protokoll[94]. Erkennbar zielt Art. 52 Abs. 3 GRC daher vor allem auf eine Einheitlichkeit des Verständnisses der Grundrechtsquellen ab[95], soll also eine kohärente Auslegung ermöglichen[96].

Dieser Zielsetzung dient auch Art. 52 Abs. 2 GRC, auf den Art. 6 Abs. 1 EUV als auslegungsleitend verweist: Nach dieser sog. „Primärrechts-Klausel" des Art. 52 Abs. 2 GRC erfolgt „die Ausübung der durch diese Charta anerkannten Rechte, die in den Verträgen geregelt sind, […] im Rahmen der in den Verträgen festgelegten Bedingungen und Grenzen", wonach also die vom Primärrecht erfassten Rechte umfassend, also sowohl hinsichtlich ihres Schutzbereichs als auch hinsichtlich ihres Eingriffsvorbehalts in die Charta inkorporiert werden[97]. Besteht also eine „Doppelgarantie" etwa durch den AEUV und die Charta, ist die Beachtung des entsprechenden Chartagrundrechts (z.B. der wirtschaftlichen Grundrechte nach Art. 15 bis 17 GRC) einerseits gleichbedeutend mit

Urteils in *Åkerberg Fransson* (Urteil der Großen Kammer v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, EU:C:2013:105) im Hinblick auf den Grundsatz des *ne bis in idem* im Falle mehrwertsteuerlicher Sanktionen die ausführliche Analyse in den Schlussanträgen GA *M. Campos Sánchez-Bordona* v. 12.9.2017 – Rs. C-524/15, *Menci*, EU:C:2017:667.

91 Siehe etwa zu den „Negativdefinitionen" der EMRK im Hinblick auf das Chartagrundrecht auf Leben die Erläuterungen zu Art. 2 GRC in ABl. C 303/17 (14.12.2007).

92 *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention, 6. Aufl., München 2016, § 24 Rz. 162.

93 Zum (ungültigen) Vorbehalt Österreichs zum Grundsatz des *ne bis in idem* in Art. 4 7. ZP EMRK s. z.B. EGMR 23.10.1995, *Gradinger/Österreich*, no. 15963/90.

94 Dazu Schlussanträge GA *M. Campos Sánchez-Bordona* v. 12.9.2017 – Rs. C-524/15, *Menci*, EU:C:2017:667, Rz. 57 ff.; für eine teilautonome Auslegung von Art. 50 GRC s. aber Schlussanträge GA *Cruz Villalón* v. 12.6.2012 – Rs. C-671/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2012:340, Rz. 85.

95 Siehe z.B. EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Rz. 70 ff.

96 Dazu VfGH v. 14.3.2012, U 466/11, VfSlg. 19.632/2012.

97 Dazu m.w.N. *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (497).

der Einhaltung der jeweiligen Regelung des AEUV (z.B. der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV) und einer gerechtfertigten Beschränkung der jeweiligen AEUV-Regelung steht andererseits auch das entsprechende Chartagrundrecht nicht entgegen (und bedarf daher auch keiner getrennten Prüfung)[98]. Insofern entfaltet Art. 52 Abs. 2 GRC eine Begrenzungsfunktion zu Lasten der Unionsgrundrechte, soweit eine funktionelle Äquivalenz etwa mit den Grundfreiheiten des AEUV besteht[99]. Daraus wird beispielsweise gefolgert, dass der persönliche, i.d.R. auf Unionsbürger oder Unionsgesellschaften beschränkte Anwendungs- und Schutzbereich der Grundfreiheiten nicht über das allgemeine Gleichheitsgebot des Art. 20 GRC, der die Gleichbehandlung „[a]lle[r] Personen" erfordert, konturlos ausgedehnt werden könne[100].

III. Anwendungsbereich der Grundrechtecharta

Die Grundrechtecharta ist gleichzeitig mit dem Vertrag von Lissabon am 1.12.2009 in Kraft getreten[101], und zwar ohne Rückwirkung[102]. Während sich für ihren zeitlichen Anwendungsbereich keine explizite Regelung findet und letztlich der Umstand entscheidend ist, dass der Sachverhalt am 1.12.2009 noch nicht abgeschlossen war[103] oder der fragliche staatliche Akt fortwirkt[104], ist ihr sachlicher Anwendungsbereich in

98 Siehe z.B. EuGH v. 30.4.2014 – Rs. C-390/12, *Pfleger*, EU:C:2014:281, Rz. 57 ff., und zuvor bereits Schlussanträge GA *Sharpston* v. 14.11.2013 – Rs. C-390/12, *Pfleger*, EU:C:2013:747, Rz. 63 ff.

99 *Jarass*, Charta der Grundrechte der EU, 2. Aufl., München 2013, Art. 52 Rz. 56.

100 Siehe z.B. *Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265 (268).

101 Siehe für Deutschland die Bekanntmachung vom 13.11.2009, BGBl. II 2009, 1223.

102 Dazu BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402.

103 So wohl EuGH (Große Kammer) v. 19.1.2010 – Rs. C-555/07, *Kücükdeveci*, EU:C:2010:21, Rz. 22, und EuGH v. 4.3.2010 – Rs. C-578/08, *Chakroun*, EU:C:2010:117, Rz. 44. Siehe speziell zur Anwendung nachträglicher verfahrensrechtlicher Vorschriften auf noch nicht abgeschlossene Verfahren z.B. EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rz. 32 m.w.N.

104 Dazu *Van Danwitz/Paraschas*, A Fresh Start for the Charter – Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, 35 Fordham Int'l L. J. 2017, 1396 (1399). Zur Nichtanwendung der Charter auf vor dem 1.12.2009 abgeschlossene Verfahren z.B. EuGH (Große

Art. 51 Abs. 1 GRC ausdrücklich geregelt: Die Charta gilt nicht nur für die Union als Rechtssubjekt insgesamt (Art. 6 Abs. 1 EUV), sondern auch einerseits „für die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unter Wahrung des Subsidiaritätsprinzips" und andererseits „für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union". Somit sind die – primärrechtlich vorgesehenen – „Organe" (insbesondere auch Rat, Kommission und EuGH) und die – i.d.R. durch Sekundärrechtsakt eingerichteten – „Einrichtungen und sonstigen Stellen" der Union stets durch die Charta gebunden; insbesondere auch der Unionsrechtssetzer hat sie umfassend zu beachten[105] und setzt Rechtsakte im Falle ihrer Grundrechtswidrigkeit dem Nichtigkeitsverdikt aus[106]. Demgegenüber bindet die Charta die Mitgliedstaaten „ausschließlich" bei der „Durchführung" des Unionsrechts („implementing Union law"), nicht aber bei ihrem Handeln außerhalb des Unionsrechts. Diese Grenzziehung ist zugleich der Grundstein für die Sicherung der vertikalen Zuständigkeitsverteilung im Unionsrecht[107] und deren konkrete For-

Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, Sabou, EU:C:2013:678, Rz. 25, und EuGH v. 3.7.2014 – Rs. C-129/13 und 130/13, *Kamino*, ECLI:EU:C:2014:2041, Rz. 28.

105 Siehe ausführlich z.B. die Mitteilung der Kommission „Strategie zur wirksamen Umsetzung der Charta der Grundrechte durch die Europäische Union", KOM(2010)573 (19.10.2010); weiters etwa *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (26 f.).

106 Dazu unten Kapitel III.2.

107 Für ausführliche Diskussionen zur Auslegung des Art. 51 Abs. 1 GRC z.B. *Azoulai*, EU Human Rights and Reserved Powers of the Member States in *Kofler/Maduro/Pistone* (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, 75 (75 ff.); *Groussot/Olsson*, Clarifying or Diluting the Application of the EU Charter of Fundamental Rights? – The Judgments *Åkerberg Fransson* and *Melloni* from 26 February 2013 in Brokelind (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam 2014, 51 (51 ff.); *Lenaerts/Gutiérrez-Fons*, The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice in Peers/Hervey/Kenner/Ward (Hrsg.), The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary, Oxford und Portland 2014, 1560 (1560 ff.); *Franzius*, Grundrechtsschutz in Europa – Zwischen Selbstbehauptung und Selbstbeschränkung der Rechtsordnungen und ihrer Gerichte, 75 ZaöRV 2015, 383 (383 ff.); *Van Danwitz/Paraschas*, A Fresh Start for the Charter – Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, 35 Fordham Int'l L. J. 2017, 1396 (1399 ff.).

mulierung war auch zentraler Diskussionspunkt im Grundrechtskonvent[108].

Diese Formulierung – „ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union" – könnte zunächst eine enge Auslegung dahingehend nahe legen, dass die Charta nur dann Anwendung findet, wenn die Mitgliedstaaten als Vertreter der Union handeln („Agency"-Situation), also – entsprechend *Wachauf*[109] – insbesondere bei der Anwendung von EU-Verordnungen oder der verpflichtenden Umsetzung von Richtlinienrecht[110]. Gegen ein enges Verständnis spricht allerdings zunächst der Umstand, dass der Begriff der „Umsetzung" hinter jenem der „Durchführung" zurückbleibt und die „Durchführung" gerade auch die „späteren und konkreten Anwendungen der in einer Richtlinie genannten Regelungen" betrifft[111]. Überdies würde bei einem engen Verständnis Art. 51 Abs. 1 GRC vom etablierten Anwendungsbereich der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts abweichen[112], die der EuGH unstreitig in *ERT*[113] im Hinblick auf die Grundrechtsbindung der Rechtfertigung eines Grundfreiheiteneingriffs zur Geltung brachte; eine derartige Einschränkung war aber offenbar nicht intendiert[114]. Ein harmonisches Verständnis des Anwendungsbereichs wird trotz des scheinbar engen Wortlautes des Art. 51 Abs. 1 GRC auch durch die – nach Art. 6 Abs. 1 EUV und Art. 52 Abs. 7 GRC – gebührend zu berücksichtigenden Erläuterungen zur Charta[115]

108 Dazu *Bernsdorff/Borowsky*, Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Handreichungen und Sitzungsprotokolle, Baden Baden 2002, 110 ff.; *Van Danwitz/Paraschas*, A Fresh Start for the Charter – Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, 35 Fordham Int'l L. J. 2017, 1396 (1399 ff.).

109 EuGH 13.7.1989, 5/88, *Wachauf*, EU:C:1989:321.

110 Dazu sogleich unten Kapitel IV.1.

111 Schlussanträge GA *Bot* v. 5.4.2011 – Rs. C-108/10, *Scattolon*, EU:C:2011:211, Rz. 119.

112 Siehe zu dieser Diskussion z.B. *Franzius*, Grundrechtsschutz in Europa – Zwischen Selbstbehauptung und Selbstbeschränkung der Rechtsordnungen und ihrer Gerichte, 75 ZaöRV 2015, 383 (386 ff.); weiters etwa Schlussanträge GA *Bot* v. 5.4.2011 – Rs. C-108/10, *Scattolon*, EU:C:2011:211, Rz. 116 ff.

113 EuGH v. 18.6.1991 – Rs. C-260/89, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi (ERT)*, EU:C:1991:254, Rz. 41 ff.

114 Für eine Diskussion der Position der Kommission, die auch für Art. 51 Abs. 1 GRC von der weitergeltenden Relevanz sowohl von *Wachauf* als auch von *ERT* ausging, s. *Van Danwitz/Paraschas*, A Fresh Start for the Charter – Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, 35 Fordham Int'l L. J. 2017, 1396 (1404).

115 Die Erläuterungen zur Charta finden sich in ABl. C 303/17 (14.12.2007).

nahegelegt: Sie verweisen darauf, dass „der Rechtsprechung des Gerichtshofs eindeutig zu entnehmen" sei, „dass die Verpflichtung zur Einhaltung der im Rahmen der Union definierten Grundrechte für die Mitgliedstaaten nur dann gilt, wenn sie im Anwendungsbereich des Unionsrechts handeln", und referenzieren diesbezüglich die Urteile in *Wachauf*[116], *ERT*[117] und *Annibaldi*[118]. Durch die Judikatur des EuGH ist freilich klargestellt, dass die Chartagrundrechte selbst nicht zum „Recht der Union" i.S.d. Art. 51 Abs. 1 GRC gehören[119], weil ansonsten jeder mitgliedstaatliche, in ein Chartagrundrecht eingreifende Rechtssetzungsakt automatisch deren Anwendungsbereich eröffnen würde; die Anwendung der Charta setzt also voraus, dass sie von der Durchführung anderen Unionsrechts „getragen" wird. Die Grundrechte sind insofern „in der Tat der ‚Schatten' des Unionsrechts" und ein Schatten kann „keinen eigenen Schatten werfen"[120].

Schon terminologisch geht freilich dieses – auch in den Erläuterungen zur Charta angesprochene – „Handeln im Anwendungsbereich des Unionsrechts" über die (bloße) Durchführung hinaus und wird in der Rechtsprechung weiterhin mit einer Bindung „in allen unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen"[121] bzw im „Geltungsbereich des Unionsrechts"[122] gleichgesetzt. Deutlich hat der EuGH insbesondere in *Åkerberg Fransson* die Deckungsgleichheit des Anwendungsbereichs der Charta mit jenem des Unionsrechts[123] und damit auch den grundsätzlichen Gleichlauf der

116 EuGH 13.7.1989, 5/88, *Wachauf*, EU:C:1989:321.

117 EuGH v. 18.6.1991 – Rs. C-260/89, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi (ERT)*, EU:C:1991:254, Rz. 41.

118 EuGH v. 18.12.1997 – Rs. C-309/96, *Annibaldi*, EU:C:1997:631.

119 Siehe z.B. EuGH v. 8.5.2013 – Rs. C-73/13, *T*, EU:C:2013:299, Rz. 13 („d'une règle de l'Union autre que celles figurant dans la Charte").

120 Schlussanträge GA *Bobek* v. 7.9.2017 – Rs. C-298/16, *Ispas*, EU:C:2017:650, Rz. 29 f., u.H.a. *Lenaerts/Gutiérrez-Fons*, The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice in Peers/Hervey/Kenner/Ward (Hrsg.), The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary, Oxford und Portland 2014, 1560 (1567 f.).

121 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg* Fransson, EU:C:2013:105, Rz. 19; EuGH v. 30.4.2014 – Rs. C-390/12, *Pfleger*, EU:C:2014:281, Rz. 33; EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Rz. 66.

122 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 21; EuGH v. 30.4.2014 – Rs. C-390/12, *Pfleger*, EU:C:2014:281, Rz. 33.

123 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 21: „Da folglich die durch die Charta garantierten

Anwendungsbereiche der früheren allgemeinen Grundsätze und der Charta bekräftigt. Der EuGH erblickt also in Art. 51 Abs. 1 GRC eine bloße „Bestätigung" seiner ständigen Rechtsprechung zum Anwendungsbereich der allgemeinen Grundsätze[124], ebenso wie sich letztlich nicht der Chartatext gegenüber den allgemeinen Grundsätzen durchsetzt, sondern Letztere die Interpretation der Charta bestimmen[125].

In der Tat hat der EuGH in den vergangenen Jahren die Chartagrundrechte nicht nur in den von *Wachauf* angesprochenen Durchführungs- bzw. Verbindlichkeitskonstellation i.e.S., sondern auch in den von *ERT* aufgegriffenen Einschränkungskonstellationen[126] und überdies in zahlreichen Situationen mitgliedstaatlicher Spielräume bei der Umsetzung oder Anwendung von Sekundärrecht[127] angewendet („Spielraumkonstellation i.w.S."). Lediglich wenn i.S.v. *Annibaldi* kein hinreichender Bezug zum Unionsrecht besteht, kommt eine Anwendung der Charta nicht in Betracht[128]. Freilich bestehen komplexe Abgrenzungsfragen und die Rechtsprechung scheint in manchen Belangen durchaus zu schwanken. Gerade im Vollzug von harmonisiertem Recht durch allgemein geltendes Verfahrensrecht kann vielfach fraglich sein, ob die Mitgliedstaaten im konkreten Fall noch im Anwendungsbereich des Unionsrechts handeln, wobei dies gerade im Bereich der wirksamen Erhebung der Mehrwertsteuer

Grundrechte zu beachten sind, wenn eine nationale Rechtsvorschrift in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt, sind keine Fallgestaltungen denkbar, die vom Unionsrecht erfasst würden, ohne dass diese Grundrechte anwendbar wären. Die Anwendbarkeit des Unionsrechts umfasst die Anwendbarkeit der durch die Charta garantierten Grundrechte."

124 So EuGH v. 30.4.2014 – Rs. C-390/12, *Pfleger*, EU:C:2014:281, Rz. 32, EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 18 ff.; EuGH v. 6.3.2014 – Rs. C-206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126, Rz. 22; s. z.B. auch *Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265 (267); *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 155 (165 m.w.N.).

125 Siehe etwa *Franzius*, Grundrechtsschutz in Europa – Zwischen Selbstbehauptung und Selbstbeschränkung der Rechtsordnungen und ihrer Gerichte, 75 ZaöRV 2015, 383 (391).

126 Dazu unten Kapitel IV.2.

127 Dazu unten Kapitel IV.3.

128 Dazu unten Kapitel IV.5.

weit verstanden und umfassend bejaht zu werden scheint[129]. Höchst umstritten ist schließlich, ob etwa die bloße Ausübung etwa einer Grundfreiheit bereits den Anwendungsbereich der Charta eröffnet, was faktisch alle grenzüberschreitenden Fälle in den Unionsgrundrechtsschutz einbeziehen würde („Grenzüberschreitungskonstellation")[130].

IV. Anwendungsfälle der Grundrechtecharta im Steuerrecht

1. Durchführungs- bzw. Verbindlichkeitskonstellation i.e.S.

In sog. Durchführungs- bzw Verbindlichkeitskonstellationen ist es systematisch unmittelbar nachvollziehbar, dass die Unionsgrundrechte nicht nur die Union und ihre Organe selbst binden, sondern auch die Mitgliedstaaten, wenn sie funktionell Organ- und Behördenfunktionen bei der Durchführung und Umsetzung von Unionsrecht übernehmen („Agency"-Situation)[131]. Diese erstmals in *Wachauf* herausgearbeitete Bindung besteht speziell beim unmittelbaren Vollzug von Verordnungen[132]. Die Mitgliedstaaten haben die Unionsgrundrechte aber auch bei der Umsetzung und Anwendung steuerlichen Sekundärrechts zu beachten[133], insbesondere auch beim Vollzug von nationalem Umsetzungsrecht[134] und im Rahmen einer grundrechtskonformen Auslegung dieses nationalen Umsetzungsrechts[135].

Im Mehrebenensystem führt in der Konstellation der Umsetzung zwingender Richtlinienvorgaben der Anwendungsvorrang des Unionsrechts auch zur ausschließlichen Anwendung von Unionsgrundrechten, wo-

129 Ausführlich dazu Schlussanträge GA *Bobek* v. 7.9.2017 – Rs. C-298/16, *Ispas*, EU:C:2017:650.

130 Dazu unten Kapitel IV.4.

131 Siehe nur *Van Danwitz/Paraschas*, A Fresh Start for the Charter – Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, 35 Fordham Int'l L. J. 2017, 1396 (1399 ff.).

132 EuGH 13.7.1989, 5/88, *Wachauf*, EU:C:1989:321; s. zur Anwendung des Zollkodex z.B. EuGH v. 18.12.2008 – Rs. C-349/07, *Sopropé*, EU:C:2008:746.

133 Siehe dazu nur *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (27).

134 EuGH v. 10.7.2003 – Rs. C-20/00 und C-64/00, *Booker Aquacultur*, EU:C:2003:397, Rz. 88.

135 EuGH v. 12.12.1996 – Rs. C-74/95 and C-129/95, *X*, EU:C:1996:491, Rz. 25 f.; EuGH v. 6.11.2003 – Rs. C-101/01, *Lindqvist*, EU:C:2003:596, Rz. 87; EuGH v. 27.3.2014 – Rs. C-314/12, *UPC Telekabel Wien*, EU:C:2014:192, Rz. 42 ff.

hingegen eine Prüfung des nationalen Umsetzungsrechts anhand der nationalen Grundrechte ausscheidet[136]. Im Falle zwingenden, keinen Durchführungsspielraum belassenden Unionsrechts bricht also das Vorrang- das Günstigkeitsprinzip: Ein Mitgliedstaat kann sich nicht auf nationale, womöglich ein höheres Schutzniveau garantierende oder strengenter gehandhabte[137] Grundrechte stützen, um „die Anwendung von mit der Charta vollständig im Einklang stehenden Unionsrechtsakten zu verhindern, wenn sie den in der Verfassung dieses Staats garantierten Grundrechten nicht entsprächen"[138]; eine andere Auslegung ist auch durch Art. 53 GRC nicht geboten[139]. Dem entspricht im Grunde auch die Rechtsprechung nicht nur des österreichischen VfGH[140], sondern auch des deutschen BVerfG, das nicht nur das unmittelbar zu vollziehende Unionsrecht, sondern auch innerstaatliche Rechtsvorschriften, die zwingende Vorgaben einer Richtlinie umsetzen, unter dem „Solange"-Vorbehalt nicht an nationalen Grundrechten prüft[141]. Die Grundrechtsprüfung findet im Bereich des Anwendungsvorrangs des Unionsrecht vielmehr mittelbar statt: Es liegt hier nämlich am EuGH, etwa aufgrund einer Gültigkeitsvorlage eines nationalen Fach- oder Verfassungsgerichts

136 Siehe z.B. VfGH v. 28.11.2012, G 47/12 ua, VfSlg. 19.702/2012; BVerfG v. 7.6.2000, 2 BvL 1/97BVerfG 102, 157 („Bananenmarktordung"); BVerfG 13.3.2007, 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79, Rz. 66 ff. („Treibhausgas-Emissionsberechtigungen"); BVerfG 11.3.2008, 1 BvR 256/08, BVerfGE 121, 1 („Vorratsdatenspeicherung"); s. m.w.N. auch *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (499).

137 *Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265 (265), weist hier beispielsweise auf die „Inhaltsarmut" des allgemeinen Gleichheitssatzes hin, der eben nur innerhalb eines normativen Bezugs- bzw. Referenzsystems wirken kann.

138 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013: 107, Rz. 58.

139 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013: 107, Rz. 55 ff.; s. z.B. auch *Franzius*, Grundrechtsschutz in Europa – Zwischen Selbstbehauptung und Selbstbeschränkung der Rechtsordnungen und ihrer Gerichte, 75 ZaöRV 2015, 383 (396 f.).

140 Siehe z.B. VfGH v. 27.6.2014, G 47/2012, VfSlg. 19.892/2014.

141 Siehe z.B. BVerfG v. 13.3.2007, 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79, Rz. 66 ff. („Treibhausgas-Emissionsberechtigungen"); BVerfG v. 2.3.2010, 1 BvR 256/08, 1 BvR 263/08, 1 BvR 586/08, BVerfGE 125, 260, Rz. 181 („Vorratsdatenspeicherung"); dazu etwa auch *Franzius*, Grundrechtsschutz in Europa – Zwischen Selbstbehauptung und Selbstbeschränkung der Rechtsordnungen und ihrer Gerichte, 75 ZaöRV 2015, 383 (392).

von seinem „Verwerfungsmonopol" nach Art. 267 AEUV Gebrauch zu machen und einen Unionsrechtsakt aufgrund eines Verstoßes gegen ein Unionsgrundrecht zur Gänze[142] oder in einzelnen Bestimmungen[143] für ungültig zu erklären. Zumal ein nichtiger Unionsrechtsakt i.d.R. mit *ex tunc*-Wirkung entfällt[144], steht sodann einer Prüfung z.B. eines nationalen Umsetzungsaktes anhand der nationalen Grundrechte der Anwendungsvorrang nicht mehr entgegen[145]. Die dann aber bereits offenkundige Verletzung eines Unionsgrundrechts wird vielfach auch die Verletzung eines korrespondierenden nationalen Grundrechts implizieren[146].

Im Hinblick auf die grundrechtliche Gültigkeitsprüfung von steuerlichem Sekundärrecht hat der EuGH allerdings bisher äußerste Zurück-

142 Siehe etwa zur Vorratsdatenspeicherung die Vorlage des österreichischen VfGH v. 28.11.2012, G 47/12 ua, VfSlg. 19.702/2012, die darauf folgende Ungültigerklärung der Richtlinie 2006/24/EG über die Vorratsspeicherung von Daten durch EuGH v. 8.4.2014 – Rs. C-293/12 und C-594/12, *Digital Rights Ireland und Seitlinger ua*, EU:C:2014:238, und schließlich die Folgeentscheidung in VfGH v. 27.6.2014, G 47/2012, VfSlg. 19.892/2014.

143 Siehe z.B. EuGH (Große Kammer) v. 1.3.2011 – Rs. C-236/09, *Association belge des Consommateurs Test-Achats ASBL*, EU:C:2011:100.

144 Siehe z.B. EuGH v. 13.5.1981, 66/80, *International Chemical Corporation*, EU:C:1981:102, Rz. 13 ff.

145 Dazu allgemein und m.w.N. *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (47), und konkret etwa VfGH v. 27.6.2014, G 47/2012, VfSlg. 19.892/2014 (zur Vorratsdatenspeicherung nach Aufhebung der umgesetzten Richtlinie durch EuGH v. 8.4.2014 – Rs. C-293/12 und C-594/12, *Digital Rights Ireland und Seitlinger ua*, EU:C:2014:238). Die Erforderlichkeit der Vorlage in einem Fall der unmittelbaren Verfassungsbeschwerde aber verneinend, wenn das nationale Recht am Maßstab des nationalen Verfassungsrechts nicht zu beanstanden ist, aber BVerfG v. 2.3.2010, 1 BvR 256/08, 1 BvR 263/08, 1 BvR 586/08, BVerfGE 125, 260 („Vorratsdatenspeicherung"); kritisch dazu etwa *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (498), weil nach dieser Ansicht die Möglichkeit der Vorabentscheidung über die Gültigkeit von Sekundärrecht vom jeweiligen mitgliedstaatlichen Grundrechtsschutzniveau abhängig gemacht werde.

146 Überhaupt für eine Anwendung (auch) der Unionsgrundrechte auf den nationalen Rechtssetzungsakt ungeachtet der Nichtigkeit der Richtlinienvorgabe z.B. *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (47 f.); s. zu dieser Frage auch *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (498 m.w.N.).

haltung und eine schwankende Prüfungsintensität erkennen lassen[147]; hinzu tritt, dass nach ständiger Rechtsprechung Richtlinien dann nicht gegen Primärrecht verstoßen, wenn eine primärrechtskonforme Auslegung möglich ist[148] oder wenn sie den Mitgliedstaaten ausdrücklich einen Spielraum bei der Umsetzung in nationales Recht belassen, der weit genug ist, um eine primärrechtskonforme Umsetzung zu ermöglichen[149]. Bemerkenswert ist dennoch, dass im rund 40-jährigen Bestehen der Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts bislang keine seiner Regelungen für ungültig erklärt wurde[150]. Dies mag dem erweiterten Spielraum des Sekundärrechtssetzers oder anderen Erwägungen im Unionsrechtsgefüge geschuldet sein[151]. Es ist vor diesem Hintergrund aber wohl auch nicht zu erwarten, dass der EuGH im zunehmend harmonisierten Bereich des direkten Steuerrechts dessen Regelungen einer strikten Gleichheitsprüfung

147 Für detaillierte Analysen s. insbesondere *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (39 ff.); *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (37 ff.); für eine grundrechtliche Perspektive auf etablierte Gerechtigkeitspostulate in der mehrwertsteuerlichen Rechtsprechung des EuGH s. *Lyal*, Tax and Fundamental Rights in EU Law: Procedural Issues in Kofler/Maduro/Pistone (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, 445 (450 ff.).

148 Siehe z.B. EuGH v. 13.12.1983, 218/82, *Kommission/Rat*, EU:C:1983:369, Rz. 15; EuGH v. 29.6.1995 – Rs. C-135/93, *Spanien/Kommission*, EU:C:1995:201, Rz. 37.

149 Siehe z.B. EuGH v. 17.6.1999 – Rs. C-166/98, *Socridis*, EU:C:1999:316, Rz. 19; EuGH (Große Kammer) v. 27.6.2006 – Rs. C-540/03, *Parlament/Rat*, EU:C:2006:429, Rz. 104; s. auch VwGH v. 24.9.2007, 2006/15/0056.

150 Siehe auch *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (53 ff.), der von einem „beklagenswerten Zustand des europäischen Steuerverfassungsrechts" spricht, und *Zorn/Twardosz*, Grundrechte in der Europäischen Union – Auswirkungen auf das Steuerrecht, ÖStZ 2006/89, 58 (58), die kontrastierend darauf hinweisen, dass es in Österreich „kein umfangreiches, zumindest ein Jahrzehnt in Geltung stehendes, originär innerstaatliches Steuergesetz [gibt], bei dem nicht einzelne Bestimmungen vom Verfassungsgerichtshof für verfassungswidrig erklärt worden sind", und sodann folgern, dass „der effektive Grundrechtsstandard […] im Bereich des Gemeinschaftsrechts bedeutend niedriger [liegt] als im innerstaatlichen Recht".

151 Kritisch *Englisch* in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Köln 2015, Rz. 12.24 m.w.N.

unterziehen wird[152]. Einige Beispiele mögen dies verdeutlichen: So hat der EuGH in der jüngeren Vergangenheit beispielsweise keine Bedenken gehegt gegen

- die Mehrwertsteuerpflicht der Dienstleistungen von Rechtsanwälten, da dies keinen Verstoß gegen Art. 47 GRC im Hinblick auf das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und den Grundsatz der Waffengleichheit darstelle[153];
- die unterschiedliche mehrwertsteuerliche Behandlung von Steuerpflichtigen und Nichtsteuerpflichtigen sowie Steuerpflichtigen, die ihr Gebäude nur zu privaten Wohnzwecken verwenden, im Hinblick auf den Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude[154];
- die unterschiedliche Behandlung von Reisebüros und Vermittlern in der Mehrwertsteuer aufgrund der uferlos anmutenden Begründung, dass der „Unionsgesetzgeber die Situationen dieser beiden Gruppen nicht als vergleichbar angesehen hat“[155];
- die Nichtausdehnung von Mehrwertsteuerbefreiungsbestimmungen auf allenfalls vergleichbare, aber nicht befreite Lieferungen oder Leistungen oder Leistungserbringer[156]; oder

152 Siehe umgekehrt für eine Vielzahl von Vorschlägen für die Fortentwicklung des Unionsgrundrechtsschutzes im indirekten Steuerrecht insbesondere *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (56 ff.).

153 EuGH v. 28.7.2016 – Rs. C-543/14, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, EU:C:2016:605.

154 EuGH v. 23.4.2009 – Rs. C-460/07, *Puffer*, EU:C:2009:254 (Vorlage des VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056); zu den vorhergehenden Bedenken im Schrifttum s. z.B. *Zorn/Twardosz*, Grundrechte in der Europäischen Union – Auswirkungen auf das Steuerrecht, ÖStZ 2006/89, 58 (58 f.); *Zorn*, Überlegungen zu gemeinschaftsrechtlichen Grundrechten in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe, Wien 2007, 744 (744 ff.).

155 EuGH v. 13.3.2014 – Rs. C-599/12, *Jetair und Travel4you*, EU:C:2014:144.

156 Z.B. EuGH v. 15.11.2012 – Rs. C-174/11, *Zimmermann*, EU:C:2012:716 (differenzierte Behandlung gemeinnütziger Tätigkeiten); EuGH v. 5.3.2015 – Rs. C-502/13, *Kommission/Luxemburg*, EU:C:2015:143 (keine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf E-Books).

– die Ausnahmeregelungen der Art. 370 ff. MwStSystRL, die bestimmten Mitgliedstaaten ein quasi-permanentes Abweichen von Richtlinienregelungen gestatten[157].

Die Unionsgrundrechte und allen voran der nunmehr in Art. 20 GRC normierte Gleichheitssatz spielen jedoch insofern eine bedeutende Rolle in der Rechtsprechung, als sie interpretationsleitend oder als Bestätigung eines im materiellen Recht gefundenen Interpretationsergebnisses herangezogen werden. Dies demonstriert vor allem die Vielzahl von Entscheidungen auf Basis des – eine besondere Ausprägung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes darstellenden – Prinzips der Neutralität der Mehrwertsteuer[158], das im Übrigen auch die Mitgliedstaaten bei der Nutzung von Regelungsspielräumen bei Steuerbefreiungen oder der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes beachten müssen[159]. Unionsgrundrechte können zudem auch materielle Auslegungsergebnisse bestätigen, wie folgendes Beispiel aus dem Bereich der Mehrwertsteuer illustriert: Der BFH hegte im Verfahren *Boehringer Ingelheim Pharma* gleichheitsrechtliche Bedenken gegen die – aus seiner Sicht durch die Rechtsprechung des EuGH zum Mehrwertsteuerrecht gebotene – unterschiedliche Behandlung von gesetzlich vorgeschriebenen, von den Pharmafirmen auf die Lieferung von Arzneimitteln zu gewährenden Rabatten. Diese unterschiedliche Behandlung erfolgt abhängig davon, ob die Rabatte nach

157 Siehe zur Kritik an Art. 370 MwStSystRL insbesondere die Schlussanträge GA *Kokott*, C-144/13, C-154/13 und C-160/13, *VDP Dental Laboratory ua*, EU:C:2014:2163, Rz. 84 f., und *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (38, auch mit Hinweis auf „die Gleichheit der Mitgliedstaaten vor den Verträgen" nach Art. 4 Abs. 2 EUV). Siehe demgegenüber EuGH (Große Kammer) v. 1.3.2011 – Rs. C-236/09, *Association belge des Consommateurs Test-Achats ASBL*, EU:C:2011:100, zur Verwerfung der – im Übergangsrecht geregelten, aber unbefristet ausgesprochenen – Abweichung von der Verpflichtung zur geschlechterneutralen Versicherungsprämiengestaltung im Hinblick auf das Diskriminierungsverbot des Art. 21 GRC und die Gewährleistung der Gleichheit von Frauen und Männern in allen Bereichen nach Art. 23 GRC.

158 Ausführlich *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (56 ff.), und *Englisch* in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Köln 2015, Rz. 12.21 ff.

159 Siehe z.B. EuGH v. 13.3.2014 – Rs. C-464/12, *ATP PensionService*, EU:C:2014:139, Rz. 41, und EuGH v. 11.9.2014 – Rs. C-219/13, *K*, EU:C:2014:2207, Rz. 23.

§ 130a SGB V an eine gesetzliche Krankenversicherung (dann Bemessungsgrundlagenminderung) oder nach § 1 AMRabG an eine private Krankenversicherung (dann keine Bemessungsgrundlagenminderung) gewährt werden[160]. Der mehrwertsteuerliche Unterschied liege darin begründet, dass nach deutschem Recht gesetzliche Krankenversicherungsträger innerhalb, private aber außerhalb der Leistungskette stünden, was nach Ansicht des BFH im Lichte von *Ibero Tours*[161] aber das entscheidende Kriterium sei. Generalanwalt *Tanchev*[162] kommt demgegenüber in Auslegung des Art. 90 MwStSystRL zu dem Ergebnis, dass in beiden Fällen die Steuerbemessungsgrundlage immer dann zu vermindern sei, wenn der Steuerpflichtige nach der Bewirkung des Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält. Für dieses Ergebnis spreche auch, dass Art. 90 MwStSystRL „in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung auszulegen ist, wie er in Art. 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union zum Ausdruck kommt". Dieser beschränke sich nicht auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wie er zwischen konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern gilt, sondern kann ihm vielmehr „auch bei anderen Arten der Diskriminierung nicht Genüge getan sein, die Wirtschaftsteilnehmer betreffen, die nicht zwangsläufig miteinander konkurrieren, aber sich trotzdem in einer anderweitig vergleichbaren Situation befinden"[163]. Da sich die jeweiligen Rabatte „nur in ihrer technischen Ausgestaltung unterscheiden, während ihre steuerliche Behandlung für Mehrwertsteuerzwecke erheblich differiert" würden bei einem anderen Verständnis „bei der mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung von Arzneimittellieferungen an gesetzlich Versicherte bzw. an Privatversicherte vergleichbare Sachverhalte ohne ersichtliche objektive Rechtfertigung ungleich behandelt werden"[164]. Die von Generalanwalt *Tanchev* vorgeschlagene Auslegung des Art. 90 MwStSystRL führt nicht nur zu einem gleichheitskonfor-

160 Ausführlich BFH v. 22.6.2016 – V R 42/15, und dazu auch *von Streit/Streit*, Wirkung der europäischen Grundrechte im deutschen Umsatzsteuerrecht – Anmerkungen zum Beschluss des BFH v. 22.6.2016 und seinem europarechtlichen Kontext, UStB 2017, 174 (174 ff.).

161 EuGH v. 16.1.2014 – Rs. C-300/12, *Ibero Tours*, EU:C:2014:8.

162 Schlussanträge GA *Tanchev* v. 11.7.2017 – Rs. C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma*, EU:C:2017:534.

163 Schlussanträge GA *Tanchev* v. 11.7.2017 – Rs. C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma*, EU:C:2017:534, Rz. 47, u.H.a. EuGH v. 25.4.2013 – Rs. C-480/10, *Kommission/Schweden*, EU:C:2013:263, Rz. 17.

164 Schlussanträge GA *Tanchev* v. 11.7.2017 – Rs. C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma*, EU:C:2017:534, Rz. 48.

men Ergebnis, sondern vermeidet auch die Frage nach dem eigentlichen Sitz einer allfälligen Grundrechtswidrigkeit der Ungleichbehandlung[165]. Diesem Ergebnis hat sich letztlich auch der EuGH – wenngleich ohne inhaltliche Auseinandersetzung mit Art. 20 GRC – angeschlossen[166].

Die Durchführungs- bzw. Verbindlichkeitskonstellation i.e.S. kann aber auch im direkten Steuerrecht (rechtspolitische) Bedeutung erlangen, nämlich speziell dann, wenn der nationale Grundrechtsschutz durch unionales Handeln „ausgehebelt" wird. Ein Beispiel dafür könnte die schon seit rund einem Jahrzehnt bestehende deutsche Zinsschranke (§ 4h dEStG i.V.m. § 8a dKStG) sein, die – vereinfacht formuliert – den steuerlichen Abzug eines negativen Zinssaldos sowohl in Inlands- wie auch Auslandssituationen auf 30 % des (um bestimmte Posten korrigierten) Gewinns begrenzt. Gegen dieses Abzugsverbot hat der BFH zuletzt gleichheitsrechtliche Bedenken gehegt[167] und entsprechende Fragen an das BVerfG gerichtet[168]. Sollte die Zinsschranke in der Tat gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen, wirft sich umgehend eine unionsrechtliche Dimension auf, sind doch nach Art. 4 der ATAD[169] die Mitgliedstaaten zur Einführung einer Zinsschranke (30 % des EBITDA) grundsätzlich ab 1. Jänner 2019[170] verpflichtet. Wenngleich hier offen bleiben kann, ob und inwieweit das BVerfG bereits im konkreten Fall an die „Vorauswir-

165 Siehe dazu die Diskussion bei *von Streit/Streit*, Wirkung der europäischen Grundrechte im deutschen Umsatzsteuerrecht – Anmerkungen zum Beschluss des BFH v. 22.6.2016 und seinem europarechtlichen Kontext, UStB 2017, 174 (181), die tendenziell die Grundrechtsproblematik nicht in der – offen formulierten – Vorschrift des Art. 90 MwStSystRL, sondern in der Rechtsprechung des EuGH erblicken, wobei natürlich der EuGH final zur Auslegung der Richtlinie berufen ist und dadurch deren Inhalt erst näher determiniert.

166 EuGH v. 20.12.2017 – Rs. C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma*, EU:C:2017:1006.

167 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BFHE 252, 44.

168 Anhängig beim BVerfG zu 2 BvL 1/16.

169 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193/1 (19.7.2016).

170 Siehe Art. 11 Abs. 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164, ABl. Nr. L 193/1 (19.7.2016), wonach im Hinblick auf die Zinsschranke nach Art. 4 ATAD in jenen Fällen, in denen „nationale gezielte Vorschriften zur Verhütung von BEPS" bestehen, „die gleichermaßen wirksam sind wie die Zinsschranke nach dieser Richtlinie", die gezielten Vorschriften bis zu einer Einigung auf einen Mindeststandard auf OECD-Ebene bzw. spätestens bis 1.1.2024 angewendet werden.

kungen" der ATAD gebunden sein könnte[171], zeigt sich jedenfalls *pro futuro*, dass die Richtlinie aufgrund ihrer Vorrangwirkung eine entsprechende nationale Umsetzungsvorschrift gegenüber der nationalen Verfassungsprüfung abschirmen kann[172]. Diese „Abschirmwirkung" könnte sodann nur durch den EuGH aufgrund einer „Gültigkeitsvorlage" – etwa aus Gleichheitsgründen i.S.d. Art. 20 GRC oder mit dem Argument, dass die ATAD nicht von der Unionskompetenz nach Art. 115 AEUV gedeckt ist[173] – beseitigt werden („Verwerfungsmonopol"). Umgekehrt könnte der nationale Gleichheitssatz auch im Falle der Gültigkeit von Art. 4 ATAD insofern eine weitere Rolle spielen, als dann wohl die Ausübung der den Mitgliedstaaten eröffneten Optionen möglichst „verfassungsschonend" und damit umfassend zugunsten der Steuerpflichtigen wahrzunehmen wären (z.B. Freibetrag, Zinsvortrag, Konzern-Eigenkapital- und Konzern-EBITDA-Escape-Klauseln etc.), um die – in isolierter Betrachtung – nationale Gleichheitswidrigkeit des unionsrechtlich abgesicherten Grundtatbestandes möglichst gering zu halten[174].

2. Einschränkungskonstellation

In den Erläuterungen zur Charta wird im Hinblick auf deren Anwendungsbereich auch das Urteil in *ERT* angeführt, in dem die Rechtfertigung einer Beschränkung einer Grundfreiheit – konkret der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV (seinerzeit Art. 59 EWG-Vertrag) – und deren Verhältnis zum Grundsatz der Meinungsfreiheit zur Rede stand[175]. Der Gerichtshof kam hier zu dem Ergebnis, dass insbesondere wenn sich ein

171 Siehe zu dieser Diskussion je m.w.N. einerseits *Mitschke*, Zinsschranke wirklich verfassungswidrig?, FR 2016, 412 (412 ff.), und andererseits *Glahe*, Zur zeitlichen und inhaltlichen Begrenzung einer möglichen Vorwirkung der Anti-BEPS-Richtlinie – Replik zu *Mitschke*, FR 2016, 412, FR 2016, 829 (829 ff.).

172 Siehe auch *Glahe*, Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke – Anmerkung zur Vorlage des BFH vom 14.10.2015 zum BVerfG, I R 20/15, ISR 2016, 86 (86 ff.).

173 Siehe für kritische Analysen der Kompetenzfrage s. z.B. *Oppel*, BEPS in Europa: (Schein-)Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, IStR 2016, 797 (798 f.), und *Staringer*, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie: Gesamtwürdigung aus steuerpolitischer Sicht in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie, Wien 2017, 1 (11 ff. m.w.N.).

174 Siehe zu diesen „Spielraumkonstellationen" unten Kapitel III.4.

175 EuGH v. 18.6.1991 – Rs. C-260/89, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi (ERT)*, EU:C:1991:254.

Mitgliedstaat auf die in Art. 62 i.V.m. Art. 52 AEUV genannten Gründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit beruft, „um eine Regelung zu rechtfertigen, die geeignet ist, die Ausübung der Dienstleistungsfreiheit zu behindern, […] diese im Gemeinschaftsrecht vorgesehene Rechtfertigung im Lichte der allgemeinen Rechtsgrundsätze und insbesondere der Grundrechte auszulegen [ist]. Die in [Art. 62 i.V.m. Art. 52 AEUV] vorgesehenen Ausnahmen können daher für die betreffende nationale Regelung nur dann gelten, wenn sie im Einklang mit den Grundrechten steht, deren Wahrung der Gerichtshof zu sichern hat“[176].

Diese Ansicht, wonach ein Mitgliedstaat „bei der Durchführung des Rechts der Union“ handelt, wenn er eine Ausnahme von einer Grundfreiheit einführt, hat der EuGH nachfolgend in *Pfleger*[177] auch für Art. 51 Abs. 1 GRC bestätigt[178], und zwar nicht nur im Hinblick auf die im AEUV ausdrücklich genannten Rechtfertigungsgründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit[179], sondern allgemein für Rechtfertigungsversuche aufgrund zwingender Gründe des Allgemeininteresses[180]. Diese Sichtweise ließe sich zwar bereits am Ansatzpunkt kritisieren, weil die Mitgliedstaaten mit den Grundfreiheiten des AEUV nicht das „Recht der Union“ i.S.d. Art. 51 Abs. 1 GRC durchführen oder vollziehen[181], sondern es sich vielfach um den grundfreiheitsrechtlichen Einfluss auf Sachmaterien handelt, die weiterhin in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten liegen (etwa das direkte Steuerrecht). Sie lässt sich auch nicht mit dem traditionellen Ausgangspunkt des unionsrechtlichen Grundrechtsschutzes begründen, der gleichsam „kompensatorisch“ zum Entfall des nationalen Grundrechtsschutzes aufgrund des unbedingten

176 EuGH v. 18.6.1991 – Rs. C-260/89, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi (ERT)*, EU:C:1991:254, Rz. 43; s. nachfolgend auch EuGH v. 29.5.1997 – Rs. C-299/95, *Kremzow*, EU:C:1997:254, Rz. 14.

177 EuGH v. 30.4.2014 – Rs. C-390/12, *Pfleger*, EU:C:2014:281.

178 Siehe dazu auch Schlussanträge GA *Kokott* v. 28.1.2016 – Rs. C-122/15, *C*, EU:C:2016:65, Rz. 60 ff.

179 Art. 45 Abs. 3, Art. 52 Abs. 1, Art. 62 (i.V.m. Art. 52 Abs. 1) und Art. 65 Abs. 1 lit. b AEUV.

180 EuGH v. 30.4.2014 – Rs. C-390/12, *Pfleger*, EU:C:2014:281, Rz. 41 (betreffend Verbraucherschutz, Betrugsvermeidung und Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben für das Spielen).

181 Für die intensiven Diskussionen hinsichtlich der Begründung der Erfassung der *ERT*-Situationen durch die allgemeinen Grundsätze bzw. durch die Charta s. z.B. die zusammenfassende Darstellung bei *Wollenschläger*, Anwendbarkeit der EU-Grundrechte im Rahmen einer Beschränkung von Grundfreiheiten, EuZW 2014, 577 (577 ff.).

Anwendungsvorrangs erforderlich geworden war. Für eine weite Sichtweise des Anwendungsbereichs der Charta sprechen aber nicht nur die – nach Art. 6 Abs. 1 EUV und Art. 52 Abs. 7 GRC – erforderliche gebührende Berücksichtigung der Erläuterungen, sondern aus der Perspektive des Unionsrechts auch, dass selbst in nichtharmonisierten Rechtsbereichen, die weiterhin in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten liegen, Ausnahmen von den Grundfreiheiten durch das Unionsrecht „gestattet" werden und eine Bedingung für dieses unionsrechtliche „Gestatten" eben in der Beachtung der Chartagrundrechte liege[182]. Im Unterschied zum Sekundärrecht ist dieser Grundrechtsprüfung auch keine Frage nach der Gültigkeit eines Unionsrechtsaktes vorgelagert, sondern das mitgliedstaatliche Gericht hat unmittelbar am Maßstab des Unionsgrundrechts zu prüfen (und allenfalls dessen Auslegung vom EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens zu erfragen[183]).

Diese Schranken-Schranken-Wirkung der Grundrechte führt letztlich zur – offenbar intendierten – „Verstärkung" der Grundfreiheiten durch Unionsgrundrechte aufgrund der Einschränkung nationaler Rechtfertigungsmöglichkeiten von Grundfreiheitsbeschränkungen. Mit ihr wird auch dem höheren Grundrechtsschutzniveau zum Durchbruch verholfen: Wenn nämlich die grundfreiheitsbeschränkende Maßnahme des innerstaatlichen Rechts (offenbar) dem nationalen Verfassungsrecht entspricht (etwa eine diskriminierende Vorschrift zur beschränkten Einkommensteuerpflicht[184]), kann ihre Rechtfertigung dennoch durch ein Unions-

182 Siehe zu diesen Überlegungen aus einer unionsrechtlichen Perspektive und einer Diskussion der Kritikpunkte an der *ERT*- und *Pfleger*-Rechtsprechung etwa *Azoulai*, EU Human Rights and Reserved Powers of the Member States in Kofler/Maduro/Pistone (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, 75 (78); *Wollenschläger*, Anwendbarkeit der EU-Grundrechte im Rahmen einer Beschränkung von Grundfreiheiten, EuZW 2014, 577 (579); *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (30); kritisch z.B. *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (45).

183 Dementsprechend gibt der EuGH in diesen Konstellationen auch lediglich alle notwendigen Auslegungshinweise, um dem nationalen Gericht die Beantwortung der Vereinbarkeit mit Grundrechten zu ermöglichen; s. z.B. EuGH v. 30.4.2014 – Rs. C-390/12, *Pfleger*, EU:C:2014:281, Rz. 33.

184 Zum traditionell weitgehenden verfassungsrechtlichen Spielraum des österreichischen Gesetzgebers in diesem Bereich und zu Beispielen von nachfol-

grundrecht verhindert werden. Diese Abwägung zugunsten des „höheren" Schutzstandards mag man im i.d.R. bipolaren, auf das Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen als Grundrechtsträger und dem Staat als Grundrechtsverpflichteten beschränkten Steuerschuldverhältnis durchaus begrüßen; sie führt freilich in multipolaren, mehrere Grundrechtsträger betreffenden Situationen zu komplexen Abwägungsfragen[185].

Umgekehrt können Grundrechte aber auch nationale Beschränkungen der Grundfreiheiten rechtfertigen[186]. Aufgrund dieser zuerst in *Schmidberger*[187] und nachfolgend insbesondere in *Omega*[188], *Viking Line*[189] und *Laval*[190] judizierten Schrankenwirkung der Grundrechte ist der Schutz von nationalen, auch im Unionsrecht dem Grunde nach anerkannten Grundrechten[191] ein berechtigtes Interesse, das grundsätzlich geeignet

gend erkannten Grundfreiheitswidrigkeiten von ursprünglich als verfassungskonform befundenen Regelungen s. *Kofler* in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, Wien 2015, Rz. IV/5 i.V.m. IV15 ff. m.w.N.

185 Siehe etwa die Fallgestaltungen in EuGH v. 4.10.1991 – Rs. C-159/90, *Grogan*, EU:C:1991:378, Rz. 6 und 30 (Meinungsfreiheit vs. Recht auf Leben im Zusammenhang mit der die Dienstleistungsfreiheit betreffenden Beschränkung der Verbreitung von Information über Abtreibungen), und EuGH v. 26.6.1997 – Rs. C-368/95, *Familiapress*, EU:C:1997:325, Rz. 18 und 25 (Meinungsfreiheit als Argument für und gegen die fragliche, die Warenverkehrsfreiheit einschränkende Regelung des Vertriebs von Magazinen mit Preisausschreiben); dazu auch *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 155 (171 f.).

186 Siehe zum Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Grundrechten ausführlich z.B. *Trstenjak/Beysen*, The Growing Overlap of Fundamental Freedoms and Fundamental Rights in the Case Law of the CJEU, Eur. L. Rev. 2013, 293 (309 ff.).

187 EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-112/00, *Schmidberger*, EU:C:2003:333.

188 EuGH v. 14.10.2004 – Rs. C-36/02, *Omega*, EU:C:2004:614.

189 EuGH (Große Kammer) v. 11.12.2007 – Rs. C-438/05, *Viking Line*, EU:C:2007:772.

190 EuGH (Große Kammer) v. 18.12.2007 – Rs. C-341/05, *Laval*, EU:C:2007:809.

191 Der EuGH hatte sich – soweit ersichtlich – nicht mit der Frage der Schrankenwirkung von Grundrechten für den Fall auseinanderzusetzen, in dem die Unionsgrundrechte in ihrem Schutzniveau hinter den entsprechenden nationalen Grundrechten zurückbleiben oder ein konkretes nationales Grundrecht überhaupt keinen Widerhall im Unionsrecht gefunden hat. Hier scheint es nicht ausgeschlossen, dass sich der EuGH am Maßstab der unionsrechtlichen Verbürgung orientiert; s. andeutungsweise, wenngleich in einem anderen

ist, eine Beschränkung von Grundfreiheiten zu rechtfertigen[192]. Diese Judikaturlinie hat der EuGH auch auf nationale Beschränkungen der aus der Unionsbürgerschaft folgenden Freizügigkeit ausgedehnt[193]. Unklar ist freilich, ob Grundrechte lediglich zur „Unterstützung" ohnehin bestehender Gründe des Allgemeininteresses[194] oder – wie *Schmidberger* zu Recht nahelegt – als zu gewichtende, eigenständige Gründe des öffentlichen Interesses[195] anzusehen sind[196].

Die grundlegende Entscheidung in *Schmidberger* betraf die Bewilligung einer Lkw-Blockade (Protest gegen Transitbelastung) auf der Brenner-Autobahn durch österreichische Behörden, die einerseits den – im österreichischen Verfassungsrecht, aber auch im Unionsrecht anerkannten – Grundrechten auf Versammlungsfreiheit und freie Meinungsäußerung entsprach, andererseits aber auch eine Beschränkung der Warenverkehrsfreiheit i.S.d. (nunmehrigen) Art. 34 f AEUV zur Folge hatte. Der EuGH löste dieses Spannungsverhältnis durch eine verhältnismäßigkeitsorientierte Abwägung: Denn „auch das Recht auf freie Meinungsäußerung und das Recht, sich friedlich zu versammeln, die durch die EMRK gewährleistet sind", können „keine uneingeschränkte Geltung beanspruchen, sondern müssen im Hinblick auf ihre gesellschaftliche Funktion gese-

Kontext EuGH (Große Kammer) v. 8.9.2015 – Rs. C-105/14, *Taricco*, EU:C:2015:555, und dazu auch *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 155 (169).

192 EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-112/00, *Schmidberger*, EU:C:2003:333 (Warenverkehrsfreiheit vs. Meinungs- und Versammlungsfreiheit); EuGH v. 14.10.2004 – Rs. C-36/02, *Omega*, EU:C:2004:614 (Dienstleistungsfreiheit vs. Menschenwürde); EuGH (Große Kammer) v. 11.12.2007 – Rs. C-438/05, *Viking Line*, EU:C:2007:772 (Niederlassungsfreiheit vs. Streikrecht); EuGH (Große Kammer) v. 18.12.2007 – Rs. C-341/05, *Laval*, EU:C:2007:809 (Dienstleistungsfreiheit vs. Recht auf Durchführung einer kollektiven Maßnahme).

193 EuGH v. 22.12.2010 – Rs. C-208/09, *Sayn-Wittgenstein*, EU:C:2010:806, Rz. 81 ff.

194 In diese Richtung wohl EuGH (Große Kammer) v. 11.12.2007 – Rs. C-438/05, *Viking Line*, EU:C:2007:772, Rz. 77 ff., und EuGH (Große Kammer) v. 18.12.2007 – Rs. C-341/05, *Laval*, EU:C:2007:809, Rz. 103 ff.

195 So wohl EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-112/00, *Schmidberger*, EU:C:2003:333, Rz. 74 ff., und EuGH v. 14.10.2004 – Rs. C-36/02, *Omega*, EU:C:2004:614, Rz. 35 ff.

196 Siehe zu dieser Diskussion etwa *Trstenjak/Beysen*, The Growing Overlap of Fundamental Freedoms and Fundamental Rights in the Case Law of the CJEU, Eur. L. Rev. 2013, 293 (311 ff.).

hen werden". Die Ausübung dieser Rechte kann „Beschränkungen unterworfen werden, sofern diese Beschränkungen tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen der Gemeinschaft entsprechen und nicht einen im Hinblick auf den mit den Beschränkungen verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die geschützten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet"[197]. Angesichts der konkreten Auflagen der Bewilligung konnte der EuGH keine Unvereinbarkeit mit der Warenverkehrsfreiheit feststellen, zumal „die nationalen Stellen angesichts des weiten Ermessens, das ihnen auf diesem Gebiet zusteht, vernünftigerweise annehmen [konnten], dass das mit der Versammlung in legitimer Weise verfolgte Ziel im vorliegenden Fall nicht durch Maßnahmen erreicht werden konnte, die den innergemeinschaftlichen Handel weniger beschränkt hätten"[198]. Fallen also Grundfreiheits- und Grundrechtsträger auseinander, bedarf es einer Abwägung zwischen den beiden geschützten Rechtsgütern. Insofern ist auch für das Steuerrecht nicht zu erwarten, dass die *Schmidberger*-Judikatur besondere Bedeutung erlangen wird, bieten doch aus der Perspektive des Steuerpflichtigen sowohl die Grundfreiheiten als auch die Grundrechte Schutzrechte gegenüber dem Staat, ohne dass in diesem grundrechtlich-bipolaren Steuerrechtsverhältnis die Schutzrechte Dritter tangiert wären.

3. Spielraumkonstellation

Die Bindung der Mitgliedstaaten an Unionsgrundrechte kann auch dann bestehen, wenn Unionsrecht nicht eine ganz spezifische Umsetzungsverpflichtung auferlegt, sondern vielmehr Ausgestaltungs-, Handlungs- und Wahlrechte zugesteht, also in Spielraumkonstellationen i.w.S. Dies betrifft zunächst die Ausschöpfung von sekundärrechtlich eingeräumten Spielräumen[199]. In diesem Bereich bestehen nämlich i.d.R. keine

197 EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-112/00, *Schmidberger*, EU:C:2003:333, Rz. 80.

198 EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-112/00, *Schmidberger*, EU:C:2003:333, Rz. 82 ff. und im Ergebnis Rz. 93.

199 Siehe z.B. EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries*, EU:C:2006:309; EuGH v. 18.11.2010 – Rs. C-84/09, X, EU:C:2010:693; EuGH v. 10.7.2003 – Rs. C-20/00 und C-64/00, *Booker Aquacultur*, EU:C:2003:397; s. z.B. auch *Zorn/Twardosz*, Grundrechte in der Europäischen Union – Auswirkungen auf das Steuerrecht, ÖStZ 2006/89, 58 (59 f.); *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 155 (160).

„Ausnahmen" von der Harmonisierung, sondern das Unionsrecht gewährt den Mitgliedstaaten „erst die Abweichungsbefugnis für einen an sich harmonisierten Rechtsbereich"[200]. Auf dieser Linie liegt es etwa, wenn der EuGH davon spricht, dass das harmonisierte Mehrwertsteuerrecht die Anwendung von nationalen Ausnahmen von den Bestimmungen über den Normalsatz der Mehrwertsteuer „gestattet", die Mitgliedstaaten aber auch in diesem Bereich durch die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts (etwa den Grundsatz der Gleichbehandlung) gebunden sind[201]. In der Tat wäre es inkonsequent, dem Unionsrechtssetzer zu unterstellen, er würde den Mitgliedstaaten Wahlrechte zugestehen, die diese unter Verstoß gegen die Unionsgrundrechte ausüben dürften[202].

Die Bindung an Unionsgrundrechte geht allerdings nach der Judikatur des EuGH über diesen Bereich der Umsetzung hinaus und erfasst auch Fälle, in denen das nationale Recht zweifelsfrei nicht in Umsetzung des Unionsrechts ergangen ist, aber eine hinreichende Nähe dazu aufweist, um von einem Handeln im Anwendungsbereich des Unionsrechts sprechen zu können. In einem solchen Fall ist auch gleichgültig, ob das Unionsrecht den Mitgliedstaaten eine Verpflichtung auferlegt (z.B. die wirksame und sanktionsbewehrte Erhebung der Mehrwertsteuer)[203] oder der Mitgliedstaat die Regelungen des Unionsrechts freiwillig in Anspruch nimmt (z.B. die Möglichkeiten der AmtshilfeRL)[204]. Im Anwendungsbereich der Charta lagen solcherart etwa

– Zuschläge und Strafen zur Sicherung des MwSt-Aufkommens (Grundsatz des ne bis in idem nach Art. 50 GRC)[205];

200 *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (27).

201 EuGH v. 10.4.2008 – Rs. C-309/06, Marks & Sp*encer*, EU:C:2008:211, Rz. 22 und Rz. 45 ff.

202 *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 155 (160).

203 So etwa in EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105; s. für eine Analyse der Reichweite des Handelns im Anwendungsbereich des Unionsrechts gerade beim Vollzug der Mehrwertsteuer ausführlich Schlussanträge GA *Bobek* v. 7.9.2017 – Rs. C-298/16, *Ispas*, EU:C:2017:650.

204 So in EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, Sabou, EU:C:2013:678.

205 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105; s. zu einer derartigen Kumulierung auch Schlussanträge

– ein vom ersuchenden Staat freiwillig eingeleitetes Amtshilfeverfahren nach der AmtshilfeRL (Recht auf ein faires Verfahren nach Art. 47 GRC)[206];
– die Informationsbeschaffung des ersuchten Staates im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nach der AmtshilfeRL (Recht auf ein faires Verfahren nach Art. 47 GRC)[207];
– behördliche Entscheidungen, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts (Zollrecht) fallen, auch dann, wenn die anwendbare Regelung eine solche Formalität nicht ausdrücklich vorsieht (Verteidigungsrechte i.S.d. Art. 47 und 48 GRC)[208];
– nationale strafrechtliche Verjährungsregeln bei Mehrwertsteuerdelikten (Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen nach Art. 49 GRC)[209];
– der Vollzug von umgesetztem Richtlinienrecht durch das allgemeine Verfahrensrecht (Recht auf ein faires Verfahren nach Art. 47 GRC)[210];

GA *M. Campos Sánchez-Bordona* v. 12.9.2017 – Rs. C-524/15, *Menci*, EU:C:2017:667.

206 EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678.

207 EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373.

208 EuGH v. 3.7.2014 – Rs. C-129/13 und 130/13, *Kamino*, ECLI:EU:C:2014:2041, Rz. 31 (zu einer Zahlungsaufforderung im Zollrecht); s. z.B. auch EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, Sabou, EU:C:2013:678, Rz. 38; EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Rz. 84.

209 EuGH (Große Kammer) v. 8.9.2015 – Rs. C-105/14, *Taricco*, EU:C:2015:555.

210 Siehe zum Vollzug des Mehrwertsteuerrechts z.B. VwGH 23.1.2013, 2010/15/0196 (zum Recht auf eine mündliche Verhandlung); VwGH 19.3.2013, 2012/15/0021 (zur Nachsicht); VwGH v. 19.10.2016, Ro 2014/15/0019 (zur Befangenheit). Dazu allgemein z.B. auch *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (49 f.), und speziell zur mündlichen Verhandlung im österreichischen Verfahrensrecht *Sutter/Urtz*, Die mündliche Verhandlung im Beschwerdeverfahren vor den VG nach der BAO sowie im Verfahren vor dem VwGH – Verfahrensrecht und grundrechtliche Anforderungen in Koran/Moser (Hrsg.), Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung, FS Ritz, Wien 2015, 309 (309 ff.), und zur Befangenheit *Knechtl*, Grundrechtscharta und Abgabenverfahren, SWK 2017, 426 (426 ff.).

- die Verwendung von in einem Strafverfahren erlangten Beweismitteln in einem Verfahren zur Mehrwertsteuernacherhebung aufgrund Missbrauchs (Rechte auf Achtung des Privat- und Familienlebens nach Art. 7 GRC und ein faires Verfahren nach Art. 47 GRC)[211];
- die Erstattung einer unionsrechtswidrig, nämlich in Verstoß gegen Art. 110 AEUV erhobenen Steuer (Recht auf Eigentum nach Art. 17 GRC, Gleichbehandlung nach Art. 20 f GRC und faires Verfahren nach Art. 47 GRC)[212];
- Maßnahmen zur Haushaltskonsolidierung (Verbot des gleichzeitigen Bezugs eines Ruhegehalts und eines Erwerbseinkommens) aufgrund einer Grundsatzvereinbarung (Recht auf Eigentum nach Art. 17 GRC)[213].

Aufsehen hat vor allem *Åkerberg Fransson* erregt[214]. Dieser Fall betraf die Nichterklärung und -abführung der Mehrwertsteuer durch Herrn *Hans Åkerberg* Fransson, einem Fischer im Bottnischen Meerbusen, und die Anwendung des Grundsatzes *ne bis in idem* nach Art. 50 GRC auf die Kumulierung von steuerrechtlichen Sanktionen (Steuerzuschläge von 5 % bis 40 % des Verkürzungsbetrages) und strafrechtlichen Sanktionen (Freiheitsstrafe von 6 Monaten bis 6 Jahre). Schon am Ausgangspunkt war die Zuständigkeit des EuGH strittig, die letztlich davon abhängt, ob die Sanktionen und das Strafverfahren als „Durchführung" von Unionsrecht unter Art. 51 Abs. 1 GRC und damit in den Anwendungsbereich der Charta fallen. Dies wurde vor allem deshalb bezweifelt, weil die nationalen Verfahren nicht unionsrechtlich determiniert waren, also – in

211 EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832.

212 EuGH v. 30.6.2016 – Rs. C-200/14, *Câmpean*, EU:C:2016:494, Rz. 70; s. auch GA *Maciej Szpunar* v. 18.2.2016 – Rs. C-200/14 und C-288/14, *Câmpean und Ciup*, EU:C:2016:99, Rz. 53 ff.

213 EuGH (Große Kammer) v. 13.6.2017 – Rs. C-258/14, *Florescu*, EU:C:2017:448.

214 Siehe aus dem umfangreichen Schrifttum etwa die Analysen bei *Zorn*, Überlegungen zu unionsrechtlichen Grundrechten, ÖStZ 2013/572, 342 (342 ff.); *Van Bockel/Wattel*, New Wine into Old Wineskins: The Scope of the Charter of Fundamental Rights of the EU after *Åkerberg Fransson*, Eur. L. Rev. 2013, 866 (866 ff.); *CFE ECJ Task Force*, Opinion Statement ECJ-TF 1/2014 of the CFE on the Decision of the European Court of Justice in *Åkerberg Fransson* (Case C-617/10) Concerning *Ne Bis in Idem* in Tax Law, ET 2014, 205 (205 ff.).

den Worten von GA *Cruz Villalón*[215] – zwischen „Präsenz" des Unionsrechts und unionsrechtlicher „Prädetermination" des mitgliedstaatlichen Handelns zu unterscheiden sei. Entgegen dem Vorbringen sowohl der Mitgliedstaaten und der Kommission[216] als auch den Schlussanträgen von GA *Cruz Villalón*[217] bejahte die Große Kammer des EuGH jedoch die Anwendbarkeit der Charta[218]: Die Charta sei anwendbar, wenn die Mitgliedstaaten „im Anwendungsbereich des Unionsrechts handeln". Dies sei in *Åkerberg Fransson* deshalb der Fall, weil die festgesetzten steuerlichen Sanktionen und das eingeleitete Strafverfahren „teilweise im Zusammenhang mit der Nichteinhaltung von Mitteilungspflichten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer stehen". Für diese besteht allerdings einerseits – auf Basis von Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 MwStSystRL und Art. 4 Abs. 3 EUV – die unionsrechtliche Verpflichtung für die Mitgliedstaaten, „alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in seinem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen". Da sich zudem die Unionseigenmittel auch aus der Mehrwertsteuer ableiten, besteht andererseits – auf Basis des Art. 325 AEUV – die Verpflichtung zur Bekämpfung von rechtswidrigen Handlungen, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten. Auf dieser Grundlage sind die steuer- und strafrechtlichen Sanktionen gegen Mehrwertsteuerhinterziehung als Durchführung von Unionsrecht i.S.d. Art. 51 Abs. 1 GRC anzusehen, woran auch der Umstand nichts ändere, „dass die nationalen Rechtsvorschriften, die den steuerlichen Sanktionen und dem Strafverfahren zugrunde liegen, nicht zur Umsetzung [der MwStSystRL] erlassen wurden", „da durch ihre Anwendung ein Verstoß gegen die Bestimmungen dieser Richtlinie geahndet und damit die den Mitgliedstaaten durch den Vertrag auferlegte Verpflichtung zur wirksamen Ahndung von die finanziellen Interessen der Union gefährdenden Verhaltensweisen erfüllt werden soll". Dieser eher weite Ansatz des

215 Schlussanträge GA *Cruz Villalón* v. 12.6.2012 – Rs. C-671/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2012:340, Rz. 47 ff.

216 Siehe zum Vorbringen der schwedischen, tschechischen und dänischen Regierung, Irlands, der niederländischen Regierung sowie die Europäischen Kommission die Darstellung in EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 16.

217 Schlussanträge GA *Cruz Villalón* v. 12.6.2012 – Rs. C-671/10, *Åkerberg* Fransson, EU:C:2012:340, Rz. 47 ff.

218 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 17 ff.; bestätigend z.B. EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Rz. 67.

EuGH ist sowohl begrüßt als auch kritisiert worden und könnte erneut Fragen der judiziellen Kompetenzverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten hervorrufen[219]; der Gerichtshof hat ihn – soweit ersichtlich – jedoch bislang relativ konsistent fortgeführt[220]. Er ist aus unionsrechtlicher Sicht vor allem deshalb nachvollziehbar, weil die Mehrwertsteuer keine nationale, sondern eine unionsrechtlich determinierte Steuer ist, die Mitgliedstaaten also Unionsrecht „durchführen" und bei dieser Durchführung – gleich wie die Union selbst – an die Charta gebunden sind[221].

In der Sache befand der EuGH in *Åkerberg Fransson*, dass der Grundsatz *ne bis in idem* des Art. 50 GRC „einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, zur Ahndung derselben Tat der Nichtbeachtung von Erklärungspflichten im Bereich der Mehrwertsteuer eine steuerliche Sanktion und danach eine strafrechtliche Sanktion zu verhängen, sofern die erste Sanktion keinen strafrechtlichen Charakter hat". Für die Abgrenzung, wann eine steuerrechtliche Sanktion trotz ihrer nominellen Bezeichnung als verwaltungsrechtliche Sanktion wirklich „strafrechtlichen Charakter" hat, hat der EuGH – im Lichte der Ähnlichkeit von Art. 4 des 7. ZP EMRK und Art. 50 GRC konsequent[222] – auf die etablierten „Engel-Kriterien"

219 Siehe insbesondere BVerfG v. 24.4.2013, 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277 („Antiterrordatei"), wonach „im Sinne eines kooperativen Miteinanders zwischen dem BVerfG und dem Europäischen Gerichtshof" der Rechtsprechung in *Åkerberg Fransson* „keine Lesart unterlegt werden [darf], nach der diese offensichtlich als Ultra-vires-Akt zu beurteilen wäre oder Schutz und Durchsetzung der mitgliedstaatlichen Grundrechte in einer Weise gefährdete (Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG), dass dies die Identität der durch das Grundgesetz errichteten Verfassungsordnung in Frage stellte […]. Insofern darf die Entscheidung nicht in einer Weise verstanden und angewendet werden, nach der für eine Bindung der Mitgliedstaaten durch die in der Grundrechtecharta niedergelegten Grundrechte der Europäischen Union jeder sachliche Bezug einer Regelung zum bloß abstrakten Anwendungsbereich des Unionsrechts oder rein tatsächliche Auswirkungen auf dieses ausreiche". Siehe aus dem Schrifttum z.B. auch *Englisch* in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Köln 2015, Rz. 12.9 ff. m.w.N.

220 Siehe dazu etwa EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Rz. 66 ff.

221 *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (28).

222 Der Gleichlauf von Art. 50 GRC mit der vom EGMR geschaffenen Auslegung des Art. 4 des 7. ZP EMRK entspricht auch der harmonisierenden „EMRK-Klausel" des Art. 52 Abs. 3 GRC, wonach Chartagrundrechte „die gleiche Be-

des EGMR[223] Bezug genommen: Für die Beurteilung der strafrechtlichen Natur von Steuerzuschlägen seien drei Kriterien maßgeblich, nämlich erstens die rechtliche Einordnung der Zuwiderhandlung im innerstaatlichen Recht, zweitens die Art der Zuwiderhandlung und drittens die Art und der Schweregrad der angedrohten Sanktion[224]. Die Grenze der zulässigen Kumulierung von steuer- und strafrechtlichen Sanktionen besteht also dann, „wenn die verwaltungsrechtliche Sanktion strafrechtlichen Charakter i.S.v. Art. 50 der Charta hat und unanfechtbar geworden ist"; diesfalls „steht diese Vorschrift der Einleitung eines Strafverfahrens gegen dieselbe Person wegen derselben Tat entgegen". Diese Beurteilung sei Sache des nationalen Gerichts, das allerdings unter dem Gesichtspunkt der Wirksamkeit „nur dann zum Ergebnis kommen [könne], dass die Kumulierung von steuerlichen und strafrechtlichen Sanktionen gegen Art. 50 GRC verstoße, wenn die verbleibenden Sanktionen wirksam, angemessen und abschreckend" seien[225]. Die Wirksamkeit der Verfolgung von Betrug und der Schutz der finanziellen Interessen der Union bilden somit bei der Beurteilung der Unvereinbarkeit einer Kumulie-

deutung und Tragweite" wie die entsprechenden EMRK-Grundrechte haben. Diese Verknüpfung kann freilich auch Herausforderungen mit sich bringen, wie etwa der anhängige *Menci*-Fall (s. bereits die ausführliche Analyse in den Schlussanträgen GA *M. Campos Sánchez-Bordona* v. 12.9.2017 – Rs. C-524/15, *Menci*, EU:C:2017:667) zur Kumulierung von Sanktionen im Mehrwertsteuerrecht zeigt: Denn zeitlich nach der Auslegung von Art. 50 GRC durch den EuGH in *Åkerberg Fransson* hat der EGMR das grundrechtliche Schutzniveau des entsprechenden EMRK-Grundrechts in *A und B/Norwegen* (EGMR 15.11.2016, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011) dadurch gesenkt, dass ein Verstoß gegen Art. 4 des 7. ZP EMRK dann ausgeschlossen werden könne, wenn es – trotz Erfüllens der „Engel-Kriterien" – einen hinreichend engen materiellen und zeitlichen Zusammenhang zwischen dem steuer- und dem strafrechtlichen Sanktionsverfahren gebe. Für das Unionsrecht wird dadurch die Frage aufgeworfen, ob der EuGH bei seiner bisherigen Auslegung des Art. 50 GRC bleiben und entsprechend Art. 52 Abs. 3 zweiter Satz GRC einen „weiter gehenden Schutz" gewähren sollte (wofür GA *M. Campos Sánchez-Bordona* ausführlich plädiert; s. Schlussanträge v. 12.9.2017 – Rs. C-524/15, *Menci*, EU:C:2017:667, Rz. 78 ff.) oder nunmehr schlicht die Einschränkung in der EGMR-Judikatur nach Art. 52 Abs. 3 erster Satz GRC auch im Rahmen von Art. 50 GRC anwenden könnte.

223 EGMR 8.6.1976, *Engel/Niederlande*, CE:ECHR:1976:1123JUD000510071.

224 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 35, u.H.a. EuGH (Große Kammer) v. 5.6.2012 – Rs. C-489/10, *Bonda*, EU:C:2012:319, Rz. 37.

225 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 36.

rung von steuer- und strafrechtlichen Sanktionen mit dem Grundsatz *ne bis in idem* ein Gegengewicht, wenn es um Steuern geht, die diese Interessen betreffen[226]. Aufgrund dieses Urteils änderte sodann auch der schwedische Oberste Gerichtshof seine Rechtsprechung und erblickte in der Kumulierung von steuer- und strafrechtlichen Sanktionen wegen Nichtabführung von Mehrwertsteuer eine Verletzung des Grundsatzes *ne bis in idem*[227].

Nicht unerwähnt bleiben soll, dass die in *Åkerberg Fransson* und nachfolgend auch in *WebMindLicenses*[228] angesprochene unionsrechtliche, aus Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 MwStSystRL sowie Art. 325 AEUV abgeleitete Verpflichtung der Mitgliedstaaten, für eine effektive Erhebung der Mehrwertsteuer Sorge zu tragen, ihrerseits weitere komplexe Grundrechtsfragen aufwerfen kann. Dies wird beispielsweise in der anhängigen Rechtssache *Scialdone*[229] hinsichtlich der italienischen Strafbestimmungen für Mehrwertsteuerdelikte deutlich: Herrn Mauro Scialodone wurde der strafrechtliche Vorwurf gemacht, die Mehrwertsteuer nicht abgeführt zu haben; während des laufenden Strafverfahrens wurde aber das nationale Strafrecht derart abgemildert, dass das Verhalten von Herrn Scialodone nicht mehr strafbar gewesen wäre. Strittig ist nunmehr, ob das neu gefasste italienische Recht den Verpflichtungen zur effektiven Erhebung der Mehrwertsteuer entspricht und, falls dies nicht der Fall sein sollte, insbesondere der in Art. 49 Abs. 1 GRC normierte Grundsatz der *lex mitior*, also die Verpflichtung zur Anwendung der milderen Strafbestimmungen, auch dann greift, wenn die nationale Regelung primär- oder sekundärrechtswidrig sein sollte. Überzeugend bejahte GA *Bobek* in seinen ausführlichen Schlussanträgen diese Frage[230].

226 Siehe Schlussanträge GA *M. Campos Sánchez-Bordona* v. 12.9.2017 – Rs. C-524/15, *Menci*, EU:C:2017:667, Rz. 32.

227 Schwedischer Oberster Gerichtshof 11.6.2013, B4946-12, NJA 2013, 502, und Schwedischer Oberster Gerichtshof 16.7.2013, Ö1526-13, NJA 2013, 746.

228 EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832.

229 Anhängig als C-574/15.

230 Siehe die Schlussanträge GA *Bobek* v. 13.7.2017 – Rs. C-574/15, EU:C:2017:553, in denen der Generalanwalt davon ausgeht, dass die geänderten italienischen Regelungen nicht den unionsrechtlichen Verpflichtungen widersprechen (Rz. 29 ff.) und für den Fall, dass der EuGH diesem Ergebnis nicht folgen wird, auch die Frage der Anwendung der (unionsrechtswidrigen) milderen Bestimmungen vor dem Hintergrund der zeitlichen *ex-tunc*-Wirkung einer Unionsrechtswidrigkeit prüft (Rz. 137 ff.); in diesem Zusammenhang tritt er u.a. für ein weites Verständnis der *lex mitior*-Regel ein.

Während *Åkerberg Fransson* die „Durchführung" des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts und die unionsrechtliche Verpflichtung zur wirksamen und sanktionsbewehrten Erhebung der Mehrwertsteuer betraf, beschränkt sich der Anwendungsbereich der Charta nicht auf derartige „Verpflichtungssituationen". Selbst bei nicht harmonisierten Abgaben, wie etwa der Einkommensteuer, kann sich eine Bindung an die Unionsgrundrechte ergeben, und zwar insbesondere dann, wenn ein Mitgliedstaat die Regelungen des Unionsrechts freiwillig in Anspruch nimmt. Dies betrifft etwa die Möglichkeiten der AmtshilfeRL: In *Sabou*[231] bejahte die Große Kammer des EuGH – entgegen der Ansicht der Kommission[232] – die Anwendbarkeit der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts (konkret die Wahrung der Verteidigungsrechte, zu denen das rechtliche Gehör zählt). Dies deshalb, weil „der Umstand, dass der ersuchende Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, ein Amtshilfeersuchen an einen anderen Mitgliedstaat zu richten, nicht zu der Annahme [berechtigt], dass die Regeln über das Auskunftsersuchen und die Verwendung der von diesem Mitgliedstaat erlangten Informationen außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts liegen"[233]. Sobald nämlich ein Mitgliedstaat beschließt, „entsprechende Amtshilfe in Anspruch zu nehmen, muss er sich an die von der [AmtshilfeRL] vorgesehenen Regeln halten. Es geht nämlich u.a. aus dem fünften Erwägungsgrund dieser Richtlinie hervor, dass die Mitgliedstaaten im Rahmen der Amtshil-

231 EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678; s. dazu etwa die Analyse bei *CFE ECJ Task Force*, Opinion Statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the Decision of the European Court of Justice in *Sabou* (Case C-276/12), Concerning Taxpayer Rights in Respect of Exchange of Information upon Request, ET 2014, 318 (318 ff.).

232 Die Kommission meinte in *Sabou*, dass das Amtshilfeersuchen zum einen „auf die korrekte Festsetzung der Einkommensteuer ab[ziele], einen nicht vom Unionsrecht harmonisierten Bereich, und zum anderen […] die [AmtshilfeRL] keinen Hinweis darauf [enthalte], wie der ersuchende Staat die Auskunft, die er erhalte, um die Steuer festzusetzen, behandeln müsse. Diese Richtlinie sehe bloß eine Möglichkeit für die Mitgliedstaaten vor, die Amtshilfe anderer Mitgliedstaaten in Anspruch zu nehmen. Folglich gehöre die Frage, ob der ersuchende Mitgliedstaat verpflichtet sei, den Steuerpflichtigen über das von ihm gestellte Amtshilfeersuchen zu informieren, nicht zum Unionsrecht, sondern einzig zum nationalen Recht". Siehe EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, Rz. 24.

233 EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:67, Rz. 26.

fe bestimmte Verpflichtungen beachten müssen"[234]. Damit bleibt aber auch die Frage offen, ob ein Mitgliedstaat der Bindung an die Unionsgrundrechte dadurch entgehen könnte, dass er das Amtshilfeersuchen nicht auf die Richtlinie, sondern auf eine andere Rechtsgrundlage stützt (z.B. eine Abkommensbestimmung nach dem Muster des Art. 26 OECD-MA)[235].

In materieller Hinsicht kam der EuGH in *Sabou* auf Basis der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts[236] zu dem Ergebnis, dass zwischen der bloßen Ermittlungsphase des Steuerverfahrens, „während der Informationen gesammelt werden und zu der auch das Auskunftsersuchen einer Steuerverwaltung an eine andere gehört, und der kontradiktorischen Phase zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen" zu unterscheiden sei[237]. In der Ermittlungsphase verleiht allerdings das Grundrecht auf rechtliches Gehör dem Steuerpflichtigen „weder das Recht […], über das Amtshilfeersuchen informiert zu werden, das dieser Staat an einen anderen Mitgliedstaat stellt, um u.a. die von diesem Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung gemachten Angaben zu überprüfen, noch das Recht, an der Formulierung des an den ersuchten Mitgliedstaat gestellten Ersuchens mitzuwirken, noch das Recht, an von diesem letztgenannten Staat organisierten Zeugenvernehmungen

234 EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:67, Rz. 26.

235 Nach Art. 1 Abs. 3 der AmtshilfeRL berührt diese Richtlinie „nicht die Erfüllung der Verpflichtungen, die den Mitgliedstaaten in Bezug auf eine umfassendere Zusammenarbeit der Verwaltungen aus anderen Rechtsinstrumenten, einschließlich bi- oder multilateralen Abkommen, erwachsen". Während sich aus dieser Bestimmung durchaus ableiten lässt, dass weitergehende bi- oder multilaterale Amtshilferegelungen Vorrang vor der AmtshilfeRL nehmen, ist unklar, ob auch diesfalls für die Einzelheiten des Auskunftsverkehrs die Richtlinienregeln maßgeblich sind und ob umgekehrt in jenen Fällen, in denen die AmtshilfeRL gleich günstig oder günstiger ist, die Mitgliedstaaten für ein Auskunftsersuchen ohnedies zwingend auf die Richtlinie zurückgreifen müssen. Dies bejahend wohl *Engelschalk* in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl., München 2015, Art. 26 Rz. 15 f., und *Schwandtner/Urtz* in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg.), DBA, Wien 2016, Art. 26 Rz. 74, jeweils m.w.N.

236 Die Charta war in diesem Fall aus zeitlichen Gründen nicht anwendbar; s. EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, Rz. 25.

237 EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:67, Rz. 37 ff.

teilzunehmen“[238]. Es ist daher aus dem Blickwinkel der Unionsgrundrechte ausreichend, wenn dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuerfestsetzung Mitwirkungsrechte zugestanden werden.

Demgegenüber stand in *Berlioz*[239] der Grundrechtsschutz des zur Auskunft Verpflichteten im ersuchten Staat im Fokus. Streitig war, ob und inwieweit dem auskunftsverpflichteten Dritten (Berlioz Investment Fund) im ersuchten Staat die Verfahrensgrundrechte des Art. 47 GRC zustehen, wenn aufgrund einer unvollständigen Beantwortung von Fragen eine Geldbuße verhängt wurde[240]; konkret verweigerte Berlioz lediglich die Offenlegung der Anteilseigner und Beteiligungsverhältnisse, weil diese Informationen für die konkret fragliche Quellenbesteuerung in Frankreich nicht „voraussichtlich erheblich“ i.S.d. Art. 1 Abs. 1 der AmtshilfeRL seien. Die Große Kammer des EuGH konnte sich hinsichtlich des Anwendungsbereichs der Charta auf die Regelungen der AmtshilfeRL stützen[241], die die Mitgliedstaaten verpflichten, die notwendigen Maßnahmen zu treffen, um sich die erbetenen Informationen zu verschaffen, damit sie ihre Pflichten im Bereich des Informationsaustauschs erfüllen; zur Sicherstellung der praktischen Wirksamkeit müssten diese Maßnahmen – wie in *Berlioz* – „jedoch Instrumente wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Geldbuße umfassen, die gewährleisten, dass für den Verwaltungsunterworfenen ein hinreichender Anreiz dafür besteht, den Ersuchen der Steuerbehörden nachzukommen, und es der ersuchten Behörde damit ermöglichen, ihren Pflichten gegenüber der ersuchenden Behörde nachzukommen“[242]. Der Umstand, dass

238 EuGH (Große Kammer) v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:67, Rz. 46; bestätigend EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, Rz. 46.

239 EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373.

240 Ausführlich zu diesem Fall etwa *Wöhrer*, *Berlioz* versus *Sabou*: Grundrechtsschutz im Amtshilfeverfahren, SWI 2017, 402 (402 ff.); *Haslehner*, Luxembourg: Exchange of Information and EU Fundamental Rights (C-682/15, Berlioz Investment Funds S.A.) in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg), CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2016, Wien 2017, 97 (97 ff.); *Chaouche/Haslehner*, Cross-Border Exchange of Tax Information and Fundamental Rights in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 179 (179 ff.).

241 Art. 5, 18 und 22 Abs. 1 lit. c der Richtlinie 2011/16/EU, ABl. Nr. L 64/1 (11.3.2011).

242 EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, Rz. 38.

die Richtlinie „nicht ausdrücklich die Anwendung von Sanktionen vorsieht, steht der Annahme, dass Sanktionen zur Durchführung der Richtlinie und folglich zum Anwendungsbereich des Unionsrechts gehören, nicht entgegen“[243]. Es handelt sich damit – ebenso wie in *Åkerberg Fransson* – um die „Durchführung“ des Unionsrechts.

In materieller Sicht betont der EuGH sodann die Unterschiede zwischen *Sabou* und *Berlioz*: In *Sabou* ging es um eine der Steuerfestsetzung vorgelagerte Ermittlungsphase, so dass der Steuerpflichtige im Rahmen des Steuerverfahrens noch ausreichend Gelegenheit zur Geltendmachung seiner Rechte hatte. Demgegenüber betraf *Berlioz* „das Bestehen eines Rechts auf einen Rechtsbehelf zugunsten eines Verwaltungsunterworfenen des ersuchten Mitgliedstaats gegen eine Sanktion, die gegen diesen Verwaltungsunterworfenen verhängt wurde, weil er eine Anordnung nicht befolgt hatte, die die ersuchte Behörde nach einem von der ersuchenden Behörde an sie gerichteten Informationsersuchen ihm gegenüber erlassen hatte“[244]. Aus Art. 47 GRC ergebe sich dann, so der EuGH weiter, dass der Auskunftsverpflichtete nicht nur das Recht hat, die Rechtmäßigkeit der Sanktionsentscheidung anzufechten[245]. Vielmehr ist auch die „voraussichtliche Erheblichkeit“ der von einem Mitgliedstaat bei einem anderen Mitgliedstaat erbetenen Informationen eine Voraussetzung für diese Rechtmäßigkeit[246], so dass das nationale Gericht außer einer Befugnis zur Abänderung der verhängten Sanktion auch eine Befugnis zur Prüfung der Rechtmäßigkeit dieser Anordnung hat (wobei die gerichtliche Kontrolle darauf beschränkt ist, ob die Erheblichkeit offenkundig fehlt)[247]. Aus Art. 47 GRC folge dabei auch, dass das Gericht zur Ausübung dieser Kontrolle „Zugang zu dem vom ersuchenden Mitgliedstaat an den ersuchten Mitgliedstaat gerichteten Informationsersuchen haben muss“, es aber genüge, wenn der Auskunftsverpflichtete zwar nicht Zugang zu dem gesamten Informationsersuchen, sondern lediglich Zugang zu den in Art. 20 Abs. 2 AmtshilfeRL genannten Infor-

243 EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, Rz. 39.
244 EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, Rz. 58.
245 EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, Rz. 43 ff.
246 EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, Rz. 60 ff.
247 EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, Rz. 75 ff.

mationen des Standardformblattes (Bezeichnung der Person und steuerlicher Zweck) hat[248]. Über *Berlioz* hinaus lässt sich aus *Kamino*[249] und *Unibet*[250] wohl auch ableiten, dass der Auskunftsverpflichtete nicht nur das Recht hat, die Rechtmäßigkeit einer vorgeschriebenen Geldbuße zu überprüfen, sondern Verteidigungsrechte schon gegen die Androhung einer Geldbuße zur Verfügung stehen müssen[251].

Die bereits diskutierte Entscheidung in *Åkerberg Fransson* ist auch aus einem institutionellen Blickwinkel beachtlich: Während höchst umstritten war, ob in unionsrechtlich nicht völlig determinierten Rechtsbereichen bzw. in den dem nationalen Gesetzgeber verbleibenden „Spielräumen" entweder nur der nationale Grundrechtsschutz eingreife[252] oder nur die Unionsgrundrechte anwendbar seien[253], weisen *Åkerberg Fransson* und *Melloni*[254] deutlich in die Richtung eines „kumulativen Grundrechtsschutzes" bzw – aus der Perspektive des Mitgliedstaates – einer „doppelte Bindung": In einer Situation nämlich, in der das Unionsrecht i.S.v. Art. 51 Abs. 1 GRC durchgeführt, „in der das Handeln eines Mitgliedstaats" aber „nicht vollständig durch das Unionsrecht bestimmt wird, steht es […] den nationalen Behörden und Gerichten weiterhin frei, nationale Schutzstandards für die Grundrechte anzuwenden, sofern durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden"[255]. Sollte das nationale Gericht diesfalls Zweifel an der Auslegung der Charta haben, be-

248 EuGH (Große Kammer) v. 16.5.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, Rz. 90 ff.

249 EuGH v. 3.7.2014 – Rs. C-129/13 und 130/13, *Kamino*, ECLI:EU:C:2014:2041.

250 EuGH (Große Kammer) v. 13.3.2007 – Rs. C-432/05, *Unibet*, EU:C:2007:163.

251 Dazu etwa *Wöhrer*, *Berlioz* versus *Sabou*: Grundrechtsschutz im Amtshilfeverfahren, SWI 2017, 402 (409 f.).

252 BVerfG v. 18.7.1972005, 2 BvR 2236/04, BVerfG 113, 273 („Europäischer Haftbefehl"); BVerfG v. 11.3.2008, 1 BvR 256/08, BVerfGE 121, 1 („Vorratsdatenspeicherung").

253 VwGH v. 21.12.2012, 2012/03/0038, und OGH 4.3.2013, 8 Ob 7/13g, jeweils u.H.a. EuGH (Große Kammer) v. 15.11.2011 – Rs. C-256/11, *Dereci*, EU:C:2011:734.

254 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rz. 60.

255 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 29.

steht die Möglichkeit bzw. Pflicht zur Vorlage an den EuGH nach Art. 267 AEUV[256], sofern diese Auslegungsfrage entscheidungserheblich ist[257]. Diese „Doppelgeltungsthese" verdeutlicht auch, dass Art. 51 Abs. 1 GRC nicht die Anwendungsbereiche von Unionsgrundrechten einerseits und nationalen Grundrechten andererseits trennscharf scheidet[258], sondern vielmehr im Bereich überlappender Anwendungsbereiche der Charta und nationaler Grundrechte das „Günstigkeitsprinzip" des Art. 53 GRC Bedeutung erlangen kann[259], wobei allerdings die Anwendung nationaler Grundrechte weder das Schutzniveau der Charta noch Vorrang, Einheit und Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigen darf. Diese Trinitatis – Vorrang, Einheit und Wirksamkeit – könnte allerdings „einen nahezu grenzenlosen Zugriff des EuGH auf Grundrechtsfragen" gestatten, so dass „die Anwendbarkeit der nationalen Grundrechte im nicht vollständig determinierten Bereich ein ‚Lippenbekenntnis' bleiben" könnte[260]; es bleibt daher abzuwarten, ob und welche Grenzen diese Einschränkungen dem nationalen Grundrechtsschutzniveau letztlich setzen werden[261].

4. Grenzüberschreitungskonstellation

Ungeklärt ist schließlich die Frage, ob bereits die bloße, beschränkungsfreie Ausübung einer Grundfreiheit durch einen Steuerpflichten die An-

256 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 30; s. auch VfGH v. 14.3.2012, U 466/11, VfSlg. 19.632/2012.

257 Siehe dazu VfGH v. 14.3.2012, U 466/11, VfSlg. 19.632/2012, u.H.a. auf das Fehlen von Zweifeln im Hinblick auf verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte mit gleichem Anwendungsbereich wie das betreffende Chartagrundrecht. Ein Verstoß gegen Unionsrecht kann dabei allenfalls durch die Nichtanwendung der nationalen „Spielraumausfüllung" vermieden werden; dazu z.B. VwGH v. 29.1.2004, 99/17/0180, und etwa auch EuGH (Große Kammer) v. 8.9.2015 – Rs. C-105/14, *Taricco*, EU:C:2015:555, Rz. 55.

258 Siehe dazu zusammenfassend auch *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (500 m.w.N.).

259 Siehe zu dieser Diskussion m.w.N. *Franzius*, Grundrechtsschutz in Europa – Zwischen Selbstbehauptung und Selbstbeschränkung der Rechtsordnungen und ihrer Gerichte, 75 ZaöRV 2015, 383 (394 ff.).

260 *Franzius*, Grundrechtsschutz in Europa – Zwischen Selbstbehauptung und Selbstbeschränkung der Rechtsordnungen und ihrer Gerichte, 75 ZaöRV 2015, 383 (400).

261 Dazu andeutungsweise auch *Zorn*, Überlegungen zu unionsrechtlichen Grundrechten, ÖStZ 2013/572, 342 (344).

wendbarkeit der Charta nach Art. 51 Abs. 1 GRC eröffnet[262], wobei sich analoge Fragestellungen z.B. im Hinblick auf die allgemeine Freizügigkeit und die Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatssituationen aufwerfen[263]. Geklärt scheint lediglich, dass der bloße Status der Unionsbürgerschaft regelmäßig nicht von sich aus die Charta „aktiviert"[264].

Die Anwendbarkeit der Charta im Falle der bloßen Grundfreiheitsausübung ist im Schrifttum höchst umstritten[265] und auch die nationalen Gerichte scheinen in dieser Frage gespalten[266]. Die europäische Recht-

262 Siehe zu dieser Diskussion zuletzt auch *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 155 (174 ff.).

263 Für eine Analyse verschiedener Fallgruppen s. auch *Azoulai*, EU Human Rights and Reserved Powers of the Member States in Kofler/Maduro/Pistone (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, 75 (79 ff.).

264 EuGH (Große Kammer) v. 15.11.2011 – Rs. C-256/11, *Dereci*, EU:C:2011:734, Rz. 70 ff.; s. auch *Lehner*, Application of the European Union's Fundamental Freedoms, the Charter of Fundamental Rights of the European Union and the European Convention of Human Rights with Regard to Church Tax in Jochum/Essers/Lang/Winkeljohann/Wiman (Hrsg.), Practical Problems in European and International Tax Law, Essays in honour of Manfred Mössner, Amsterdam 2016, 227 (229 ff.).

265 Für eine Anwendbarkeit der Charta in allen grenzüberschreitenden Fällen im steuerrechtlichen Schrifttum etwa *Zorn*, Überlegungen zu unionsrechtlichen Grundrechten, ÖStZ 2013/572, 342 (342 f., auch zum allgemeinen Diskriminierungsverbot); *Wattel*, Access to Effective Legal Remedy in Brokelind (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam 2014, 183 (190 f.); *Rust*, Equality and Non-discrimination in European Tax Law in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 51 (64); in diese Richtung womöglich auch *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (30 f. und 36 f.). Dagegen etwa *Lyal*, Tax and Fundamental Rights in EU Law: Procedural Issues in Kofler/Maduro/Pistone (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, 445 (449); *Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265 (265 ff.).

266 Dagegen z.B. BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402 (BVerfG v. 22.9.2015 – 1 BvR 2488/13: nicht zur Entscheidung angenommen), da „es sich beim Erbschaftsteuerrecht nicht um Unionsrecht, sondern um rein nationales, nicht unionsrechtlich determiniertes Recht handelt"; dafür z.B. OGH 4.3.2013, 8 Ob 7/13g, wonach „der Anwendungsbereich der GRC […]

sprechung musste sich noch nicht abschließend positionieren: Während sich etwa Generalanwältin *Kokott* eher ablehnend äußerte[267], sind der Rechtsprechung des EuGH allenfalls positive Andeutungen entnehmbar: Wenn der Gerichtshof in *Chartry* etwa die Anwendung der Charta ablehnt, weil der fragliche Steuersachverhalt „keinerlei Bezug zu einem der durch die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit, den freien Dienstleistungs- oder Kapitalverkehr geregelten Sachverhalte" aufweise[268], könnte dies nämlich umgekehrt eine Anwendbarkeit der Charta nahelegen, wenn ein derartiger Bezug bestünde[269]. Einen ähnlichen Gegenschluss könnte *Kremzow* im Hinblick auf die allgemeine Freizügigkeit implizieren. In dieser Sache lehnte der EuGH die Überprüfung einer Schadenersatzforderung wegen unrechtmäßiger Inhaftierung im Lichte der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts deshalb ab, weil zwar jeder Freiheitsentzug geeignet sei, „die Ausübung des Rechts des Betroffenen auf Freizügigkeit zu behindern", sich aber „aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes [ergibt], dass die rein hypothetische Aussicht auf die Ausübung dieses Rechts keinen Bezug zum Gemeinschaftsrecht herstellt, der eng genug wäre, um die Anwendung der Gemeinschaftsbestimmungen zu rechtfertigen"[270].

immer dann eröffnet [ist], wenn eine Maßnahme in den Anwendungsbereich des AEUV fällt, sich eine Partei also auf das Freizügigkeitsrecht oder eine Grundfreiheit berufen kann".

267 Siehe Schlussanträge GA *Kokott* v. 28.1.2016 – Rs. C-122/15, *C*, EU:C:2016:65, Rz. 66, wonach die „unterschiedslose Erhebung einer direkten Steuer auf inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte – wie sie im vorliegenden Fall eines einheitlichen Steuersatzes für alle Einkünfte aus einer Altersrente gegeben ist – […] die Grundfreiheiten hingegen nicht beschränken" kann und der fragliche Mitgliedstaat „daher mit der Erhebung der Einkommensteuer auf die Einkünfte aus einer Altersrente im vorliegenden Fall kein Unionsrecht durch[führt]" und folglich „gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 [der GRC] das unionsrechtliche Altersdiskriminierungsverbot des Art. 21 Abs. 1 der Charta auch keine unmittelbare Anwendung findet". Weiter aber wohl *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (30 f. und 36 f.).

268 EuGH v. 1.3.2011 – Rs. C-457/09, *Chartry*, EU:C:2011:101, Rz. 25.

269 In diese Richtung womöglich auch EuGH v. 25.3.2004 – Rs. C-71/02, *Karner*, EU:C:2004:181 (Prüfung der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, konkret der Meinungsfreiheit, in einem Vor-GRC-Fall, in dem die fragliche Grundfreiheit nur potentiell betroffen und *in casu* auch nicht beschränkt war).

270 EuGH v. 29.5.1997 – Rs. C-299/95, *Kremzow*, EU:C:1997:254, Rz. 16.

Eine derart weite Sichtweise stünde freilich in einem Spannungsverhältnis zu Art. 51 Abs. 1 GRC – „Durchführung" des Unionsrechts – und dessen historisch intendierter Reichweite[271], findet keinen Widerhall in den Erläuterungen zur Charta, scheint auch nicht aufgrund der Interessenlage der Union geboten und würde gerade im – nach wie vor der nationalen Kompetenz unterliegenden – Ertragsteuerrecht letztlich den Anwendungsbereich der Charta auf alle grenzüberschreitenden Fälle (einschließlich der Inländerdiskriminierungen[272]) ausdehnen. So wären insbesondere in allen grenzüberschreitenden Fällen im Binnenmarkt automatisch die justiziellen Rechte der Charta „aktiviert", so dass sich z.B. auch im Ertragsteuerrecht beschränkt Steuerpflichtige stets auf Art. 47 GRC stützen könnten (etwa zur Geltendmachung überlanger Verfahrensdauern, mündlicher Verhandlungen etc). Prägnant lässt sich die Weite dieses Ansatzes auch durch ein Beispiel auf den Punkt bringen: Der österreichische Tourist in Griechenland befindet sich im Anwendungsbereich der passiven Dienstleistungsfreiheit, so dass etwa strafrechtliche Sanktionen wegen eines allfälligen Cannabis-Konsums auch an den Unionsgrundrechten zu messen wären[273]. Darüber hinaus wäre womöglich die auf Art. 20 GRC basierende unionsrechtliche Gleichheitsprüfung dahingehend eröffnet, „ob innerhalb der Gruppe der grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen Ungleichbehandlungen vorliegen"[274], was insofern auch eine neue Dimension des Verbots ungerechtfertigter horizontaler Diskriminierungen sowohl in In- wie auch in Outbound-Situationen schaffen würde[275].

271 Siehe z.B. auch *Van Danwitz/Paraschas*, A Fresh Start for the Charter – Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, 35 Fordham Int'l L. J. 2017, 1396 (1408).

272 Siehe zu dieser Konsequenz insbesondere *Rust*, Equality and Non-discrimination in European Tax Law in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 51 (64).

273 Siehe das Beispiel bei *Holoubek*, Europäischer und nationaler Grundrechtsschutz in Griller/Kneihs/Madner/Potacs (Hrsg.), Wirtschaftsverfassung und Binnenmarkt, FS Rill, Wien 2010, 245 (252), und etwa auch *Zorn*, Überlegungen zu unionsrechtlichen Grundrechten, ÖStZ 2013/572, 342 (342).

274 *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (37); kritisch *Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265 (270 f.).

275 Zur entsprechenden Diskussion im Bereich der Grundfreiheiten s. z.B. *Kofler*, „Horizontal Discrimination" in European Tax Law in Jochum/Essers/Lang/Winkeljohann/Wiman (Hrsg.), Practical Problems in European and In-

Deutlich gegen die Anwendung der Charta im Falle einer bloßen Grundfreiheitsausübung entschied der BFH unlängst in einem Fall der internationalen Doppelbesteuerung mit Erbschaftsteuer[276]: Eine in Deutschland ansässige Erbin wurde im Hinblick auf ererbtes, in Frankreich befindliches Kapitalvermögen sowohl in Frankreich als auch in Deutschland erbschaftsbesteuert, was zu einer kumulierten Steuerbelastung von über 70 % führte[277]. Auf Basis der Judikatur des EuGH insbesondere in *Block*[278] folgerte der BFH zunächst, dass eine solche Doppelbesteuerung keine verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstelle[279]. Eine Verpflichtung zur Anrechnung der (55 %igen) französischen Erbschaftsteuer ergibt sich nach Ansicht des BFH aber auch nicht aus Art. 17 Abs. 1 GRC, wonach jede Person das Recht hat, ihr rechtmäßig erworbenes Eigentum zu besitzen, zu nutzen, darüber zu verfügen und es zu vererben. Denn diese Regelung sei nach Art. 51 Abs. 1 GRC und ständiger Rechtsprechung des EuGH, etwa in *Åkerberg Fransson*[280], nur in unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen anwendbar. Da es sich aber „beim Erbschaftsteuerrecht nicht um Unionsrecht, sondern um rein nationales, nicht unionsrechtlich determiniertes Recht handelt, scheidet

ternational Tax Law, Essays in honour of Manfred Mössner, Amsterdam 2016, 187 (187 ff.).

276 BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402.

277 Siehe zu den entsprechenden Belastungen auch die Sachverhaltsdarstellung und die Wiedergabe der Vorbringen in FG Baden-Württemberg v. 21.12.2011 – 7 K 1935/10, EFG 2012, 1290. Konkret wurde der auf die Erbin entfallende Anteil von 815.790 DM bereits in Frankreich unter Berücksichtigung geringfügiger Abschläge von der Bemessungsgrundlage nach dem für Großnichten vorgesehenen Steuersatz (55 %) i.H.v. umgerechnet 383.237 DM, also mit knapp 47 %, besteuert.

278 EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-67/08, *Block*, EU:C:2009:92. Für einen kurzen Judikaturüberblick im Hinblick auf die grundfreiheitsrechtliche Beurteilung der juristischen Doppelbesteuerung s. z.B. *Kofler* in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg.), DBA, Wien 2016, Einl. Rz. 130 f.

279 Hingewiesen sei hier darauf, dass der EuGH jene Rechtsprechungslinie, wonach eine erdrosselnde, einem Betätigungsverbot gleichkommende Besteuerung eine Grundfreiheitsbeschränkung darstellt (EuGH v. 11.6.2015 – Rs. C-98/14, *Berlington Hungary*, EU:C:2015:386, Rz. 40 f.; weiters z.B. Schlussanträge GA *Kokott* v. 28.10.2004 – Rs. C-134/03, *Viacom Outdoor*, EU:C:2004:676, Rz. 63), bislang nicht für den Fall des parallelen Steuerzugriffs zweier Mitgliedstaaten fruchtbar gemacht.

280 EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rz. 19 ff.

somit eine Überprüfung der Doppelbesteuerung an Art. 17 Abs. 1 Satz 1 EUGrdRCh aus“[281].

Selbst im Anwendungsbereich der Charta wäre allerdings fraglich, ob die internationale Doppelbesteuerung der Eigentumsfreiheit des Art. 17 GRC widerspräche. Für das entsprechende Grundrecht in Art. 1 1. ZP EMRK lässt sich der Rechtsprechung des EGMR zwar zumindest ein Verbot der konfiskatorischen Besteuerung entnehmen[282]. Auch im Rahmen der EMRK ist aber ungeklärt, ob und inwieweit sich diese Schranke auf den parallelen Steuerzugriff zweier Staaten übertragen und operationalisieren lässt[283]. Der BFH schließt es zwar grundsätzlich nicht aus, dass auch eine konfiskatorische Doppelbesteuerung einen Eingriff in Art. 1 1. ZP EMRK darstellen kann, vermag aber aus dieser Bestimmung keine Verpflichtung zur Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer ableiten. Dies gelte „insbesondere dann, wenn wie im vorliegenden Fall bei Bestehen eines dem OECD-MA (E) entsprechenden DBA das alleinige Besteuerungsrecht Deutschland zustünde und der ausländische Staat, der durch die Höhe des von ihm angesetzten Steuersatzes wesentlich zu der konfiskatorischen Wirkung der Doppelbesteuerung beigetragen hat, wie im Streitfall Frankreich ebenfalls [der] Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) beigetreten ist“[284]. Damit scheint aber zumindest die Türe für den Grundrechtsschutz in Fällen konfiskatorischer Doppelbesteuerung bei anders gelagerten Fallgestaltungen nicht völlig zugeschlagen.

5. Fälle außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts

Negativ betrachtet lässt sich die Anwendung der Charta für jene Fälle verneinen, in denen die Mitgliedstaaten nicht „im Anwendungsbereich des Unionsrechts handeln“, wobei in den Erläuterungen zur Charta zur

281 BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402.

282 EGMR 4.2.2008, *Imbert de Tremiolles/Frankreich*, no. 25834/05 (zu einer Vermögenssteuer); EGMR 14.5.2013, *N.K.M./Ungarn*, no. 66529/11 (zur Besteuerung einer Abfindung).

283 Siehe dazu etwa die Überlegungen bei *Baker*, Double Taxation Conventions and Human Rights in Baker/Bobbett (Hrsg.), Tax Polymath, Essays in hour of John F. Avery Jones, Amsterdam 2010, 63 (73 ff.); *Helminen*, The Principle of Elimination of Double Taxation under EU Law – Does it Exist? in Brokelind (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam 2014, 391 (406 ff.).

284 BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402.

Klärung dieser Abgrenzung auf *Annibaldi*[285] verwiesen wird. In jener Rechtssache wurde die Frage aufgeworfen, ob die Nichterteilung einer Genehmigung zur Anpflanzung einer Obstplantage im Gebiet eines – dem Umwelt- und Kulturgüterschutz dienenden – Natur- und Archäologieparks allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts widerspreche. Der EuGH erblickte in diesem Rechtsstreit einen allenfalls mittelbaren Bezug zum Funktionieren der gemeinsamen Argrarmarktorganisation und damit einen Sachverhalt, der nicht unter das Gemeinschaftsrecht fiel. Auf dieser Basis gab der EuGH zuletzt etwa in *Siragusa* zu bedenken, „dass der Begriff der ‚Durchführung des Rechts der Union' i.S.v. Art. 51 der Charta einen hinreichenden Zusammenhang von einem gewissen Grad verlangt, der darüber hinausgeht, dass die fraglichen Sachbereiche benachbart sind oder der eine von ihnen mittelbare Auswirkungen auf den anderen haben kann"[286]. Es sei – entsprechend *Annibaldi*[287] – u.a. zu prüfen, ob mit einer nationalen Regelung „eine Durchführung einer Bestimmung des Unionsrechts bezweckt wird, welchen Charakter diese Regelung hat und ob mit ihr nicht andere als die unter das Unionsrecht fallenden Ziele verfolgt werden, selbst wenn sie das Unionsrecht mittelbar beeinflussen kann, sowie ferner, ob es eine Regelung des Unionsrechts gibt, die für diesen Bereich spezifisch ist oder ihn beeinflussen kann"[288]. Entscheidend ist zumindest im Regelfall, ob die unionsrechtlichen Vorschriften in dem betreffenden Sachbereich „Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im Hinblick auf den im Ausgangsverfahren fraglichen Sachverhalt schaffen"[289]. Konkret hat der EuGH im Steuerbereich die Anwendung der Charta abgelehnt im Fall

- der Besteuerung eines Belgiers durch Belgien für in Belgien durchgeführte Tätigkeiten[290];
- rechtsformabhängig unterschiedlicher Ertragsteuersätze für landwirtschaftliche Tätigkeiten, wobei ein Teil der Einkünfte aus Beihilfen der Union stammte[291];

285 EuGH v. 18.12.1997 – Rs. C-309/96, *Annibaldi*, EU:C:1997:631.
286 EuGH v. 6.3.2014 – Rs. C-206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126, Rz. 24, u.H.a. EuGH v. 29.5.1997 – Rs. C-299/95, *Kremzow*, EU:C:1997:254, Rz. 16.
287 EuGH v. 18.12.1997 – Rs. C-309/96, *Annibaldi*, EU:C:1997:631, Rz. 21 ff.
288 Dazu m.w.N. EuGH v. 6.3.2014 – Rs. C-206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126, Rz. 25.
289 EuGH v. 6.3.2014 – Rs. C-206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126, Rz. 25.
290 EuGH v. 1.3.2011 – Rs. C-457/09, *Chartry*, EU:C:2011:101.
291 EuGH v. 17.7.2014 – Rs. C-505/13, *Yumer*, EU:C:2014:2129.

– einer möglichen Doppelbestrafung wegen unterlassenen Lohnsteuerabzugs in einem rein nationalen Einkommensteuerfall[292]; und
– einer nicht grundfreiheitsbeschränkenden Zusatzsteuer auf Renteneinkünfte[293].

Teleologisch lässt sich die Nichtanwendung der Charta in diesen Fällen auch mit dem fehlenden Risiko begründen, ein national divergierender Grundrechtsschutz könnte den Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigen[294]; insofern besteht gerade kein Unionsinteresse an einem einheitlichen Schutzstandard. Gleiches gilt nach der Rechtsprechung auch in jenen Fällen, in denen eine bloß abstrakt bestehende, jedoch konkret nicht ausgeschöpfte Unionskompetenz besteht, z.B. die Binnenmarktkompetenz nach Art. 115 AEUV[295]. Es genügt also zur Begründung der Anwendbarkeit der Charta speziell im Bereich des direkten Steuerrechts nicht, dass die Union hierzu Vorschriften erlassen könnte[296].

V. Ausblick

Fragen der Anwendbarkeit der Grundrechtecharta (Art. 51 Abs. 1 GRC), der Auslegung der in ihr verbürgten Rechte (Art. 52 GRC) und des Verhältnisses zwischen unionalem und nationalem Grundrechtsschutz dominieren die Diskussion des unionsrechtlichen Grundrechtsschutzes, wobei der EuGH diesen Fragen in Fällen wie *Åkerberg Fransson* durchaus greifbare Konturen verliehen hat. Diese Diskussion ist auch für das Steuerrecht zu beachten, können doch die Chartagrundrechte, insbesondere der – vom EuGH noch äußert zurückhaltend angewandte[297] – Gleichheitssatz (Art. 20 GRC) und die justiziellen Grundrechte (Art. 47 ff.

292 EuGH v. 15.4.2015 – Rs. C-497/14, *Burzio*, EU:C:2015:251.
293 EuGH v. 2.6.2016 – Rs. C-122/15, *C*, EU:C:2016:391.
294 Dazu EuGH v. 17.12.1970, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114, Rz. 3 f.; EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rz. 60; EuGH v. 6.3.2014 – Rs. C-206/13, Siragusa, EU:C:2014:126, Rz. 32.
295 EuGH (Große Kammer) v. 7.3.2017 – Rs. C-638/16 PPU, *X und X*, EU:C:2017:173, Rz. 44.
296 Dazu *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25 (29).
297 Siehe für eine Vielzahl von Vorschlägen für die Fortentwicklung des Unionsgrundrechtsschutzes im indirekten Steuerrecht insbesondere *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck

GRC) erhebliche Bedeutung im Steuerrecht erlangen, und zwar sowohl für den Unionsrechtssetzer wie auch für die nationale Gesetzgebung und den Steuervollzug.

Das vermehrte Auftreten grundrechtsrelevanter Fragestellungen scheint gerade auch im Lichte der unionsrechtlichen Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung unvermeidlich[298]. Die in *Åkerberg Fransson* formulierten Grundsätze werden sicherlich noch zahlreiche Folgefragen im Hinblick auf den nach Art. 50 GRC grenzüberschreitend wirkenden Grundsatz des *ne bis in idem* aufwerfen; dies kann etwa für das Zusammentreffen der unterschiedlichen mitgliedstaatlichen Sanktionsmechanismen problematisch sein[299]. Die Verfahrensgarantien des Art. 47 GRC können zudem für das Erlangen und Verwerten von Beweisen im Abgabenverfahren erhöhte Bedeutung erlangen[300], wenngleich nach der Rechtsprechung auch teilweise illegal beschaffte Beweise nicht notwendigerweise zu einem Beweisverwertungsverbot führen[301]. Ins Auge sticht zudem das Verhältnis des umfassenden, vielfach automatischen Informationsaustausches auf Basis der AmtshilfeRL[302] und den Unionsgrundrechten. Hinsichtlich der Verfah-

(Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg 2009, 39 (56 ff.).

298 Siehe dazu den Beitrag von *Hey* in diesem Band.

299 Siehe zu entsprechenden Fragestellungen bereits EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-288/05, *Kretzinger*, EU:C:2007:441, zum Verbot der Doppelbestrafung im Schengen-Durchführungsübereinkommen.

300 Siehe dazu *Bizioli*, The Impact of the Right to a Fair Trial on Tax Evidence: An EU Analysis in Kofler/Maduro/Pistone (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, 489 (489 ff.); *Lejeune/Vermeire*, The Influence of the EU Charter of Fundamental Rights on ECJ Case Law on the International Exchange of Information, ET 2017, 157 (157 ff.); *Wöhrer*, *Berlioz* versus *Sabou*: Grundrechtsschutz im Amtshilfeverfahren, SWI 2017, 402 (410 f.); s. aus der Rechtsprechung insbesondere EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832 (zur Einhaltung der Unionsgrundrechte bei der Erlangung von Beweisen durch die Überwachung des Telekommunikationsverkehrs und Beschlagnahme von E-Mails), sowie EGMR v. 6.10.2016, *K.S. und M.S./Deutschland*, no. 33696/11 (zu Hausdurchsuchungen auf Basis eines angekauften Datenträgers mit Informationen über in Liechtenstein belegene Konten).

301 EGMR v. 6.10.2016, *K.S. und M.S./Deutschland*, no. 33696/11 (zu angekauften Datenträgern mit Informationen über in Liechtenstein belegene Konten).

302 Siehe zunächst die Richtlinie 2011/16/EU, ABl. Nr. L 64/1 (11.3.2011) (insbesondere Informationsaustausch auf Ersuchen und automatischer Informa-

rensgarantien des Art. 47 GRC hat der EuGH hier bereits in *Sabou* und *Berlioz* erste Eckpfeiler eingeschlagen[303]. Bezüglich des Grundrechts auf Datenschutz nach Art. 8 GRC und Art. 16 AEUV sind hingegen noch viele Fragen ungeklärt[304]. Während der im Einzelfall erfolgende Informationsaustausch auf Basis der AmtshilfeRL aus datenschutzrechtlicher Sicht vom EGMR bislang als gerechtfertigt angesehen wurde, um den effektiven Steuervollzug zu sichern[305], ist eine entsprechende Analyse für den massenweisen Austausch insbesondere von Finanzinformationen noch ausständig. Hier ist im Unionsbereich aber nicht nur das Verhältnis zwischen den verschiedenen Grundrechtsquellen (und damit allenfalls die Reichweite von Rechtfertigungsmöglichkeiten) strittig, sondern auch die Anwendbarkeit des Grundrechts auf juristische Personen[306] und die Auswirkung des Steuervorbehalts im datenschutz-

tionsaustausch im Hinblick auf verfügbare Informationen zu bestimmten Einkünften) und insbesondere die Erweiterungen durch die Richtlinie 2014/107/EU, ABl. Nr. L 359/1 (16.12.2014) (automatischer Austausch von Finanzinformationen), die Richtlinie (EU) 2015/2376, ABl. Nr. L 332/1 (18.12.2015) (automatischer Austausch von Informationen über „Rulings" mit grenzüberschreitender Wirkung) und die Richtlinie (EU) 2016/881, ABl. Nr. L 146/8 (3.6.2016) (automatischer Austausch von „Country-by-Country"-Reports).

303 Siehe oben Kapitel IV.3. und die ausführlichen Analysen bei *Grill*, Amtshilfe: Abschaffung des Notifikationsverfahrens im Einklang mit EuGH, RdW 2014/747, 683 (683 ff.); *Wöhrer*, *Berlioz* versus *Sabou*: Grundrechtsschutz im Amtshilfeverfahren, SWI 2017, 402 (402 ff.); *Lejeune/Vermeire*, The Influence of the EU Charter of Fundamental Rights on ECJ Case Law on the International Exchange of Information, ET 2017, 157 (157 ff.); *Franz*, Zum Rechtsschutz beim Informationsaustausch auf Ersuchen und zur Prüfung der steuerlichen Erheblichkeit verlangter Informationen, IStR 2017, 273 (273 ff.); *Haslehner*, Luxembourg: Exchange of Information and EU Fundamental Rights (C-682/15, Berlioz Investment Funds S.A.) in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg.), CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2016, Wien 2017, 97 (97 ff.); *Chaouche/Haslehner*, Cross-Border Exchange of Tax Information and Fundamental Rights in Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn 2017, 179 (179 ff.).

304 Siehe dazu auch *Seer*, Exchange of Information between Tax Authorities: Structures and Recent Developments in Jochum/Essers/Lang/Winkeljohann/Wiman (Hrsg.), Practical Problems in European and International Tax Law, Essays in honour of Manfred Mössner, Amsterdam 2016, 453 (470 ff.).

305 EGMR v. 27.11.1996, *F.S. v. Deutschland*, no. 30128/96, CE:ECHR:1996:1127DEC003012896.

306 Der EuGH scheint hier einen eher engen Anwendungsbereich anzunehmen, wenn er in *Schecke* davon spricht, dass „sich juristische Personen […] auf

rechtlichen Sekundärrecht[307]. Grundrechtliche Bedenken werden überdies auch gegen das von der Kommission vorgeschlagene[308] öffentliche Country-by-Country-Reporting geltend gemacht[309].

Einen weiteren Problemkreis könnte die Offenlegungsverpflichtung aggressiver Steuergestaltung eröffnen: Diese in anderen Staaten schon länger bestehende Verpflichtung[310] wurde in der jüngeren Vergangenheit

den durch die Art. 7 und 8 der Charta verliehenen Schutz nur berufen [können], soweit der Name der juristischen Person eine oder mehrere natürliche Personen bestimmt" (s. EuGH (Große Kammer) v. 9.11.2010 – Rs. C-92/09 und C-93/09, *Schecke*, EU:C:2010:662, Rz. 53; dazu z.B. *Jarass*, Charta der Grundrechte der EU, 2. Aufl., München 2013, Art. 8 Rz. 7); diese enge Sichtweise wurde nachfolgend auch bestätigt (EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Rz. 79), wenngleich die Judikatur hier durchaus zu schwanken scheint (dazu z.B. Schlussanträge GA *Wathelet* v. 16.9.2015 – Rs. C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:606, Rz. 111 f m.w.N., der die Anwendbarkeit auf juristische Personen letztlich bejaht).

307 Siehe zukünftig Art. 21 Abs. 1 lit. e der Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.4.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. Nr. L 119/1 (4.5.2016), und für die Auslegung des entsprechenden Art. 13 der Richtlinie 95/46/EG auch EuGH v. 1.10.2015 – Rs. C-201/14, *Bara*, EU:C:2015:638 (zum automatischen Austausch von Informationen zwischen der Steuerverwaltung und der Krankenkasse).

308 Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, COM(2016)198 final (12.4.2016).

309 Zu den Bedenken im Hinblick auf den Datenschutz (Art. 8 GRC) und die unternehmerische Freiheit (Art. 16 GRC) s. *Wöhrer*, Ist öffentliches Country-by-Country-Reporting mit den EU-Grundrechten vereinbar? TPI 2017, 22 (22 ff.), und zu den entsprechenden verfassungsrechtlichen Bedenken des französischen Conseil constitutionnel gegen eine derartige nationale Regelung *Wöhrer*, Öffentliches Country-by-Country-Reporting verfassungswidrig, SWI 2017, 25 (25 ff.).

310 Siehe dazu die Übersichtsdarstellung in Anhang E des Berichts *OECD*, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015). Für einen Rechtsvergleich im Hinblick auf die – eher auf missbräuchliche Gestaltungen ausgerichteten – Anzeigepflichten in den USA und im Vereinigten Königreich s. z.B. auch *Kessler/Eicke*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138a AO durch das JStG 2008 – Transparente Perspektiven für die Finanzverwaltung, BB 2007, 2370 (2375 ff.).

auch in Deutschland intensiv diskutiert[311], als Aktionspunkt 12 des OECD-BEPS-Projekts untersucht[312] und zuletzt in einem Richtlinienvorschlag der Kommission[313] aufgegriffen. Zielsetzung dieser Offenlegungsverpflichtung von Intermediären (und subsidiär Steuerpflichtigen) von potentiell aggressiven Steuerplanungsmodellen gegenüber den Steuerbehörden ist primär die Gewährleistung eines frühzeitigen Zugangs der Steuerverwaltungen zu umfassenden und relevanten Informationen zu aggressiven Steuerplanungsstrategien, um Steuerrisiken durch sachkundige Risikoabschätzungen, Prüfungen und Gesetzesänderungen rasch begegnen zu können. Daraus können sich aber letztlich nicht nur Fragestellungen im Hinblick etwa auf den in Art. 47 GRC angelegten Grundsatz des *nemo tenetur se ipsum accusare* ergeben[314], sondern auch grundrechtliche Aspekte im Hinblick auf die materiellen Reaktionen der Staaten auf die solcherart erhaltenen Informationen. Im Vereinigten König-

311 Siehe zu den bereits 2007 erwogenen, letztlich aber nicht eingeführten strafbewehrten Anzeigepflicht des „Vermarkters" für gewisse grenzüberschreitende Steuergestaltungen in einem § 138a AO-E etwa *Kessler/Eicke*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138a AO durch das JStG 2008 – Transparente Perspektiven für die Finanzverwaltung, BB 2007, 2370 (2370 ff.), und *Flämig*, Der Steuerstaat auf dem Weg in den Überwachungsstaat – Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2 (2 ff.). Der Bundesrat sah weiterhin etwa in den Jahren 2014 (BR-Drucks. 205/14 [23.5.2014]) und zuletzt 2017 (BR-Drucks. 365/17 [2.6.2017]) unverändert dringenden Handlungsbedarf insbesondere bei der Schaffung von Regelungen für eine gesetzliche Anzeigepflicht für Steuergestaltungen. Eine Studie des Max Planck Instituts zur „Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland" im Auftrag das BMF hat schließlich den rechtlichen Rahmen im Detail analysiert (*Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland, Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München 2016).

312 *OECD*, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

313 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, COM(2017)335 (21.6.2017), samt Anhang zu den „Hallmarks"); s. auch die Begleitunterlage der Kommissionsdienststellen zur Folgenabschätzung in SWD(2017)236 (21.6.2017) (Zusammenfassung in SWD(2017)237).

314 Ausführlich dazu *Dourado/Dias*, Information Duties, Aggressive Tax Planning and *nemo tenetur se ipsum accusare* in the light of Art. 6(1) of ECHR in Kofler/Maduro/Pistone (Hrsg.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, Amsterdam 2011, 131 (131 ff.); *Voje*, EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements, ET 2017, 192 (198).

reich war zuletzt beispielsweise strittig, ob die rückwirkende Schließung einer durch Offenlegung identifizierten Steuerlücke das Grundrecht auf Eigentum verletzt, was vom Berufungsgericht deshalb verneint wurde, weil der antizipierte und rückwirkend final beseitigte Steuervorteil kein „Eigentum" i.S.d. – dem Art. 17 GRC entsprechenden – Art. 1 1. ZP EMRK sei[315]. Im Anwendungsbereich des Unionsrechts würde eine rückwirkende Gesetzgebung zudem Fragen im Hinblick auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes aufwerfen[316].

Eine weitergehende Bedeutung für den Rechtsschutz kann die Charta auch aufgrund national-verfassungsrechtlicher Prüfungskompetenz erlangen. So judiziert beispielsweise der österreichische VfGH, dass die Charta in ihrem Anwendungsbereich (Art. 51 Abs. 1 GRC) als Maßstab für das nationale Recht herangezogen wird, sofern die betreffende Garantie der Charta in ihrer Formulierung und Bestimmtheit verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten der österreichischen Bundesverfassung gleicht; daraus folgt insbesondere, dass entgegenstehende generelle Normen gem. Art. 139 bzw. Art. 140 B-VG aufzuheben sind[317]. Blickt man aus dieser Perspektive auf Art. 15 Abs. 2 GRC, der im Grunde die grundfreiheitsrechtlichen Garantien der Art. 45, 49 und 56 AEUV einschließt[318], scheint nicht ausgeschlossen, dass der VfGH nationale Nor-

315 UK Court of Appeal 30.6.2015, *APVCO Limited u.a. v. HM Treasury und HMRC*, [2015] EWCA Civ. 648.

316 Allgemein *Weber/Sirithaporn*, Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law in Brokelind (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam 2014, 235 (235 ff.); ausführlich zu den Grundsätzen der Rechtssicherheit, des Rückwirkungsverbots und des Vertrauensschutzes *Englisch* in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Köln 2015, Rz. 12.30 ff.

317 Dazu VfGH v. 14.3.2012, U 466/11, VfSlg. 19.632/2012; VfGH v. 12.3.2014, B 166/2013, VfSlg. 19.865/2014. Für Beispiele aus der österreichischen verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung s. z.B. *Achatz*, Verfassungsrechtliche Aspekte in der Rechtsentwicklung des Umsatzsteuerrechts in Achatz/Tumpel (Hrsg.), Entwicklung und Zukunft der Mehrwertsteuer, Wien 2016, 83 (83 ff.); für eine zusammenfassende Analyse und w.N. zu dieser Rechtsprechung s. *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (500 ff.).

318 Siehe auch die Erläuterungen zu Art. 15 GRC in ABl. C 303/17 (14.12.2007), wonach in Art. 15 Abs. 2 „die drei Freiheiten aufgenommen [wurden], die durch die Art. 26 und 45, 49 und 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union garantiert sind, d.h. die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Niederlassungsfreiheit und der freie Dienstleistungsverkehr".

men im Anwendungsbereich des Unionsrechts letztlich mittelbar über die Charta (materiell) an den Grundfreiheiten zu messen und allenfalls zur Gänze aufzuheben hätte, obwohl die konkrete nationale Norm in Inlands- und Drittstaatsfällen unproblematisch wäre.

Schließlich darf aus einem rechtspolitischen Blickwinkel auch nicht übersehen werden, dass die Anwendung der Charta zu Differenzierungen führen kann, die zumindest problematisch erscheinen: Wenn nämlich etwa im Bereich des unionsrechtlich determinierten Mehrwertsteuerrechts die Verfahrensgarantien des Art. 47 GRC die nationale Verfahrensordnung modifizieren, dieselben Rechte den Steuerpflichtigen aber z.B. in Einkommensteuerverfahren nicht zustehen[319], könnte durchaus (berechtigter) Druck auf die Vereinheitlichung des nationalen Rechtsschutzstandards erfolgen.

319 Siehe allgemein auch *Wattel*, Access to Effective Legal Remedy in Brokelind (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam 2014, 183 (190 f.).

Diskussion

zum Referat von Prof. DDr. *Georg Kofler*

Prof. Dr. *Nikolaus Zorn*, Wien

Ich darf *Georg Kofler* gratulieren zu dem fundierten Vortrag, der uns viele interessante Problemstellungen vor Augen geführt hat. Eine Frage aus dem Bereich der Umsatzsteuer möchte ich herausgreifen. Im Vortrag wurde die vielfach in der Literatur vertretene Meinung angesprochen, im Bereich der Mehrwertsteuer wären die Gleichheitssatzprüfung und die Neutralitätsprüfung identisch. In der Tat finden sich solche Formulierungen in der Rechtsprechung des EuGH zu dem Mehrwertsteuerrichtlinien. Ich erachte diese Gleichstellung für bedenklich, weil der EuGH bei der Neutralitätsprüfung jede Dogmatik einer Grundrechtsprüfung unterlässt. Bei der Neutralitätsprüfung geht die Rechtsprechung des EuGH beispielsweise nicht auf Rechtfertigungsgründe oder Fragen der Angemessenheit ein. Daher möchte ich an den Referenten *Georg Kofler* die Frage stellen, ob die Aussage, im Bereich der Mehrwertsteuer wäre die Neutralität mit dem Gleichheitssatz, also mit der Gleichheitsprüfung, gleichzusetzen, relativiert werden könne. In vereinzelten Urteilen des EuGH zur Mehrwertsteuer würden sich Hinweise darauf finden. So etwa im Urteil De Fruytier, C-334/14, vom 2. Juli 2015, in welchem der EuGH sagt, die Neutralität der Mehrwertsteuer sei nicht ein Teil des Primärrechts. Die Neutralität der Mehrwertsteuer sei, so der EuGH in diesem Urteil, lediglich ein Auslegungsgrundsatz, der gleichberechtigt mit den anderen Auslegungsgrundsätzen seiner Rechtsprechung, insbesondere jenem der engen Auslegung von Ausnahmebestimmungen, zu sehen sei. Die Frage ist also: Wird im Bereich der Mehrwertsteuer die Überprüfung von Normsetzung und Vollziehung auf der Grundlage des Gleichbehandlungsgrundsatz durch eine schlichte Neutralitätsprüfung ersetzt, wie dies eine weit verbreitete Meinung ist? Oder stellt das Streben nach Herbeiführung von Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer bloß einen Auslegungsgrundsatz dar, der gleichwertig mit allen anderen Auslegungsgrundsätzen bei der Interpretation zur Anwendung kommt?

Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*, Heidelberg

In Ergänzung der Bemerkung von Herrn *Zorn*: Wenn eine Ausgleichsteuer kommt und sich nach den bisherigen Plänen auf Unternehmensgruppen mit Umsätzen von mindestens 750 Mio. Euro pro Jahr be-

schränken soll, dann stellt sich hier massiv die Frage nach der Anwendbarkeit des Gleichheitssatzes aus der Grundrechtecharta. Eine zweite Bemerkung betrifft die schöne Frage zu Beginn des Vortrags von *Georg Kofler*, ob die Grundrechtecharta jedenfalls für unseren Bereich mehr oder anderen Schutz bietet als die EMRK. *Georg*, Du hast sowohl am Anfang als auch in den Folgerungen am Schluss des Vortrags ein Beispiel genannt, das Beachtung verdient: die Frage nach den verfahrensrechtlichen Garantien aus Art. 6 EMRK und ihrer Reichweite. Nach meiner Erinnerung entspricht es der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte, dass das Adjektiv „zivilrechtlich" in Art. 6 Absatz 1 EMRK nicht zu verstehen ist in einem kontinentaleuropäischen Sinne (Zivilrecht als Gegenbegriff zu „öffentlichem Recht") – andernfalls wäre klar, dass etwa das Steuerverfahrensrecht keine zivilrechtlichen Ansprüche beträfe. Vielmehr sagt der Straßburger Gerichtshof, „zivilrechtlich" sei alles, was i.w.S. das Wirtschaftsleben betrifft – unter Einschluss von Verfahren und Ansprüchen, die wir in unseren Rechtsordnungen dem öffentlichen Recht zuordnen, die aber wirtschaftsrelevant sind, wie der Steueranspruch. Deswegen ist es so, dass tatsächlich wohl die gerichtlichen Verfahren in Steuersachen auch dem Art. 6 EMRK unterstehen, so dass sich insoweit wahrscheinlich keine Unterschiede ergeben. Das gilt auch in den Folgerungen für Österreich zwischen Mehrwertsteuerrecht einerseits und dem Einkommensteuerrecht andererseits.

Prof. Dr. *Moris Lehner*, München

Herzlichen Dank, lieber Herr *Kofler*, für diesen umfassenden Beitrag. Die Frage nach der Anwendbarkeit der Grundrechte-Charta im Recht der direkten Steuern wirft besondere Fragen auf, vor allem im Hinblick auf den Gleichheitssatz der Charta, der inhaltlich mit den Gleichheitssätzen zahlreicher mitgliedstaatlicher Verfassungen übereinstimmt. Ich darf zur Illustration auf eine Problematik hinweisen, die Frau Generalanwältin *Kokott* in einem Münchner Vortrag angesprochen hat: Frau *Kokott* fragt, ob der EuGH in Zukunft nicht nur wie bisher prüfen wird, ob grenzüberschreitende und inländische Tätigkeiten gleichbehandelt werden, sondern auch, ob innerhalb der Gruppe der grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen Ungleichbehandlungen vorliegen. Denn diese, so Frau *Kokott*, könnten unter Umständen durch den allgemeinen Gleichheitssatz der Charta untersagt sein. Ich denke, dass wir ohne Übertreibung sagen können, dass der insoweit sehr prominent angesprochene allgemeine Gleichheitssatz das bedeutsamste Grundrecht für das Recht der direkten Steuern ist. Besondere Schwierigkeiten ergeben sich aber aus

der üblicherweise sehr inhaltsarmen Formulierung dieses Grundrechts. Im deutschen GG heißt es in Art. 3 Abs. 1 schlicht: Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich und die Charta sagt in Art. 20: Alle Personen sind vor dem Gesetz gleich. Wir wissen, dass der allgemeine Gleichheitssatz gerade wegen seiner Inhaltsarmut im Text aus dem Referenzsystem heraus auszulegen ist, mit dem er über den Geltungsanspruch der jeweiligen Verfassung verbunden ist. Dazu gibt es in allen Mitgliedstaaten sehr reichhaltige Rechtsprechung. Ist nun der EuGH, wenn er den Gleichheitssatz der Charta anwendet, deshalb darauf verwiesen, sich an dem gleichheitsrechtlichen Referenzsystem des Mitgliedstaates zu orientieren, dessen Rechtsordnung im konkreten Fall betroffen ist? Zu dieser Frage gibt es bislang keine Antwort. Sie betrifft auch das Verhältnis zwischen der Rechtsprechung des Gerichtshofs und den Verfassungsgerichten der Mitgliedstaaten. Weil es so ist, müssen wir besonders sensibel mit den Anwendungsvoraussetzungen der Grundrechte-Charta umgehen, wie sie insbesondere in Art. 51 der Charta niedergelegt sind. Danach sind die Mitgliedstaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union an den Gleichheitssatz gebunden, also nur im Anwendungsbereich des Unionsrechts, vor allem also im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, aber nicht im Anwendungsbereich von originär innerstaatlichem Recht. Das entschärft die Problematik, löst sie aber noch nicht.

Prof. Dr. *Christian Dorenkamp*, Bonn

Meine Frage schließt sich unmittelbar an die Ausführungen meines Vorredners an. Im Hinblick auf den womöglich jetzt schlechteren Grundrechtsschutz aus Art. 3 Grundgesetz, der sich nun aus dem Verdrängen dieser Grundgesetznorm aus dem sekundären Gemeinschaftsrecht durch die ATAD-Richtlinie ergibt, Beispiel Zinsschranke hatten Sie genannt, Herr *Kofler*, das Bundesverfassungsgericht künftig keine Art. 3 Absatz 1 Grundgesetzprüfung mehr vornehmen darf, d.h. nunmehr zählt insoweit nur noch Art. 20 des EU-Vertrags als europäischer Gleichheitssatz. Gilt dies eigentlich nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten? Okay, Sie sagen nein, das hatte ich dann falsch verstanden, weil sonst würde man bei rein nationalen Sachverhalten ja in ein Grundrechtsloch fallen.

Prof. Dr. *Joachim Englisch*, Münster

Vielen Dank, *Georg*, für deinen schönen Vortrag. Eine Frage: Es gibt in der Rechtsprechung des EGMR, ich weiß den Fall nicht mehr, er betraf das Mehrwertsteuerrecht, eine Entscheidung, wonach man zwar grund-

sätzlich bereit ist, die Grundrechtsinterpretation und Judikatur durch den EuGH als vorrangig und bindend zu akzeptieren. Also so ähnlich wie das Bundesverfassungsgericht das in seiner Solange-Entscheidung festgestellt hat, wenn es um die Kontrolle von Sekundärrecht geht. Der EGMR hat aber erklärt, dass wenn der Grundrechtsschutz im Einzelfall evident unzulänglich ist, er sich vorbehält weiterhin eine Kontrolle anhand der EMRK durchzuführen. Wenn ich mir anschaue, wie evident unzulänglich der Grundrechtsschutz im Bereich des harmonisierten Steuerrechts ausgeübt und praktiziert wird seitens des EuGH – du hast es ja erwähnt, in 40 Jahren hat er keine einzige Richtlinienbestimmung für unwirksam erklärt, obwohl es Anlässe dazu gegeben hätte und auch Vorlagefragen dazu gab – wäre das nicht ein vorzugswürdiger Ansatz? Besser als die allgemeine Zurücknahme der eigenen Prüfungskompetenz außer für den Fall, dass generell der Grundrechtsstandard absinken würde, was natürlich eine viel höhere Hürde ist. Denn das führt letztlich dazu, dass der Grundrechtsschutz doch im Ergebnis stark vernachlässigt wird in den harmonisierten Bereichen und du hast ja auch Beispiele dafür genannt.

Prof. Dr. *Georg Kofler*, Linz

Vielen herzlichen Dank für die Fragen und die tollen Anregungen, auch für die schriftliche Ausfertigung des Vortrags.

Der in der ersten Frage angesprochene Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer wird von der Rechtsprechung des EuGH in der Tat als Ausfluss des Gleichheitssatzes gesehen, ohne dass letztgültig klar wäre, ob diese Ableitung über eine sekundärrechtliche Auslegungsmaxime hinausgeht. Allerdings hat der Gleichheitssatz im Mehrwertsteuerrecht auch eine über die Neutralität hinausgehende Bedeutung, nämlich dort, wo es nicht um die Frag einer Gleichbehandlung zwischen Unternehmen geht, die miteinander im Wettbewerb stehen, sondern um Fälle, in denen Unternehmen ersichtlich nicht im Wettbewerb stehen, aber sich trotzdem in einer anderweitig vergleichbaren Situation befinden. Ein illustratives Beispiel zu dieser Konstellation ist gerade die in meinem Vortrag angesprochene Rechtssache C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma*. Was man aber im Hinblick auf den Gleichheitssatz im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht festhalten kann, ist die große Zurückhaltung des EuGH, das Richtlinienrecht materiell am Gleichheitssatz zu verproben. Teilweise findet sich hier die uferlos anmutende Begründung, dass zwei Sachverhalte deshalb nicht vergleichbar seien, weil sie der

Richtliniengeber unterschiedlich behandelt. Das ist ein natürlich ein zirkulärer, unbefriedigender Zugang. Allerdings gibt es vor allem auf Ebene der Generalanwälte immer wieder Ansätze, den Gleichheitssatz auch im Hinblick auf das Mehrwertsteuerrecht fruchtbar zu machen, etwa zur Frage, ob die seit rund 40 Jahren bestehenden Übergangsbestimmungen für einzelne Mitgliedstaaten gleichheitsrechtlich Bestand haben können.

Zur zweiten Frage hinsichtlich der gleichheitsrechtlichen Anforderungen an eine Grenzziehung im Sekundärrecht stellt sich natürlich das auch aus dem nationalen Recht bekannte Problem des gesetzgeberischen Gestaltungs- und Grenzziehungsspielraums. Dies betrifft nicht nur die Abgrenzung des Anwendungsbereichs einer möglichen „Ausgleichssteuer", sondern zuletzt etwa auch die Grenzziehung für das Country-by-Country-Reporting oder ganz allgemein auch materielle Anwendungsvoraussetzungen für Richtlinien, wie z.B. die 10 %-Beteiligungsschwelle in der Mutter-Tochter-Richtlinie. Soweit ersichtlich hat der EuGH diese „Grenzziehungskompetenz" noch nicht in Zweifel gezogen. Im Hinblick auf Art. 6 EMRK und etwa die Judikatur in *Ferrazzini* bringt Art. 47 GRC eine echte Erweiterung, denn im Unterschied zur EMRK gewährt die Charta das Recht auf ein faires Verfahren nicht nur für zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen und strafrechtliche Anklagen, sondern erfasst auch steuerrechtliche Streitigkeiten und ist damit auch im Abgabenverfahren anwendbar.

Das Verhältnis zwischen den Grundfreiheiten und dem allgemeinen Gleichheitssatz der Charta, das in der dritten Frage angesprochen ist, kann abstrakt in unzähligen Konstellationen relevant werden. Etwa wenn zwei beschränkt Steuerpflichtige unterschiedliche Aktivitäten im Quellenstaat ausüben – etwa ein Sportler und ein Gewerbetreibender – und im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht unterschiedlich behandelt werden. Oder wenn ein Mitgliedstaat inländische, aber auch grenzüberschreitende Situationen rechtsformabhängig unterschiedlich behandelt. Hinzu kommt sodann natürlich noch der weite Bereich der Inländerdiskriminierungen. In jedem dieser Fälle stellt sich die Frage, ob das bloße Bestehen oder Nutzen einer Grundfreiheit schon die Charta nach deren Art. 51 „aktiviert" und damit letztlich ihren Anwendungsbereich ufer- und kontourlos ausdehnt. Ich glaube, dass gegen ein derart weites Verständnis durchaus gute Gründe sprechen, und zwar sowohl auf der Basis von Wortlaut, Teleologie, Historie als auch Systematik des Art. 51 GRC.

Die vierte Frage befasst sich mit der ATAD und deren Umsetzung in nationales Recht. Nimmt man hier die „Zinsschranke" nach Art. 4 ATAD

in den Blick, so zeigt sich, dass die Mitgliedstaaten einen „Mindeststandard" umsetzen müssen, aber sowohl strenger sein dürften als auch im Rahmen der in der ATAD optional vorgesehenen Regelungen großzügiger sein können (z.B. Freibetrag, Escape-Klauseln, Vor- und Rücktrag). Wird also von einem Mitgliedstaat beispielsweise genau der Mindeststandard umgesetzt (30 % EBITDA), so ist das nationale Umsetzungsrecht durch den Anwendungsvorrang des Unionsrechts insofern auch vor einer verfassungsrechtlichen Prüfung abgeschirmt. Es bedürfte daher einer – vom EuGH festzustellenden – Ungültigkeit der Richtlinie, um den Anwendungsbereich des nationalen Verfassungsrechts auf das Umsetzungsrecht überhaupt zu „aktivieren".

Prof. Dr. *Johanna Hey*, Köln

Anhand *Georg Koflers* Vortrag ist sehr klar geworden, dass man bei der Einwirkung europäischer Grundrechte deutlich unterscheiden muss zwischen den Verfahrensrechten und dem Gleichheitssatz. Das läuft diametral auseinander. Im Verfahrensbereich verspricht der europäische Grundrechtsschutz eine Stärkung der Position der Steuerpflichtigen, während wir beim Gleichheitssatz nahezu einen Totalausfall haben. Das wird besonders dramatisch, sobald das Sekundärrecht zur Normierung von Steuereingriffsgrundlagen zwingt. Dann kann man zwar diskutieren, ob man die Kompetenz irgendwie wieder zu den nationalen Verfassungsgerichten zurückholen kann, vielleicht gestützt auf Solange II, wenn man vertritt, dass es auf EU Ebene keinen vergleichbaren Schutz gibt, aber das scheint mir gewagt. Meine Frage ist, gibt es doch irgendwelche Ansätze in Richtung der Entwicklung verfassungsrechtlichen Schutzes im Bereich des materiellen Steuerrechts auch auf EU-Ebene? Und was könnte hierzu beitragen?

Prof. Dr. Dr. *Juliane Kokott*, Luxemburg

Ich wollte erst ganz kurz den EuGH verteidigen und dann auf vier Baustellen kurz hinweisen, die es noch so im Bereich Steuerrecht und Grundrechte gibt. Wenn ich das recht sehe, wurde aus mehrwertsteuerlicher Sicht der EuGH angegriffen, er würde den Gleichheitssatz nicht durchsetzen und Herr *Lehner* hat aus Sicht der direkten Steuern gesagt, der EuGH solle sich besser ein bisschen zurückhalten. Ich denke, man kann dem EuGH jetzt nicht vorwerfen, dass er diese und jene Steuerbefreiung im Einzelnen überprüft. Das ist Gleichheitsrecht, Wirtschaftsrecht. Kein Verfassungsgericht der Welt prüft im Einzelnen die Steuergesetze, ob

das Linienziehen und die Abgrenzung immer ganz genau richtig sind und der EuGH hält sich zurück, vergleiche die Bücher, die elektronischen und die anderen Bücher, einfach aus Achtung vor den Mitgliedstaaten. Die Richtlinie, die wird ja gemacht unter Beteiligung der Mitgliedstaaten die im Rat vertreten sind. Er hat einerseits Achtung vor dem Gesetzgeber, also die vertikale Gewaltenteilung und andererseits die horizontale Gewaltenteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten. Das ist der Hintergrund. Das ist nicht so, dass wir irgendwie dumm sind und nicht wissen, wie man eine Verhältnismäßigkeitsprüfung macht, wie man sie eben bei den klassischen Eingriffsrechten macht. Wenn es aber um Grundrechtseingriffe geht, also die klassischen Eingriffe, nicht das Differenzieren bei Steuergesetzen, denke ich, entwickelt sich die Grundrechtsprechung ganz gut. Denken Sie doch einmal an recital rights in Irland, wo der EuGH ja das Bundesverfassungsgericht überholt hat im Grundrechtsschutz. Grundrechtsschutz und Steuerrecht ist in der Tat ein sehr dynamisches Gebiet. Man könnte im Umsatzsteuerrecht sogar so weit gehen, diese schlimme Situation der betrugsbehafteten Umsätze, wo man dann keinen Vorsteuerabzug bekommt und eine Steuererstattung versagt als Beispiel zu nehmen. Man könnte jetzt anfangen, als Gedankenspiel, das als Sanktion im Sinne der Grundrechtecharta zu sehen und dann wird es richtig schwierig, dann hätte man Probleme mit der Rechtssicherheit, man hätte Probleme mit ne bis in idem, unter Umständen auch mit dem Rückwirkungsverbot, da würde der ganze Kampf gegen den Betrug in sich zusammenfallen. Aber abwegig ist das nicht, zumal der EuGH immer sagt, dass die Verweigerung von Steuerbefreiungen so gravierend ist, dass sie nur bei Straftatbeständen in Betracht kommt und dass sie abschreckende Wirkung hat. Das Fass sollte man wahrscheinlich besser nicht aufmachen. Eine weitere Baustelle ist das Spannungsverhältnis zwischen der Mitwirkungspflicht im Steuerrecht, da muss der Steuerpflichtige ja mitwirken, Steuerobliegenheit und dem Selbstbelastungsverbot (man wird im Strafrecht nicht gezwungen, sich selbst zu belasten) und wenn man jetzt grenzüberschreitend alle Daten austauscht und die Behörden unter Umständen gar nicht so getrennt sind, da muss man da auch irgendwelche Vorkehrungen treffen, da kann alles Mögliche schieflaufen. Dann ein weiterer Punkt – ne bis in idem, das haben Sie hervorgehoben –, dass es interessant ist, dass wir jetzt ne bis in idem staatenübergreifend haben. Eine Neuigkeit, ursprünglich im SDÜ (Schengener Durchführungsübereinkommen), war es enthalten, das führt wahrscheinlich auf die Dauer auch zu gewissen Friktionen. Man stelle sich vor, ein Staat sagt, da gibt es 10 Euro Strafe und in einem

anderen Staat ist das wirklich eine ganz schlimme Straftat oder in einem Staat gibt es die befreiende Selbstanzeige, muss sich das dann der andere Staat zurechnen lassen oder wird man dann irgendwie die Strafen anrechnen? Hier ist auch noch Raum für wissenschaftliches Nachdenken und praktische Probleme. Dann hatten Sie aber angesprochen fair trial und Beweisverwertungsverbote: und muss sich etwa der ersuchte Staat etwaige Grundrechtsverstöße im ersuchenden Staat zurechnen und unter welchen Voraussetzungen? Also, es ist noch viel zu tun. Schön, dass Sie dieses Thema so umfassend behandelt haben.

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff*, München

Herr *Kofler*, ich habe doch noch einmal eine Nachfrage. Wenn ich Sie richtig verstanden habe, haben Sie gesagt, das Bundesverfassungsgericht kann eine Richtlinie dem Gerichtshof der Europäischen Union vorlegen, wenn bei ihm Grundrechte gerügt sind und es der Auffassung ist, dass diese Richtlinie nicht ordnungsgemäß zustande gekommen ist. Ich wage da mal jedenfalls ein kleines Fragezeichen hinter zu setzen, denn sobald Grundrechte vor dem Bundesverfassungsgericht gerügt werden, ist nach der Solange II Entscheidung der Europäische Gerichtshof zuständig. Ob das Bundesverfassungsgericht demnächst bei jeder Grundrechtsrüge prüfen wird, ob die dahinter liegende Europäische Richtlinie auch mit europäischem Primärrecht vereinbar ist, halte ich noch nicht für ausgemacht.

Prof. Dr. *Georg Kofler*, Linz

Die Fragen, die da aufgeworfen werden, sind allesamt unglaublich spannend. Ich darf vielleicht von hinten starten.

Wenn der EuGH aufgrund einer Gültigkeitsvorlage eines nationalen Fach- oder Verfassungsgerichts von seinem „Verwerfungsmonopol" nach Art. 267 AEUV Gebrauch macht und einen Unionsrechtsakt aufgrund eines Verstoßes gegen ein Unionsgrundrecht zur Gänze oder in einzelnen Bestimmungen für ungültig erklärt, entfällt dieser Unionsrechtsakt i.d.R. mit *ex tunc*-Wirkung. In einem solchen Fall steht sodann der Anwendungsvorrang des Unionsrechts einer Prüfung z.B. eines nationalen Umsetzungsaktes anhand der nationalen Grundrechte nicht mehr entgegen. Dies ist etwa der Weg, den der österreichische Verfassungsgerichtshof im Hinblick auf die Vorratsdatenspeicherung nach Aufhebung der entsprechenden Richtlinie durch den EuGH in C-293/12 und C-594/12, Digital Rights Ireland, beschritten hat. In Deutschland die Frage der Vorlage im Komptenzgefüge zwischen Fach- und Verfassungsgerichtsbarkeit wohl

anders gelöst als in Österreich, allerdings hat das BVerfG zu einer unmittelbaren Verfassungsbeschwerde (ebenfalls zur Vorratsdatenspeicherung) zu erkennen gegeben, dass es eine Gültigkeitsvorlage vornehmen würde, wenn diese erforderlich wäre; im konkreten Fall wurde diese Erforderlichkeit aber deshalb verneint, weil das nationale Recht schon am Maßstab des nationalen Verfassungsrechts nicht zu beanstanden sei.

Vielen herzlichen Dank für den Hinweis auf die vielen „Baustellen". Einige hatte ich in meinem Vortrag schon angesprochen, etwa das Verhältnis zwischen der von der Kommission vorgeschlagenen Offenlegungspflicht für aggressive Steuergestaltungen und dem aus Art. 47 GRC erfließenden Recht, sich nicht selbst bezichtigen zu müssen; oder den Fall der „Entschärfung" nationaler strafrechtlicher Sanktionen im Lichte einerseits der Verpflichtung zur effektiven Erhebung der Mehrwertsteuer und andererseits des in Art. 49 Abs. 1 GRC normierten Grundsatzes der *lex mitior*, also die Verpflichtung zur Anwendung der milderen Strafbestimmungen; oder natürlich das Verhältnis zwischen dem mittlerweile recht umfangreichen automatischen Austausch von Steuerdaten zwischen den Mitgliedstaaten und dem Grundrecht auf Datenschutz nach Art. 8 GRC und Art. 16 AEUV.

Schließlich liegt natürlich die Frage auf der Hand, ob und unter welchen Umständen der Gleichheitssatz der Charta auf Unionsebene vermehrt aktiviert und geschärft werden sollte. In diesem Punkt haben Frau Prof. *Kokott* und Frau Prof. *Hey* im Grunde unterschiedliche Positionen eingenommen, nämlich einerseits eine Position, die großen Respekt gegenüber dem Sekundärrecht als politischem Konsens und auch gegenüber den im Rat vertretenen Mitgliedstaaten zeigt, andererseits den Absatz, dass eine ein hoher gleichheitsrechtlicher Schutzstandard auch auf Unionsebene wünschenswert wäre. Diese Frage wird natürlich umso spannender, wenn der Unionsrechtssetzer gerade zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung immer aktiver wird und nationales Umsetzungsrecht aufgrund des Anwendungsvorrangs der Prüfung am nationalen Verfassungsrecht entzogen wird. Insofern ist der unionsrechtliche Grundrechtsschutz sicher ein Thema, das uns auch im direkten Steuerrecht vermehrt beschäftigen wird – und damit hätten wir eine primärrechtliche „Dreifaltigkeit": Grundfreiheiten, Grundrechte und Beihilferecht.

Der sachliche, persönliche und territoriale Anwendungsbereich der Grundfreiheiten

Prof. Dr. *Axel Cordewener*, LL.M.
Rechtsanwalt, Bonn/Leuven

I. Einleitung

II. Sachlicher Anwendungsbereich

1. Vorfragen
   a) „Sperrwirkung" des Sekundärrechts
   b) Missbräuchliche Berufung auf Grundfreiheiten
2. Kernanwendungsbereich der jeweiligen Grundfreiheit
   a) Warenverkehrsfreiheit (Art. 34, 35 AEUV)
   b) Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV)
   c) Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV)
   d) Dienstleistungsfreiheit (Art. 56, 57 AEUV)
   e) Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV)
3. Ausgewählte Sonderfragen
   a) Schutz von aktiven und passiven Marktteilnehmern
   b) Schutz von Investition und Deinvestition
   c) Enge Bereichsausnahmen für Tätigkeiten der „öffentlichen Verwaltung"

III. Persönlicher Anwendungsbereich

1. Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit
   a) Natürliche Personen
   b) „Gesellschaften" i.S.d. Art. 54 AEUV
2. Dienstleistungsfreiheit
   a) Leistungserbringer
   b) Leistungsempfänger
3. Waren- und Kapitalverkehrsfreiheit

IV. Territorialer Anwendungsbereich

1. Räumlicher Geltungsbereich des AEUV
2. Grundfreiheitliches Erfordernis der Zwischenstaatlichkeit des Sachverhalts
   a) Grds. zwischen Mitgliedstaaten
   b) Sonderfall: „erga omnes"-Effekt der Kapitalverkehrsfreiheit
      aa) Grundsätzliche Reichweite
      bb) „Stillstandsklausel" des Art. 64 Abs. 1 AEUV

V. Besondere Abgrenzungsfragen und Grundfreiheitskonkurrenzen

1. Verhältnis der Grundfreiheiten zum allgemeinen Diskriminierungsverbot (Art. 18 Abs. 1 AEUV)
2. Verhältnis der wirtschaftlichen Grundfreiheiten (Marktfreiheiten) zum allgemeinen Freizügigkeitsrecht der EU-Bürger (Art. 21 Abs. 1 AEUV)
3. Konkurrenzverhältnisse der Marktfreiheiten untereinander
   a) Situationen der alternativen Anwendbarkeit
   b) Problem der kumulativen Anwendbarkeit

VI. Schlusswort

I. Einleitung

Eine Diskussion der verschiedenen Anwendungsbereiche der (früher im EWG- und sodann im EG-Vertrag, heute im AEUV enthaltenen) Grundfreiheiten im Rahmen einer Tagung zum Europäischen Steuerrecht mag auf den ersten Blick verwundern. Denn die Grundfreiheiten sind im Hinblick auf die Regelungsmaterien des nationalen Rechts, mit denen sie konfrontiert werden, zunächst neutral (fast möchte man fast sagen: „betriebsblind") – mitgliedstaatliche Vorschriften über den Alkoholgehalt von Likör[1] und den Erwerb von Grundstücken[2] müssen sich ebenso an den Grundfreiheiten messen lassen wie etwa Bestimmungen über die Anrechnung von Arbeitszeiten im ausländischen öffentlichen Dienst[3] oder den Abschluss von Luftverkehrsabkommen mit Drittstaaten[4], und Gleiches gilt schließlich auch für nationale Maßnahmen im Bereich des Gesellschaftsrechts[5] oder eben des Steuerrechts.

1 Siehe zur Warenverkehrsfreiheit (Art. 34 AEUV; ex-Art. 28 EG-Vertrag) nur EuGH v. 20.2.1979 – Rs. 120/78 (Rewe-Zentral), ECLI:EU:C:1979:42 („Cassis de Dijon").

2 Siehe zur Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV; ex-Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag) EuGH v. 1.6.1999 – Rs. C-302/97 (Konle), ECLI:EU:C:1999:271; v. 5.3.2002 – verb. Rs. C-515/99 u.a. (Reisch u.a.), ECLI:EU:C:2002:135; v. 23.9.2003 – Rs. C-452/01 (Ospelt u.a.), ECLI:EU:C:2003:493.

3 Siehe zur Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV; ex-Art. 39 EG-Vertrag) EuGH v. 23.2.1994 – Rs. C-419/92 (Scholz), ECLI:EU:C:1994:62; v. 15.1.1998 – Rs. C-15/96 (Schöning-Kougebetopoulou), ECLI:EU:C:1998:3; v. 30.9.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler), ECLI:EU:C:2003:513, Rz. 70 ff.

4 Siehe zur Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV; ex-Art. 43 EG-Vertrag) EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-466/98 (Kommission/Vereinigtes Königreich), ECLI:EU:C:2002:624; Rs. C-467/98 (Kommission/Dänemark), ECLI:EU:C:2002:625; Rs. C-468/98 (Kommission/Schweden), ECLI:EU:C:2002:626; Rs. C-469/98 (Kommission/Finnland), ECLI:EU:C:2002:627; Rs. C-471/98 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2002:628; Rs. C-472/98 (Kommission/Luxemburg), ECLI:EU:C:2002:629; Rs. C-475/98 (Kommission/Österreich), ECLI:EU:C:2002:630; Rs. C-476/98 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2002:631 („Open skies").

5 Siehe z.B. zu „golden shares" EuGH v. 4.6.2002 – Rs. C-367/98 (Kommission/Portugal), ECLI:EU:C:2002:326, Rs. C-483/99 (Kommission/Frankreich), ECLI:EU:C:2002:327 und Rs. C-503/99 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2002:328; v. 13.5.2003 – Rs. C-463/00 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2003:272 und Rs. C-98/01 (Kommission/Vereinigtes Königreich), ECLI:EU:C:2003:273; v. 28.9.2006 – verb. Rs. C-282/04 u. C-283/04 (Kommission/Niederlande), ECLI:EU:C:2006:608; v. 23.10.2007 – Rs. C-112/05 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2072:623; v. 26.3.2009 – Rs. C-326/07 (Kommission/Italien), ECLI:EU:C:2009:193: v. 8.12.2012 – Rs. C-244/11 (Kommission/Griechenland), ECLI:EU:C:

Gerade im Steuerrecht jedoch haben die Grundfreiheiten innerhalb der letzten drei Jahrzehnte eine nahezu extreme Bedeutung erlangt, und zwar nicht nur für „klassische" direkte Steuern (von der Einkommen- über die Körperschaft- und Gewerbesteuer bis zur Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer), sondern darüber hinaus z.B. auch für örtliche Aufwandsteuern[6] sowie für umsatzbezogene Sondersteuern[7]. Selbst für die Grunderwerbsteuer, auf deren Besteuerungsgegenstand das spezielle warenbezogene Diskriminierungsverbot des Art. 110 AEUV (ex-Art. 90 EG-Vertrag) von vornherein nicht anwendbar ist, entfalten die Grundfreiheiten Relevanz[8]. Betrachtet man die Anzahl der Fälle, die in den letzten Jahren vom Europäischen Gerichtshof im Bereich der Grundfreiheiten entschieden wurden, so etablieren sich steuerrechtliche Verfahren immer mehr in der Spitzengruppe: lagen hierzu bis zum Ende des letzten Millenniums nur rund zwei Dutzend EuGH-Entscheidungen vor, so sind seitdem knapp 250 weitere hinzugekommen[9].

Diese beträchtliche Zunahme von Rechtsstreiten betrifft nicht allein den Sonderbereich der sog. Drittstaatswirkung der Kapitalverkehrsfreiheit, der ganz klar von steuerrechtlichen Fällen dominiert und ausgehend von diesen durch den EuGH dogmatisch näher ausgeformt wird (s.u. IV.2.b.aa). Es geht vielmehr auch – und insbesondere – um den traditionellen Bereich des EU-Binnenmarktes, in dem *„der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist"* (Art. 26 Abs. 2 AEUV) und durch die unmittelbar anwendbaren Grundfreiheiten auch praktisch rea-

2012:694. Vgl. außerdem zur Sitzverlegung und grenzüberschreitenden Verschmelzung/Umwandlung unten II.2.c.

6 Vgl. z.B. aus der Perspektive der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV; ex-Art. 49 EG-Vertrag) die kommunalen Steuern auf Parabolantenne bei EuGH v. 29.11.2001 – Rs. C-17/00 (De Coster), ECLI:EU:C:2001:651 oder auf Sendemasten für Mobilfunk bei EuGH v. 8.9.2005 – verb. Rs. C-544/03 u. C-545/03 (Mobistar u.a.), ECLI:EU:C:2005:518.

7 EuGH (Große Kammer) v. 5.2.2014 – Rs. C-385/12 (Hervis), ECLI:EU:C:2014:47 zu einer Sondersteuer auf (u.a.) den Einzelhandel in Verkaufsräumen.

8 Vgl. EuGH v. 12.4.1994 – Rs. C-1/93 (Halliburton), ECLI:EU:C:1994:127; v. 1.12.2011 – Rs. C-250/08 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2011:793 u. Rs. C-253/09 (Kommission/Ungarn), ECLI:EU:C:2011:795. Vgl. außerdem EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-439/97 (Sandoz), ECLI:EU:C:1999:499 zu einer als „Rechtsgeschäftsgebühr" auf Darlehensabschlüsse anfallenden indirekten Steuer, die als solche aber für mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar erachtet wurde.

9 Vgl. GD TAXUD https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/court_cases_direct_taxation_en.pdf (letzter Stand: 16.11.2017).

lisiert wird. Während sich heute bei den indirekten Steuern der weit überwiegende Teil der EuGH-Verfahren mit spezifischen Details der Sekundärrechtssetzung in Form von Richtlinien und z.T. auch Verordnungen befasst, sind die Verhältnisse im direkten Steuerrecht noch immer umgekehrt. Hier zeigt sich mit zunehmender Deutlichkeit der bereits in den 90er Jahren konstatierte „Riff-Effekt“[10]: je weiter unmittelbare Freiverkehrshindernisse (wie etwa national verengte gesellschaftsrechtliche Formenzwänge) durch Harmonisierungsmaßnahmen abgebaut werden, umso deutlicher stechen mittelbare Hindernisse (wie etwa steuerliche Entstrickungstatbestände) aus den nationalen Rechtsordnungen hervor.

Von daher liegt es an sich nahe, die vom Primärrecht den einzelnen Marktteilnehmern zur Überwindung dieser verbleibenden Hindernisse zur Verfügung gestellten Werkzeuge – die Grundfreiheiten – einmal näher auf die Voraussetzungen ihrer Anwendbarkeit zu untersuchen. Erstaunlicherweise hat allerdings der EuGH zumindest in der Vergangenheit wenig dogmatische Energie auf die Identifizierung und Abgrenzung der tatbestandlichen Anwendungsbereiche der verschiedenen Freiheitsgarantien verschwendet. Begrifflichkeiten wie „sachlicher und persönlicher Geltungsbereich“ (oder vereinzelt auch „Anwendungsbereich“) tauchen Mitte/Ende der 70er Jahre erstmals in Urteilen zur Arbeitnehmerfreizügigkeit auf, dort allerdings im konkreten Kontext der sekundärrechtlichen Bestimmungen über die allgemeinen Rechte der Wanderarbeitnehmer (Verordnung 1612/68[11]) sowie speziell über die Koordinierung ihrer sozialen Sicherheit, wo diese Begriffe in den Überschriften der Art. 2 und 4 der Verordnung 1408/71[12] ausdrücklich vorgegeben waren.

10 Zu Nachweisen vgl. *A. Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 30 f.

11 Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates v. 15.10.1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, ABl. EG 1968 L 257/2 (inzwischen neu kodifiziert durch Verordnung (EU) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 5.4.2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union, ABl. EU 2011 L 141/1). Dazu z.B. EuGH v. 16.12.1976 – Rs. 63/76 (Inzirillo), ECLI:EU:C:1976:192, Rz. 18/21; v. 31.5.1979 – Rs. 207/78 (Even), ECLI:EU:C:1979:144, Rz. 25; v. 9.7.1987 – Rs. 256/86 (Frascogna II), ECLI:EU:C:1987:359, Rz. 4.

12 Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates v. 14.6.1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, ABl. EG 1971 L 149/2 (inzwischen abgelöst durch Verordnung (EU) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 29.4.2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, ABl. EU 2004 L 166/1). Vgl. dazu etwa EuGH v. 17.6.1975 – Rs. 7/75 (Ehe-

Erst in jüngeren Entscheidungen hat diese Terminologie Eingang in die unmittelbar die primärrechtlichen Grundfreiheiten betreffende Judikatur des Gerichtshofs gefunden, wobei auch insofern primär der Begriff des (sachlichen[13], persönlichen[14] und territorialen[15]) „Geltungsbereichs" verwendet wird[16].

leute F.), ECLI:EU:C:1975:80, Rz. 11/12, 14/17; v. 16.12.1976 – Rs. 63/76 (Inzirillo), ECLI:EU:C:1976:192, Rz. 5/6 u. 7/9; v. 31.3.1977 – Rs. 79/76 (Fossi), ECLI:EU:C:1977:59, Rz. 4 und Rs. 87/76 (Bozzone), ECLI:EU:C:1977:60, Rz. 9/11; v. 5.5.1977 – Rs. 104/76 (Jansen), ECLI:EU:C:1977:72, Rz. 4 ff.; v. 29.11.1977 – Rs. 35/77 (Beerens), ECLI:EU:C:1977:194, Rz. 6/8; v. 6.7.1978 – Rs. 9/78 (Gillard), ECLI:EU:C:1978:152, Rz. 9, 10/15; v. 8.3.1979 – Rs. 129/78 (Lohmann), ECLI:EU:C:1979:58, Rz. 2 f.; v. 31.5.1979 – Rs. 207/78 (Even), ECLI:EU:C:1979:144, Rz. 8, 14; v. 12.7.1979 – Rs. 237/78 (Palermo), ECLI:EU:C:1979:197, Rz. 6, 9. Siehe außerdem bereits EuGH v. 9.10.1974 – Rs. 24/74 (Biason) ECLI:EU:C:1974:99, Rz. 9/12, 16 zu Art. 10 der vorherigen Verordnung (EWG) Nr. 3 des Rates v. 25.9.1958 über die soziale Sicherheit der Wanderarbeitnehmer, ABl. EG 1958, 561, welche den Begriff des (sachlichen oder persönlichen) „Geltungsbereichs" noch nicht enthielt.

13 Vgl. z.B. EuGH v. 16.9.2004 – Rs. C-400/02 (Merida), ECLI:EU:C:2004:537, Rz. 19 f.; (Große Kammer) v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 31; (Große Kammer) v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (Thin Cap Group Litigation), ECLI:EU:C:2007:161, Rz. 27; v. 10.5.2007 – Rs. C-492/04 (Lasertec), ECLI:EU:C:2007:273, Rz. 20; v. 2.10.2008 – Rs. C-360/06 (Heinrich Bauer Verlag), ECLI:EU:C:2008:531, Rz. 27; v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 (Glaxo Wellcome), ECLI:EU:C:2009:559, Rz. 47; v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 (SGI), ECLI:EU:C:2010:26, Rz. 28; v. 28.6.2012 – Rs. C-172/11 (Erny), ECLI:EU:C:2012: 399, Rz. 37 f.

14 Vgl. z.B. EuGH v. 17.6.1997 – Rs. C-70/95 (Sodemare), ECLI:EU:C:1997:301, Rz. 25; v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12 (Kronos International), ECLI:EU:C:2014: 2200, Rz. 50 ff.; v. 21.5.2015 – Rs. C-560/13 (Wagner-Raith), ECLI:EU:C:2015: 347, Rz. 38.

15 Vgl. z.B. EuGH v. 5.5.2011 – Rs. C-384/09 (Prunus u.a.), ECLI:EU:C:2011: 276, Rz. 20; v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (Itelcar), ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 24; v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12 (Emerging Markets), ECLI:EU:C:2014: 249, Rz. 31; v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12 (Kronos International), ECLI:EU:C: 2014:2200, Rz. 53; v. 21.5.2015 – Rs. C-560/13 (Wagner-Raith), ECLI:EU:C: 2015:347, Rz. 38.

16 Hinzuweisen ist darauf, dass außerhalb des deutschsprachigen Schrifttums oftmals keine klare Unterscheidung zwischen dem sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich vorgenommen wird. Vgl. z.B. die Standardwerke von *C. Barnard*, The Substantive Law of the EU – The Four Freedoms, 5. Aufl. 2016, S. 34 f., S. 208 f., S. 292 ff., S. 382 ff., S. 409 ff., S. 522 f. und von *P. Craig/G. de Búrca*, EU Law – Text, Cases and Materials, 5. Aufl. 2011, S. 637 ff., S. 693 ff., S. 718 ff., S. 773 ff., S. 792 ff.

Vor diesem Hintergrund ist der vorliegende Beitrag darauf angelegt, die Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Besonderheiten der einzelnen Freiheiten näher herauszuarbeiten. Dabei ist vorab klarstellend darauf hinweisen, dass in diesem Zusammenhang die im deutschsprachigen Schrifttum verwendeten Begriffe des Anwendungs-, Schutz- und Gewährleistungsbereichs – ebenso wie jener des „Geltungsbereichs" in der Terminologie des EuGH – inhaltlich gleichzusetzen sind[17]: es geht jeweils um die *Voraussetzungen*, die erfüllt sein müssen, damit eine Grundfreiheit ihre Schutzwirkungen entfalten kann. Gegenstand meiner Betrachtung sind hingegen *nicht* die letztgenannten *Schutzwirkungen* als solche, d.h. die an der Art der Beeinträchtigung orientierte Funktion der jeweiligen Grundfreiheit als Diskriminierungs- und/oder Beschränkungsverbot (bzw. Gleichheits- und/oder Freiheitsrecht)[18]. Ausgeblendet bleiben im Folgenden daher insbesondere auch auf der Rechtsfolgenebene angesiedelte Einzelfragen zur Wirkungsweise der Grundfreiheiten als Abwehr- oder auch Teilhaberechte[19].

Nicht weiter eingegangen wird zudem auf den zeitlichen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, da sich dessen Bedeutung auf einige wenige Aspekte beschränkt. Grds. sind alle Grundfreiheiten mit Ablauf der sog. Übergangszeit[20] ab dem 1.1.1970 unmittelbar anwendbar geworden[21] mit Ausnahme der Freiheiten des Kapital- und des Zahlungsverkehrs: erstgenannte Freiheit war ursprünglich in Art. 67 Abs. 1 EWGV enthalten und schrittweise mittels Richtlinien zu liberalisieren (s.u. II.2.e), wobei der Gerichtshof dem Beschränkungsverbot in Art. 1 der letzten hierzu ergangenen Liberalisierungsrichtlinie ab dem 1.7.1990 direkte Wirkung

17 Siehe ebenso etwa *D. Ehlers* in Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 4. Aufl. 2014, § 7 Rz. 67. Für eine Differenzierung zwischen Anwendungs- und Schutzbereich hingegen *T. Kingreen* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 34–36 AEUV Rz. 16, wobei es aber letztlich weniger um sachliche als um definitorische Unterschiede geht.

18 Dazu *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 21 ff. sowie auch *A. Cordewener* (Fn. 10). S. 183 ff.

19 Auch dazu *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 29, 32, 37, 86 ff.

20 Diese war ursprünglich in Art. 8 EWGV niedergelegt und umfasste drei Stufen zu je vier Jahren ab dem Inkrafttreten des EWGV zum 1.1.1958.

21 Für später beigetretene Mitgliedstaaten kommt es insofern auf die jeweilige Beitrittsakte an; vgl. etwa EuGH v. 15.10.2010 – Rs. C-96/08 (CIBA), ECLI:EU:C:2010:185, Rz. 14 m.w.N. Siehe zudem *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 7, 66 (auch zur EuGH-Rechtsprechung bzgl. der – nur in seltenen Ausnahmen möglichen – Begrenzung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Entscheidungen zu den Grundfreiheiten im Einzelfall).

beigemessen hat; letztgenannte Freiheit wurde ursprünglich punktuell in Art. 67 Abs. 2 EWGV und im Übrigen in Art. 106 EWGV angesprochen, hatte aber lediglich eine ergänzende und unterstützende Funktion gegenüber den übrigen Grundfreiheiten[22]. Erst ab dem 1.1.1994[23] wurden dann beide Freiheiten als eigenständige Primärrechtsgarantien – heute niedergelegt in Art. 63 Abs. 1 und Abs. 2 AEUV – ausgeformt und als solche unmittelbar anwendbar.

Auf Grund ihrer weiterhin – auch über das Steuerrecht hinaus – nur marginalen Bedeutung bleibt im Folgenden die Zahlungsverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 2 AEUV) ausgeblendet. Nicht näher eingegangen wird zudem auf das mit dem Vertrag von Maastricht eingeführte allgemeine Freizügigkeitsrecht der EU-Bürger (Art. 21 Abs. 1 AEUV; s.u. V.2) sowie die Freiheitsgarantien in Vertragswerken mit Drittstaaten, also dem EWR-Abkommen[24], dem Personenfreizügigkeitsabkommen mit der Schweiz[25] oder sonstigen Assoziierungsabkommen[26]. Die nachfolgende Darstellung konzentriert sich somit auf diejenigen Grundfreiheiten, die man als echte „Binnenmarktfreiheiten" bezeichnen kann[27].

II. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich gibt der jeweiligen Freiheitsgarantie die entscheidende Prägung, so dass ihm prinzipiell (auch mit Blick auf die Abgrenzung der Grundfreiheiten untereinander; s.u. V.) die größte Bedeutung zukommt. Beim sachlichen Anwendungsbereich geht es da-

22 Siehe EuGH v. 23.11.1978 – Rs. 7/78 (Thompson u.a.), ECLI:EU:C:1978:209, Rz. 23/25; v. 11.11.1981 – Rs. 203/80 (Casati), ECLI:EU:C:1981:261, Rz. 20 ff.

23 Zum Zeitpunkt s. Art. 73a EG-Vertrag i.d.F. von Maastricht.

24 Vgl. dazu bereits *A. Cordewener*, FR 2005, 236 ff. Siehe in steuerlicher Hinsicht zudem aus jüngster Zeit etwa EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-48/11 (A Oy), ECLI:EU:C:2012:485; v. 29.10.2015 – Rs. C-589/14 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2015:736.

25 Siehe dazu zuletzt im speziell steuerrechtlichen Kontext EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11 (Ettwein), ECLI:EU:C:2013:121; v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14 (Bukovansky), ECLI:EU:C:2015:766; v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15 (Radgen), ECLI:EU:C:2016:705; Generalanwalt *P. Mengozzi* v. 26.7.2017 – Rs. C-355/16 (Picart), ECLI:EU:C:2017:610. Aus dem Schrifttum *K. Spies*, StuW 2017, 48 ff.

26 Dazu mit steuerrechtlichem Bezug zuletzt EuGH v. 24.11.2016 – Rs. C-464/14 (SECIL), ECLI:EU:C:2016/896.

27 Die Sonderbereiche der Agrar- und Fischereipolitik (Art. 38 bis 44 AEUV) und der gemeinsamen Verkehrspolitik (Art. 90 bis 100 AEUV) werden hier nicht behandelt.

rum, was genau – d.h. welche wirtschaftlichen Vorgänge und Verhaltensweisen von Personen – von der jeweiligen Grundfreiheit geschützt sind[28]. Die Antwort darauf ergibt sich aus dem Wortlaut der einzelnen Freiheitsnormen und der dazu ergangenen EuGH-Judikatur sowie ggf. auch aus ergänzenden Sekundärrechtsbestimmungen.

1. Vorfragen

Nicht direkt aus dem Vertragswortlaut abzuleiten sind allerdings zwei logisch vorgelagerte Problemstellungen, die in systematischer Hinsicht typischerweise im Kontext des sachlichen Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten angesiedelt sind: zum einen betrifft dies die Möglichkeit einer tatbestandlichen „Verdrängung" der Grundfreiheiten durch speziellere Sekundärrechtsnormen und zum anderen die Möglichkeit einer Versagung der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten wegen betrügerischer oder missbräuchlicher Berufung auf das Unionsrecht.

a) „Sperrwirkung" des Sekundärrechts

Der erstgenannte Problempunkt konzentriert sich die Frage, ob überhaupt auf die primärrechtlichen Grundfreiheiten rekurriert werden darf, wenn zu einem bestimmten Themenfeld bereits sekundärrechtliche Harmonisierungsmaßnahmen ergangen sind. Insofern steht zwar im Grundsatz weiterhin die – am Beispiel der Niederlassungsfreiheit getroffene, aber für die übrigen Marktfreiheiten entsprechend geltende – Aussage des EuGH im Fall „Reyners" im Raume, wonach mit dem Eintritt der unmittelbaren Anwendbarkeit einer Grundfreiheit die im zugehörigen Vertragskapital für die Verwirklichung ihres Schutzzwecks vorgesehenen Sekundärrechtsmaßnahmen „rechtlich überflüssig geworden" seien und sich in ihrer Funktion beschränkten auf „Maßnahmen, die dazu dienen, die wirksame Ausübung des [jeweiligen Freiheitsrechts] zu fördern"[29]. Es ist daher aus der Perspektive der Normenhierarchie unstreitig, dass die Grundfreiheiten in ihrer unmittelbaren Anwendbarkeit nicht durch den Erlass von Sekundärrecht bedingt sind und sich gerade umgekehrt das Sekundärrecht an den primärrechtlichen Vorgaben der Grundfreiheiten messen lassen muss[30].

28 Siehe *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 74.
29 EuGH v. 21.6.1974 – Rs. 2/74 (Reyners), ECLI:EU:C:1974:68, Rz. 29/31 (Ergänzung des Zitats hinzugefügt).
30 Vgl. nur *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 9.

Bei der praktischen Lösung von Einzelfällen lässt sich der EuGH jedoch zunehmend von einem Prinzip der „Sachnähe" leiten: danach soll es auf diejenige Rechtsquelle ankommen, die dem zu beurteilenden Sachverhalt thematisch am nächsten steht[31]. Dies werden in der Regel Sekundärrechtsnormen in Richtlinien oder auch Verordnungen sein, da diese ihrem Sinne und Zweck nach zur Lösung spezifischer Probleme erlassen werden. Fraglich ist dann, ob und inwiefern ggf. daneben auch noch die Grundfreiheiten als zusätzlicher (allgemeiner) Prüfungsmaßstab für nationale Maßnahmen zur Anwendung kommen können. Hierzu ist es inzwischen ständige Rechtsprechung, dass „eine nationale Maßnahme in einem Bereich, der auf Unionsebene abschließend harmonisiert wurde, anhand der Bestimmungen dieser Harmonisierungsmaßnahme und nicht des Primärrechts zu beurteilen ist"[32]. Nur für denjenigen Bereich, der keiner abschließenden Harmonisierung unterliegt (wozu der EuGH aber auch etwaige den Mitgliedstaaten vom Sekundärrecht eröffnete Wahlrechte zählt[33]), entfalten die Grundfreiheiten direkte Fallrelevanz[34]. Allerdings bleiben die Grundfreiheiten auch für den harmonisierten Bereich – wenn auch nur indirekt – relevant, indem nämlich die betreffenden Sekundärrechtsnormen ihrerseits nicht gegen die primärrechtlichen Vor-

31 Siehe *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 8 m.w.N.

32 EuGH (Große Kammer) v. 1.7.2014 – Rs. C-573/12 (Ålands Vindkraft), ECLI:EU:C:2014:237, Rz. 57.

33 Vgl. zuletzt EuGH v. 8.3.2017 – Rs. C-14/16 (Euro Park Service), ECLI:EU:C:2017:177, Rz. 18 ff. zu Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Fusionsrichtlinie 90/434/EWG (jetzt Art. 15 Abs. 1 Buchst. a in der neu kodifizierten Fassung der Richtlinie 2009/133/EG); v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16 (Eqiom), ECLI:EU:C:2017:641, Rz. 25 ff. und v. 20.12.2017, verb. Rs. C-504/16 u. C-613/16 (Deister Holding u. Juhler Holding), ECLI:EU:C:2017:1009, Rz. 45 f., jeweils zu Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435/EWG (jetzt Art. 1 Abs. 4 der Neufassung durch die Richtlinie 2011/96/EG). Siehe zudem – ausgelöst durch EuGH v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 (Bosal Holding), ECLI:EU:C:2003:479, Rz. 23 ff. und v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 (Keller Holding), ECLI:EU:C:2006:143, Rz. 45, jeweils zu Art. 4 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (alte wie neue Fassung) – die Diskussion bei *U. Forsthoff*, IStR 2006, 222 ff.; *Jürgen Lüdicke/L. Hummel*, IStR 2006, 694 ff.; *U. Forsthoff*, IStR 2006, 698 ff.

34 Siehe etwa die Prüfung bei EuGH (Große Kammer) v. 1.7.2014 – Rs. C-573/12 (Ålands Vindkraft), ECLI:EU:C:2014:237, Rz. 58 ff. sowie zuletzt auch bei Generalanwältin *J. Kokott* v. 13.7.2017 – Rs. C-292/16 (A Oy), ECLI:EU:C:2017:555, Rz. 19 ff.

gaben verstoßen dürfen und ggf. primärrechtskonform ausgelegt werden müssen[35].

b) Missbräuchliche Berufung auf Grundfreiheiten

Der zweite der beiden eingangs genannten Problempunkte betrifft die Frage, ob in bestimmten Einzelfällen die Anwendbarkeit einer Grundfreiheit deshalb entfallen muss, weil ein missbräuchliches oder betrügerisches Verhalten der potentiell geschützten Person vorliegt. In der Tat hat der EuGH – auch und vor allem – für die Grundfreiheiten in zahlreichen älteren Urteilen entschieden, dass eine „missbräuchliche oder betrügerische Berufung" auf das Unionsrecht nicht gestattet ist[36]. In seinen Schlussanträgen im Fall „Centros" hat jedoch Generalanwalt *La Pergola* überzeugend dargelegt, dass es hierbei in der Regel allein um die zutreffende Ermittlung der „inhaltlichen Tragweite" der jeweiligen Rechtsposition geht und dass ein Verhalten, welches aus Perspektive eines Mitgliedstaates wie die bewusste Umgehung nationaler gesetzlicher Anforderungen aussehen mag, sich aus Sicht des Unionsrechts gerade als die objektive Ausübung eines Kernbereichs grundfreiheitlich geschützter wirtschaftlicher Betätigung darstellen kann[37]. Auch der EuGH hat im genannten „Centros"-Fall sowie anschließend etwa in „Inspire Art" den objektiv geschützten Gebrauch der Grundfreiheiten sehr weit verstanden und korrespondierend dazu den Bereich eines etwaigen Grundfreiheitsmissbrauchs auf der Tatbestandsebene – speziell der Niederlassungsfreiheit – stark zurückgedrängt[38].

35 Siehe Generalanwältin *J. Kokott* v. 13.7.2017 – Rs. C-292/16 (A Oy), ECLI:EU:C:2017:555, Rz. 20. Vgl. außerdem *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 9 mit den Hinweis darauf, dass die Grundfreiheitskonformität des Sekundärrechts vom EuGH nur selten geprüft und noch viel seltener verneint wird.

36 Siehe etwa zur Warenverkehrsfreiheit EuGH v. 10.1.1985 – Rs. 229/83 (Leclerc u.a.), ECLI:EU:C:1985:1, Rz. 27; zur Dienstleistungsfreiheit EuGH v. 3.12.1974 – Rs. 33/74 (Van Binsbergen), ECLI:EU:C:1974:131, Rz. 13; zur Arbeitnehmerfreizügigkeit EuGH v. 21.6.1988 – Rs. 39/86 (Lair), ECLI:EU:C:1988:322, Rz. 43; zur Niederlassungsfreiheit EuGH v. 7.2.1979 – Rs. 115/78 (Knoors), ECLI:EU:C:1979:31, Rz. 25 und v. 7.7.1992 – Rs. C-370/90 (Singh), ECLI:EU:C:1992:296, Rz. 24. Vgl. allgemein außerdem EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-367/96 (Kefalas u.a.), ECLI:EU:C:1998:222, Rz. 20 m.w.N.

37 Generalanwalt *A. La Pergola* v. 16.7.1998 – Rs. C-212/97 (Centros), ECLI:EU:C:1998:380, Rz. 20 m.w.N.

38 Siehe EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), ECLI:EU:C:1999:126, Rz. 23 ff.; v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 (Inspire Art), ECLI:EU:C:2003:512,

Schon diese beiden Entscheidungen zum Gesellschaftsrecht deuten an, was anschließend vom EuGH im steuerrechtlichen Fall „Cadbury Schweppes" noch klarer herausgearbeitet wurde: die verbleibenden Ansatzpunkte für eine inhärente Begrenzung der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten bereits auf der tatbestandlichen Ebene des EU-Primärrechts erscheinen minimal – der Gerichtshof überlässt es vielmehr den Mitgliedstaaten, Maßnahmen zur Absicherung ihrer nationalen Rechtssysteme gegen missbräuchliche Verhaltensweisen zu ergreifen[39]. Da sich letztere Maßnahmen dann aber wiederum an den primärrechtlichen Grundfreiheiten messen lassen müssen, verlagert sich der Prüfungs- und Diskussionsschwerpunkt auf die Rechtfertigungsebene[40], die nicht Gegenstand des vorliegenden Beitrags ist[41].

2. Kernanwendungsbereich der jeweiligen Grundfreiheit

Nachfolgend geht es nun darum, den sachlichen Anwendungsbereich der verschiedenen Grundfreiheiten im Hinblick auf den jeweils geschützten wirtschaftlichen Sachverhalt näher zu analysieren. Dabei ist vorab darauf hinzuweisen, dass das oftmals dem sachlichen Anwendungsbereich zugewiesene Erfordernis eines „grenzüberschreitenden Elements" hier der Deutlichkeit halber dem unten (IV.) noch zu untersuchenden territorialen Anwendungsbereich zugeordnet wird. Zudem konzentriert sich die nachstehende Darstellung auf die wesentlichen Aspekte, insbesondere soweit ihnen Relevanz im steuerlichen Kontext zukommt[42].

Rz. 95 ff. Vgl. zu dieser gesellschaftsrechtlichen Judikatur auch noch unten II.2.c.

39 Siehe EuGH (Große Kammer) v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 34 ff.

40 Dazu allgemein *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 79. Siehe beispielhaft etwa EuGH (Große Kammer) v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (Thin Cap Group Litigation), ECLI:EU:C:2007:161, Rz. 71 ff.; v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), ECLI:EU:C:2007:194, Rz. 50 ff.; v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 (Lammers & Van Cleeff), ECLI:EU:C:2008:24, Rz. 26 ff.; v. 23.4.2008 – Rs. C-201/05 (CFC and Dividend Group Litigation), ECLI:EU:C:2008:239, Rz. 76 ff.

41 Siehe dazu die Beiträge von *J. Englisch* und *C. Staringer* in diesem Band.

42 Über die Kernbereiche der einzelnen wirtschaftlichen Betätigungen hinaus schützen die Grundfreiheiten auch damit eng verbundene Tätigkeiten. Solche Annex- und Begleitrechte erkennt das Primärrecht insbesondere in Art. 45 Abs. 3 AEUV und Art. 57 Abs. 3 AEUV in Form von Bewegungs-, Aufenthalts- und ggf. auch Verbleiberechten natürlicher Personen an, wobei diese Tätigkeiten inzwischen auch ohne die Verbindung mit einer wirtschaftlichen Haupt-

a) Warenverkehrsfreiheit (Art. 34, 35 AEUV)

Ganz kurz sei zunächst auf die – bereits frühzeitig mit dem direkten Steuerrecht in Kontakt geratene[43] – Warenverkehrsfreiheit eingegangen, die heute in Art. 34, 35 AEUV geregelt ist und von Anfang an eine Pilotfunktion für die übrigen Marktfreiheiten übernommen hat. Während Art. 34 AEUV *„(m)engenmäßige Einfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedstaaten*" verbietet, enthält Art. 35 AEUV ein im Übrigen wortgleiches Verbot für *„Ausfuhrbeschränkungen*".

Interessanterweise nennen beide Vorschriften den Begriff der *„Ware*" gar nicht explizit, sondern setzen ihn voraus. Die Tatsache, dass die Verbote sich sachlich auf *„Waren*" beziehen, erschließt sich allerdings aus ihrer systematischen Stellung in Titel II („Der Freie Warenverkehr") des Dritten Teils („Die internen Politiken und Maßnahmen der Union") des AEUV sowie aus dem Umstand, dass die Art. 34 bis 37 AEUV nach Art. 28 Abs. 2 AEUV Geltung besitzen *„für die aus den Mitgliedstaaten stammenden Waren sowie für diejenigen Waren aus dritten Ländern, die sich in den Mitgliedstaaten im freien Verkehr befinden*". Grundvoraussetzung für die Anwendung von Art. 34, 35 AEUV ist damit, dass es sich um sog. „Unionsware"[44] handelt, die entweder ihrem Ursprung nach aus (irgend)einem Mitgliedstaat stammt oder aber als Drittlandsware in (irgend)einem Mitgliedstaat nach Art. 29 AEUV in den *„freien Verkehr*" gebracht wurde, indem dort *„die Einfuhrförmlichkeiten erfüllt sowie die vorgeschriebenen Zölle und Abgaben gleicher Wirkung erhoben und nicht ganz oder teilweise rückvergütet worden sind*"[45].

tätigkeit von der Unionsbürgerfreizügigkeit (Art. 21 Abs. 1 AEUV; s.u. V.1) geschützt wären.

43 Vgl. EuGH v. 7.5.1985 – Rs. 18/84 (Kommission/Frankreich), ECLI:EU:C:1985:175, Rz. 12 ff. sowie *A. Cordewener* (Fn. 10), S. 386 ff.

44 Vgl. *T. Kingreen* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 34–36 AEUV Rz. 120.

45 Der „Unionscharakter" von Waren wird zudem im Bereich des Zollrechts noch sekundärrechtlich näher konkretisiert: bei „ursprünglichen Unionswaren" handelt es sich um solche, die im Zollgebiet der Union entweder vollständig (ohne jegliche Hinzufügung von eingeführten Drittlandswaren) gewonnen oder hergestellt wurden oder aber ganz oder teilweise unter Verwendung von im freien Verkehr befindlichen Drittlandswaren gewonnen oder hergestellt wurden; gleichgestellt sind alle aus Drittstaaten eingeführte Waren, die durch die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr einen „Statuswechsel" durchlaufen haben. Vgl. *H.-G. Kamann* in Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 28 AEUV Rz. 22 m.w.N.

Eine nähere Definition der „*Waren*" enthält das Primärrecht zwar nicht, doch wurde diese vom EuGH in einheitlicher Weise für sämtliche Regelungen über den freien Warenverkehr entwickelt: danach geht es insofern um „Erzeugnisse, die einen Geldwert haben und deshalb Gegenstand von Handelsgeschäften sein können"[46]. Im Grundsatz muss es sich um (bewegliche) „körperliche Gegenstände" handeln[47], die im Hinblick auf Handelsgeschäfte über eine Grenze verbracht werden können, wobei es allerdings auf das tatsächliche Vorliegen eines Handelsgeschäfts bzw. auf dessen konkrete Natur im Einzelfall nicht ankommt[48].

Im Laufe der Zeit hat der EuGH den Warenbegriff allerdings über rein körperliche Gegenstände hinaus punktuell auch auf Gas[49] sowie auf elektrischen Strom[50] ausgedehnt. Bargeld (Münzen und Scheine) unterfällt hingegen nur dann dem Warenverkehr, wenn es sich nicht mehr um gesetzliche Zahlungsmittel handelt; andernfalls ist die Zahlungsverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 2 AEUV) angesprochen[51]. Falschgeld hat der EuGH aber ebenso vom Anwendungsbereich der Warenverkehrsregeln ausgeschlossen[52] wie Sucht- und Betäubungsmittel, die nicht medizinischen oder Forschungszwecken dienen[53]. Abfall wiederum wird – un-

46 Siehe bereits EuGH v. 10.12.1968 – Rs. 7/68 (Kommission/Italien), ECLI:EU:C:1968:51, Tz.B.1.

47 Siehe z.B. EuGH v. 14.7.1977 – Rs. 1/77 (Bosch), ECLI:EU:C:1977:130, Rz. 4.

48 EuGH v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 (Costa/E.N.E.L.), ECLI:EU:C:1964:66 („zwischenstaatlicher Warenaustausch"); v. 9.7.1992 – Rs. C-2/90 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:1992:310, Rz. 26; v. 28.3.1995 – Rs. C-324/93 (Evans Medical u.a.), ECLI:EU:C:1995:84, Rz. 20. Siehe zudem *H.-G. Kamann* in Streinz (Fn. 45), Art. 28 AEUV Rz. 14 m.w.N.

49 Vgl. EuGH v. 21.6.2007 – Rs. C-173/05 (Kommission/Italien), ECLI:EU:C:2007:362, Rz. 39.

50 EuGH v. 27.4.1994 – Rs. C-393/92 (Gemeente Almelo u.a.), ECLI:EU:C:1994:171, Rz. 28; v. 2.4.1998 – Rs. C-213/96 (Outokumpu), ECLI:EU:C:1998:155 zu Art. 110 AEUV; v. 13.3.2001 – Rs. C-379/98 (PreussenElektra), ECLI:EU:C:2001:160, Rz. 69 ff.; (Große Kammer) v. 1.7.2014 – Rs. C-573/12 (Ålands Vindkraft), ECLI:EU:C:2014:237, Rz. 66 ff.

51 EuGH v. 27.4.1994 – Rs. C-393/92 (Gemeente Almelo u.a.), ECLI:EU:C:1994:171, Rz. 28.

52 Vgl. EuGH v. 23.11.1978 – Rs. 7/78 (Thompson u.a.), ECLI:EU:C:1978:209, Rz. 26 ff.

53 EuGH v. 28.3.1995 – Rs. C-324/93 (Evans Medical u.a.), ECLI:EU:C:1995:84, Rz. 19 f. m.w.N.

abhängig von seiner Rückführ- und Wiederverwendbarkeit – vom Tatbestand erfasst[54].

b) Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV)

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit hat – unterstützt durch die sekundärrechtlichen Bestimmungen der Wanderarbeitnehmer-Verordnung[55] – bei der primärrechtlichen Erkundung und Überwindung steuerlicher Freiverkehrshindernisse eine ganz wesentliche Rolle gespielt, auch wenn sich die betroffenen Steuerpflichtigen wie Herr *Biehl*[56], Herr *Bachmann*[57] oder Herr *Schumacker*[58] ihrer Pioniersfunktion Anfang bis Mitte der 90er Jahre möglicherweise gar nicht voll bewusst waren. Seitdem hat die Bedeutung der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Gesamtgefüge der steuerlichen Grundfreiheitsjudikatur etwas abgenommen, auch wenn regelmäßig weitere Entscheidungen zu verzeichnen sind[59].

Art. 45 Abs. 1 AEUV gewährleistet „*die Freizügigkeit der Arbeitnehmer*" innerhalb der EU. Der EuGH versteht den in dieser Norm verwendeten Betriff der „*Arbeitnehmer*"[60] in einem autonom unionsrechtlichen Sinne

54 EuGH v. 9.7.1992 – Rs. C-2/90 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:1992:310, Rz. 23 ff.

55 Siehe oben Fn. 11 zur alten und neuen Version.

56 EuGH v. 8.5.1990 – Rs. C-175/88 (Biehl), ECLI:EU:C:1990:186.

57 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 (Bachmann), ECLI:EU:C:1992:35.

58 EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (Schumacker), ECLI:EU:C:1995:31.

59 Vgl. etwa EuGH 26.10.1995 – Rs. C-151/94 (Kommission/Luxemburg), ECLI:EU:C:1995:357; v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 (Gilly), ECLI:EU:C:1998:221; v. 14.9.1999 – Rs. C-391/97 (Gschwind), ECLI:EU:C:1999:409; v. 16.5.2000 – Rs. C-87/99 (Zurstrassen), ECLI:EU:C:2000:251; v. 12.9.2002 – Rs. C-431/01 (Mertens), ECLI:EU:C:2002:492; v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00 (De Groot), ECLI:EU:C:2002:750; v. 13.11.2003 – Rs. C-209/01 (Schilling), ECLI:EU:C:2003:610; v. 1.7.2004 – Rs. C-169/03 (Wallentin), ECLI:EU:C:2004:403; v. 21.2.2006 – Rs. C-152/03 (Ritter-Coulais), ECLI:EU:C:2006:123; v. 18.7.2007 – Rs. C-182/06 (Lakebrink), ECLI:EU:C:2007:453; v. 16.10.2008 – Rs. C-527/06 (Renneberg), ECLI:EU:C:2008:566; v. 15.9.2011 – Rs. C-240/10 (Schulz-Delzers), ECLI:EU:C:2011:591; v. 10.5.2012 – Rs. C-39/10 (Kommission/Estland), ECLI:EU:C:2012:282; (Große Kammer) v. 24.2.2015 – Rs. C-512/13 (Sopora), ECLI:EU:C:2015:108; v. 18.6.2015 – Rs. C-9/14 (Kieback), ECLI:EU:C:2015:406; v. 22.6.2017 – Rs. C-20/16 (Bechtel), ECLI:EU:C:2017:488.

60 Die Qualifizierung einer Person als „*Arbeitnehmer*" wird vielfach dem persönlichen Anwendungsbereich zugeordnet; vgl. in diesem Sinne etwa der bei EuGH v. 3.6.1986 – Rs. 139/85 (Kermpf), ECLI:EU:C:1986:223, Rz. 6 wiedergegebene Ansatz der Kommission sowie auch die Zuordnung in Art. 4 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 bzw. jetzt Verordnung (EU) Nr. 883/2004 (oben

und legt ihn – in Orientierung an der in Art. 1 der Wanderarbeitnehmer-VO 1612/68 verwendeten Formulierung der „*Tätigkeit im Lohn- und Gehaltsverhältnis*" – weit aus[61]: demzufolge ist dieser Begriff „anhand objektiver Kriterien zu definieren, die das Arbeitsverhältnis im Hinblick auf die Rechte und Pflichten der betroffenen Personen kennzeichnen, wobei das wesentliche Merkmal des Arbeitsverhältnisses darin besteht, dass jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält"[62]. Diese Grundsätze sind – wie nicht zuletzt die Existenz von Art. 45 Abs. 4 AEUV (s.u. II.3.c) zeigt[63] – auch auf Beamte anwendbar[64], und zwar selbst dann, wenn sie bei inter- oder supranationalen Institutionen beschäftigt sind[65].

Allerdings zieht der Gerichtshof in qualitativer und quantitativer Hinsicht eine Mindestschwelle, die überschritten werden muss, damit eine Person als „*Arbeitnehmer*" i.S.v. Art. 45 AEUV eingestuft werden kann:

Fn. 12). In der Kommentarliteratur wird zudem gerade bei Art. 45 AEUV – anders als bei anderen Grundfreiheiten – oftmals nicht zwischen einem persönlichen und einem sachlichen Anwendungsbereich unterschieden; vgl. etwa *H. Schneider/N. Wunderlich* in Schwarze u.a., EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012, Art. 45 AEUV Rz. 9 ff. Aus Gründen der Einheitlichkeit der Darstellung wird hier aber einer Zuordnung zum sachlichen Anwendungsbereich der Vorzug gegeben; s. in letzterem Sinne z.B. auch *M. Franzen* in Streinz (Fn. 45), Art. 45 AEUV Rz. 15 ff. und *A. Scheuer/C. Weerth* in Lenz/Borchardt, EU-Verträge, 6. Aufl. 2012, Art. 45 AEUV Rz. 4. Ebenso *U. Becker* in Ehlers (Fn. 17), § 9 Rz. 5, der zudem auf die z.T. von Art. 45 AEUV abweichende Begriffsdefinition im Sekundärrecht hinweist.

61 Vgl. etwa EuGH v. 23.3.1982 – Rs. 53/81 (Levin), ECLI:EU:C:1982:105, Rz. 8 f.; v. 3.6.1986 – Rs. 139/85 (Kermpf), ECLI:EU:C:1986:223, Rz. 13; v. 27.9.1989 – Rs. 9/88 (Lopes da Veiga), ECLI:EU:C:1989:346, Rz. 13. Für eine autonome Auslegung auch frühzeitig bereits EuGH v. 19.3.1964 – Rs. 75/63 (Unger), ECLI:EU:C:1964:19.

62 Z.B. EuGH v. 3.7.1986 – Rs. 66/85 (Lawrie-Blum), ECLI:EU:C:1988:38, Rz. 17; v. 26.2.1992 – Rs. C-357/89 (Raulin), ECLI:EU:C:1992:87, Rz. 10; v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94 (Asscher), ECLI:EU:C:1996:251, Rz. 25; v. 30.1.1997 – Rs. C-340/94 (de Jaeck), ECLI:EU:C:1997:43, Rz. 25 f.

63 Siehe auch *M. Franzen* in Streinz (Fn. 45), Art. 45 AEUV Rz. 20.

64 EuGH v. 24.3.1994 – Rs. C-71/93 (Van Poucke), ECLI:EU:C:1994:120, Rz. 17.; v. 15.1.1998 – Rs. C-15/96 (Schöning-Kougebetopoulou), ECLI:EU:C:1998:3, Rz. 12 f.; v. 30.9.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler), ECLI:EU:C:2003:513, Rz. 70 ff.; v. 15.9.2011 – Rs. C-240/10 (Schulz-Delzers), ECLI:EU:C:2011:591, Rz. 31.

65 Vgl. dazu etwa EuGH v. 27.5.1993 – Rs. C-310/91 (Schmid), ECLI:EU:C:1993:221, Rz. 20; v. 3.10.2000 – Rs. C-411/98 (Ferlini), ECLI:EU:C:2000:530, Rz. 42; v. 13.11.2003 – Rs. C-209/01 (Schilling), ECLI:EU:C:2003:610, Rz. 28.

es müssen „tatsächliche und effektive Tätigkeiten" ausgeübt werden, „wobei solche Tätigkeiten außer Betracht bleiben, die einen so geringen Umfang haben, dass sie sich als völlig untergeordnet und unwesentlich darstellen"[66]. Der EuGH leitet diese Mindestanforderungen unmittelbar „(a)us dem Grundsatz der Freizügigkeit der Arbeitnehmer sowie aus der Stellung der diesbezüglichen Bestimmungen innerhalb des Systems des Vertrages" ab: daraus folge nämlich, „dass diese Bestimmungen nur die Freizügigkeit von Personen gewährleisten, die im Wirtschaftsleben tätig sind oder sein wollen"[67]. Da der Gerichtshof jedoch grds. auch nur kurzfristige Betätigungen sowie Teilzeitbeschäftigungen als ausreichend ansieht[68], ist fraglich, welche Situationen wegen Unterschreitung der o.g. Mindestschwelle außerhalb des Anwendungsbereichs von Art. 45 AEUV verbleiben. Typischerweise dürfte es sich um Fälle handeln, bei denen ein Beschäftigungsverhältnis – insbesondere zur Eröffnung von Teilhaberechten an „*sozialen Vergünstigungen*"[69] – nur formal („zum Schein") begründet, nicht aber tatsächlich durchgeführt wird[70], was einmal mehr die fließende Grenzlinie zwischen dem Ende der tatbestandlichen Inhaltsbestimmung einer Grundfreiheit und dem Beginn des EU-rechtlichen Missbrauchsverbots aufzeigt (s.o. II.1.b).

Im Übrigen ergibt sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 45 AEUV, dass die Tätigkeit als „*Arbeitnehmer*" in einem umfassenden Sinne geschützt wird: Abs. 2 bezieht nämlich „*Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen*" in den Anwendungsbereich mit ein, und Abs. 3 gewährt außerdem bestimmte Bewegungs-, Aufenthalts- und Verbleiberechte im Zusammenhang mit „*einer Beschäftigung*". Weitere Konkretisierungen finden sich auf sekundärrechtlicher Ebene in der Wanderarbeitnehmer-Verordnung, die in Art. 7 ein umfassendes Recht auf Gleichbehandlung bei der „*Ausübung der Beschäftigung*" und darüber hinaus insbesondere auch (und zwar bereits seit 1968 unverändert) hinsichtlich der vom Tätigkeitsstaat gewährten „*steuerlichen Vergüns-*

66 Vgl. EuGH v. 23.3.1982 – Rs. 53/81 (Levin), ECLI:EU:C:1982:105, Rz. 17; v. 26.2.1992 – Rs. C-357/89 (Raulin), ECLI:EU:C:1992:87, Rz. 10, 13.

67 EuGH v. 23.3.1982 – Rs. 53/81 (Levin), ECLI:EU:C:1982:105, Rz. 1; v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94 (Asscher), ECLI:EU:C:1996:251, Rz. 25.

68 Zu Praktikanten vgl. EuGH v. 26.2.1992 – Rs. C-3/90 (Bernini), ECLI:EU:C:1992:89, Rz. 14 ff.

69 Siehe dazu Art. 7 Abs. 2 der Wanderarbeitnehmer-Verordnung (alte Fassung Nr. 1612/68 wie auch neue Fassung Nr. 492/2011, oben Fn. 11).

70 Siehe *M. Franzen* in Streinz (Fn. 45), Art. 45 AEUV Rz. 31.

tigungen" gewährt[71]. Zudem sehen diese Verordnung und die „Unionsbürger"-Richtlinie 2004/38/EG[72] jeweils auch (abgeleitete bzw. akzessorische) Rechte bestimmter Familienangehöriger vor[73].

c) Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV)

Wie sich bereits in der bekannten „avoir fiscal"-Entscheidung[74] andeutete, kommt der Niederlassungsfreiheit ganz erhebliche Bedeutung für die nationalen Steuersysteme zu. Für natürliche Personen ist dies allerdings über die Jahre hinweg eher punktuell und in weniger grundlegenden Problemzonen zu Tage getreten[75] – mit der Ausnahme der sog. Wegzugsbesteuerung, die erstmals in „de Lasteyrie du Saillant" und „N"[76] explizit auf den Prüfungstand gestellt und zumindest partiell für grundfreiheitswidrig erachtet wurde. Im Hinblick auf die Besteuerung von Gesellschaften hingegen hat die Auslegung der Niederlassungsfreiheit durch den

71 Auch dazu Art. 7 Abs. 2 der Wanderarbeitnehmer-Verordnung (alte Fassung Nr. 1612/68 wie auch neue Fassung Nr. 492/2011, oben Fn. 11).

72 Richtlinie 2004/38/EG des Parlaments und des Rates v. 29.4.2004 über das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 und zur Aufhebung der Richtlinien 64/221/EWG, 68/360/EWG, 72/194/EWG, 73/148/EWG, 75/34/EWG, 75/35/EWG, 90/364/EWG, 90/365/EWG und 93/96/EWG, ABl. EU 2004 L 229/35.

73 Vgl. dazu näher *W. Brechmann* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 45 AEUV Rz. 28 ff.

74 EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 (Kommission/Frankreich), ECLI:EU:C:1986:37.

75 Siehe als Beispiele etwa EuGH v. 26.1.1993 – Rs. C-112/91 (Werner), ECLI:EU:C:1993:27; v. 11.8.1995 – Rs. C-80/84 (Wielockx), ECLI:EU:C:1995:271; v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94 (Asscher), ECLI:EU:C:1996:251; v. 13.4.2000 – Rs. C-251/98 (Baars), ECLI:EU:C:2000:205; v. 8.6.2004 – Rs. C-268/03 (de Baeck), ECLI:EU:C:2004:342; v. 6.7.2006 – Rs. C-346/04 (Conijn), ECLI:EU:C:2006:445; v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 (Meindl), ECLI:EU:C:2007:57; v. 22.3.2007 – Rs. C-383/05 (Talotta), ECLI:EU:C:2007:181; v. 25.10.2007 – Rs. C-464/05 (Geurts u.a.), ECLI:EU:C:2007:631; v. 10.9.2009 – Rs. C-269/07 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2009:527; v. 18.3.2010 – Rs. C-440/08 (Gielen), ECLI:EU:C:2010:148; v. 12.12.2013 – Rs. C-303/12 (Imfeld u.a.), ECLI:EU:C:2013:822; v. 18.12.2014 – Rs. C-87/13 (X), ECLI:EU:C:2014:2459; v. 9.2.2017 – Rs. C-283/15 (X), ECLI:EU:C:2017:102.

76 EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (de Lasteyrie du Saillant), ECLI:EU:C:2004:138; v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 (N), ECLI:EU:C:2006:525. Vgl. außerdem EuGH v. 12.7.2012 – Rs. C-269/09 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2012:439; v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14 (Kommission/Portugal), ECLI:EU:C:2016:979.

EuGH das Internationale Steuerrecht innerhalb der EU in seinen Grundfesten erschüttert. Für Furore gesorgt haben insofern vor allem die Entscheidungen „Lankhorst-Hohorst“[77] zur Gesellschafterfremdfinanzierung, „Marks & Spencer“[78] und „Lidl Belgium“[79] zur Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften und Betriebsstätten, „Cadbury Schweppes“[80] zur Hinzurechnungsbesteuerung, „SGI“[81] zur Korrektur von Konzernverrechnungspreisen sowie schließlich „National Grid Indus“, „DMC“ und „Verder LabTec“ zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich[82].

77 EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst). ECLI:EU:C:2002:749. Nachfolgend dann auch EuGH (Große Kammer) v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (Thin Cap Group Litigation), ECLI:EU:C:2007:161; v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (Itelcar), ECLI:EU:C:2013:629; v. 21.12.2016 – Rs. C-593/14 (Masco Denmark u.a.), ECLI:EU:C:2016:984.

78 EuGH (Große Kammer) v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), ECLI:EU:C:2005:763. Nachfolgend dazu EuGH (Große Kammer) v. 3.2.2015 – Rs. C-172/13 (Kommission/Vereinigtes Königreich), ECLI:EU:C:2015:50. Siehe außerdem EuGH v. 25.2.2010 – Rs. C-337/08 (X Holding), ECLI:EU:C:2010:89 und Generalanwalt *M. Campos Sánchez-Bordona* v. 25.10.2017 – verb. Rs. C-398/16 (X BV) u. C-399/16 (X NV), ECLI:EU:C:2017:807.

79 EuGH v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 (Lidl Belgium) ECLI:EU:C:2008:278. Nachfolgend dazu EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 (Timac Agro), ECLI:EU:C:2015:829. Vgl. zudem EuGH v. 6.11.2007 – Rs. C-415/07 (Stahlwerk Ergste Westig), ECLI:EC:C:2007:651 und jüngst Generalanwalt *M. Campos Sánchez-Bordona* v. 17.1.2018 – Rs. C-650/16 (Bevola u.a.), ECLI:EU:C:2018:15.

80 EuGH (Große Kammer) v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544. Nachfolgend dazu EuGH v. 23.4.2008 – Rs. C-201/05 (CFC and Dividend Group Litigation), ECLI:EU:C:2008:239.

81 EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 (SGI), ECLI:EU:C:2010:26. Vgl. außerdem zuletzt Generalanwalt *M. Bobek* v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16 (Hornbach-Baumarkt), ECLI:EU:C:2017:974 nach Vorlage des FG Rheinland-Pfalz v. 28.6.2016 – 1 K 1472/13, EFG 2016, 1678.

82 EuGH (Große Kammer) v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 (National Grid Indus), ECLI:EU:C:2011:785; v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12 (DMC), ECLI:EU:C:2014:20; v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13 (Verder LabTec), ECLI:EU:C:2015:331. Vgl. außerdem EuGH v. 6.9.2012 – Rs. C-38/10 (Kommission/Portugal), ECLI:EU:C:2012:521; v. 31.1.2013 – Rs. C-301/11 (Kommission/Niederlande), ECLI:EU:C:2013:47; v. 25.4.2013 – Rs. C-64/11 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2013:264; v. 18.7.2013 – Rs. C-261/11 (Kommission/Dänemark), ECLI:EU:C:2013:480; v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14 (Kommission/Portugal), ECLI:EU:C:2016:979; v. 23.11.2017 – Rs. C-292/16 (A Oy), ECLI:EU:C:2017:888; Generalanwalt *M. Wathelet* v. 15.11.2017 – verb. Rs. C-327/16 u. C-421/16 (Jacob u.a.), ECLI:EU:C:2017:865, Rz. 79 ff.

Die Grundnorm des Art. 49 Abs. 1 Satz 1 AEUV verbietet „*Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats*". Dem Wortlaut des Art. 49 Abs. 2 AEUV zufolge „*umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften i.S.d. Art. 54 Abs. 2*". Zudem bezieht Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV ausdrücklich „*die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften*" in den Bereich der geschützten Aktivitäten ein. Insgesamt ist die Niederlassungsfreiheit damit durch zwei Kernmerkmale gekennzeichnet: zum einen muss es um eine „*selbständige Erwerbstätigkeit*" gehen, und zum anderen muss für diese Tätigkeit eine „*Niederlassung*" begründet werden.

Der Begriff der „*Erwerbstätigkeit*" umfasst nach allgemeiner Auffassung eine Teilnahme am Wirtschaftsleben zur Verfolgung eines Erwerbszwecks, was typischerweise eine Entgeltlichkeit, nicht notwendigerweise aber eine tatsächliche Gewinnerzielung (oder auch nur eine Gewinnerzielungsabsicht) voraussetzt[83]. Erfasst werden grds. alle Arten gewerblicher oder auch freiberuflicher Tätigkeiten[84], ohne dass eine Zugehörigkeit zu einem bestimmten Berufsstand erforderlich wäre[85]. Auch der Umfang der Betätigung ist prinzipiell unbeachtlich, wobei allerdings zum Teil – in Orientierung an den Grundsätzen zur Arbeitnehmerfreizügigkeit (s.o. II.2.b) und folglich mit dem gleichen Problem der unklaren Grenzziehung – argumentiert wird, dass „völlig unwesentliche und untergeordnete" Tätigkeiten vom Anwendungsbereich des Art. 49 AEUV ausgeklammert bleiben sollten[86]. Das Verlangen nach einer „*selbständigen*", d.h. eigenverantwortlichen und weisungsfreien Ausübung der vor-

83 Vgl. etwa *M. Schlag* in Schwarze u.a. (Fn. 60), Art. 49 AEUV Rz. 22; *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 49 AEUV Rz. 12 f.; *H.G. Fischer* in Lenz/Borchardt (Fn. 60), Art. 49 AEUV Rz. 3; Generalanwältin *Ch. Stix-Hackl* v. 15.12.2005 – Rs. C-386/04 (Centro di Musicologia), ECLI:EU:C:2005:785, Rz. 47. Etwas zurückhaltender bzgl. des Entgeltserfordernisses *Ch. Tietje* in Ehlers (Fn. 17), § 10 Rz. 22 m.w.N.

84 Siehe *M. Schlag* in Schwarze u.a. (Fn. 60), Art. 49 AEUV Rz. 24; *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 49 AEUV Rz. 12; *H.G. Fischer* in Lenz/Borchardt (Fn. 60), Art. 49 AEUV Rz. 3.

85 EuGH v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 (Gebhard), ECLI:EU:C:1995:411, Rz. 31; *S. Korte* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 49 AEUV Rz. 13.

86 So etwa Generalanwältin *Ch. Stix-Hackl* v. 15.12.2005 – Rs. C-386/04 (Centro di Musicologia), ECLI:EU:C:2005:785, Rz. 47.

genannten Erwerbstätigkeit dient im Übrigen gerade der Negativabgrenzung von Art. 49 AEUV ggü. Art. 45 AEUV[87].

Zentrales Tatbestandsmerkmal des Art. 49 AEUV ist aber letztlich das Erfordernis einer „*Niederlassung*". Dieser Begriff wird vom EuGH sehr weit verstanden und impliziert die Möglichkeit, „in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als [des eigenen] Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen"[88]. Wie der EuGH insbesondere im Urteil „Cadbury Schweppes" betont hat, verlangt dieses mit der Niederlassungsfreiheit angestrebte Ziel einer „Eingliederung in den Aufnahmemitgliedstaat" in sachlicher Hinsicht „die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit"[89].

Diese Integration in das „Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats" zwecks dortiger Ausübung einer „*selbständigen Erwerbstätigkeit*" kann in unterschiedlicher Form erfolgen. So kann beispielsweise eine in einem bestimmten Mitgliedstaat wohnende natürliche Person erstmals eine solche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat aufnehmen und hierzu dort eine Primärniederlassung gründen. Dies kann nach Art. 49 Abs. 2 AEUV durch „*die Gründung und Leitung von Unternehmen*" erfolgen, wofür neben Einzelunternehmen „*insbesondere*" auch „*Gesellschaften i.S.d. Art. 54 Abs. 2*" AEUV in Betracht kommen, also (die „*nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats*" vorgesehenen) „*Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und … sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts*". Sofern hiervon nach Art. 54 Abs. 2 AEUV solche Gesellschaften ausgeklammert werden, „*die keinen Erwerbszweck verfolgen*", erscheint dies im Rahmen des sachlichen Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit nur folgerichtig, da – wie bereits dargelegt – von Art. 49 AEUV nur „*Niederlassungen*" zum Zwecke von „*Erwerbstätigkeiten*" geschützt werden.

87 Vgl. dazu nur EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94 (Asscher), ECLI:EU:C:1996:251, Rz. 26.

88 Z.B. EuGH v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 (Gebhard), ECLI:EU:C:1995:411, Rz. 25 (Zitat hier ergänzt).

89 Siehe EuGH (Große Kammer) v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 54 unter Bezugnahme auf EuGH v. 25.7.1991 – Rs. C-221/89 (Factortame u.a.), ECLI:EU:C:1991:320, Rz. 20 und v. 4.10.1991 – Rs. C-246/89 (Kommission/Vereinigtes Königreich), ECLI:EU:C:1991:375, Rz. 21.

Zusätzlich zur vorgenannten Errichtung von Primärniederlassungen umfasst Art. 49 AEUV aber auch das Recht, ausgehend von einer bereits in einem Mitgliedstaat bestehenden Primärniederlassung in weiteren Mitgliedstaaten Sekundärniederlassungen zu installieren. Insofern nennt Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV ausdrücklich „*die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften*" und erkennt damit die Existenz sowohl rechtlich unselbständiger als auch rechtlich selbständiger Sekundärniederlassungsformen an[90]. Die sachliche Reichweite der Niederlassungsfreiheit geht jedoch über den Wortlaut von Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV hinaus: zum einen besteht außer der eigenen „*Gründung*" die Möglichkeit des Erwerbs einer bereits gegründeten Sekundärniederlassung von ihrem bisherigen Inhaber, wobei insbesondere bei Tochtergesellschaften im Ergebnis für die Anwendbarkeit von Art. 49 AEUV entscheidend ist, ob der Anteilseigner „eine Beteiligung hält, die es ihm ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen dieser Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen"[91]; zum anderen kommen für gewerbliche Unternehmen neben förmlich gegründeten „*Zweigniederlassungen*" auch formlose Varianten der Betriebsstätte und Filiale (ohne Registereintragung und eigene Firma) in Betracht[92], und bei Freiberuflern hat der EuGH sogar die Errichtung eines „zweiten Berufsdomizils" anerkannt[93].

Damit ist der sachliche Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV aber (immer) noch nicht erschöpft. Erfasst wird nämlich auch die grenzüberschreitende Verlegung der Primär- wie auch Sekundärniederlassung von dem einen in den anderen Mitgliedstaat. Insbesondere die Mobilität von Gesellschaften hat sich seit der unglücklichen „Daily Mail"-Entscheidung[94] drastisch intensiviert: so hat die Urteilstrias „Centros", „Überseering" und „Inspire Art" innerhalb weniger Jahre die einsperrende

90 Dazu näher und zur Auswahlfreiheit *W. Schön*, EWS 2000, 281 ff. Siehe zuletzt auch EuGH v. 17.5.2017 – Rs. C-68/15 (X), ECLI:EU:C:2017:379, Rz. 40 m.w.N.

91 So etwa EuGH (Große Kammer) v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 31; (Große Kammer) v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (Thin Cap Group Litigation), ECLI:EU:C:2007:161, Rz. 27; v. 17.7.2008 – Rs. C-207/07 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2008:428, Rz. 69; v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 (Glaxo Wellcome), ECLI:EU:C:2009:559, Rz. 47.

92 Siehe etwa EuGH (Große Kammer) v. 8.9.2010 – Rs. C-409/06 (Winner Wetten), ECLI:EU:C:2010:503, Rz. 46.

93 Vgl. EuGH v. 12.7.1984 – Rs. 107/83 (Klopp), ECLI:EU:C:1984:270, Rz. 19; v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 (Gebhard), ECLI:EU:C:1995:411, Rz. 24.

94 EuGH v. 27.9.1988 – Rs. 81/87 (Daily Mail), ECLI:EU:C:1988:456.

Wirkung der Sitztheorie erheblich zurückgedrängt[95], und nur kurz darauf hat der EuGH in „SEVIC Systems" eindrucksvoll gezeigt, dass zur Realisierung grenzüberschreitender Verschmelzungen nicht zwingend erst passende Sekundärrechtsgesetzgebung abgewartet werden muss. Ebenso wurde ansatzweise im Urteil „Cartesio" und weitergehend im Urteil „VALE" die grenzüberschreitende formwechselnde Umwandlung auf der Grundlage der Niederlassungsfreiheit ermöglicht[96], und diese Entwicklung hat mit Blick auf die Beseitigung von Wegzugsschranken im Herkunftsstaat durch das jüngst ergangene Urteil „Polbud"[97] noch einen weiteren Schub erhalten.

Insgesamt ist die Niederlassungsfreiheit damit zum maßgeblichen EU-rechtlichen Ventil für die grenzüberschreitende Unternehmensmobilität und vor allem auch Konzernbildung geworden. Sie wurde und wird dabei in vielen Bereichen durch Sekundärrechtsmaßnahmen unterstützt, so insbesondere im Gesellschaftsrecht, wo die Kommission für 2017 eine weitere Initiative im Bereich der grenzüberschreitenden Verschmelzung und Spaltung von Unternehmen angekündigt hat[98]. Gerade jedoch im Hinblick auf die Beseitigung steuerlicher Hindernisse für die Strukturierung mehrstufiger multinationaler Unternehmensgruppen – häufig unter Einbeziehung von Zwischenholdings[99] – ist es letztlich die Pri-

95 EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), ECLI:EU:C:1999:126; v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 (Überseering), ECLI:EU:C:2002:632; v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 (Inspire Art), ECLI:EU:C:2003:512.

96 EuGH (Große Kammer) v. 16.12.2008 – Rs. C-210/06 (Cartesio), ECLI:EU:C:2008:723; v. 12.7.2012 – Rs. C-378/10 (VALE), ECLI:EU:C:2012:440.

97 Vgl. EuGH (Große Kammer) v. 25.10.2017 – Rs. C-106/16 (Polbud), ECLI:EU:C:2017:804.

98 Vgl. Mitteilung „Den Binnenmarkt weiter ausbauen: mehr Chancen für die Menschen und die Unternehmen", COM(2015) 550 final v. 28.10.2015, S. 6, 8 u. 25; Mitteilung „Arbeitsprogramm der Kommission 2017: Für ein Europa, das schützt, stärkt und verteidigt", COM(2016) 710 final v. 25.10.2016, S. 9.

99 Speziell zu Steuerthemen in diesem Bereich vgl. etwa EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 (ICI) ECLI:EU:C:1998:370; v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 (Bosal Holding), ECLI:EU:C:2003:479; v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 (Keller Holding) ECLI:EU:C:2006:143; v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), ECLI:EU:C:2007:194; v. 26.6.2008 – Rs. C-284/04 (Burda), ECLI:EU:C:2008:365, Rz. 65 ff.; v. 27.11.2008 – Rs. C-418/07 (Société Papillon), ECLI:EU:C:2008:659; (Große Kammer) v. 1.4.2014 – Rs. C-80/12 (Felixstowe Dock and Railway Company u.a.), ECLI:EU:C:2014:200; v. 12.6.2014 – verb. Rs. C-39/13 bis C-41/13 (SCA Group Holding u.a.), ECLI:EU:C:2014:1758; v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16 (Eqiom), ECLI:EU:C:2017:641; v. 20.12.2017, verbs. Rs. C-504/16 u. C-613/16 (Deister

märrechtsnorm des Art. 49 AEUV als solche, die eine beträchtliche Durchschlagskraft entwickelt hat[100].

d) Dienstleistungsfreiheit (Art. 56, 57 AEUV)

Deutlich unauffälliger, aber in der Sache durchaus vielfältig hat sich demgegenüber im steuerlichen Kontext bisher die Dienstleistungsfreiheit dargestellt. Während der „Eurowings"-Fall[101] zum grenzüberschreitenden Flugzeugleasing eher außergewöhnlich daherkam, haben sich anschließend jeweils kleinere Gruppen von EuGH-Entscheidungen vor allem auf den Steuerabzug bei Inlandsauftritten ausländischer Künstler

Holding u. Juhler Holding), ECLI:EU:C:2017:1009; anhängige Rechtssache C-440/17 (GS).

100 Vgl. außer den oben (Fn. 74 bis 82) bereits genannten Fällen z.B.: EuGH v. 18.11.1999 – Rs. C-200/98 (X AB, Y AB), ECLI:EU:C:1999:566; v. 8.3.2001 – verb. Rs. C-397/98 u. C-410/98 (Metallgesellschaft u.a.), ECLI:EU:C:2001:134; v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 (X u. Y), ECLI:EU:C:2002:704; (Große Kammer) v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (FII Group Litigation I), ECLI:EU:C:2006:774; v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05 (Columbus Container Services), ECLI:EU:C:2007:774; v. 15.9.2011 – Rs. C-310/09 (Accor), ECLI:EU:C:2011:581, Rz. 39 ff.; v. 6.9.2012 – Rs. C-380/11 (DI. VI. della Valle), ECLI:EU:C:2012:552; (Große Kammer) v. 17.7.2014 – Rs. C-48/13 (Nordea Bank), ECLI:EU:C:2014:2087; v. 2.9.2015 – Rs. C-386/14 (Groupe Steria), ECLI:EU:C:2015:524; v. 6.10.2015 – Rs. C-66/14 (Finanzamt Linz), ECLI:EU:C:2015:661; v. 8.3.2017 – Rs. C-14/16 (Euro Park Service), ECLI:EU:C:2017:177, Rz. 58 ff. Speziell zur Besteuerung von Gesellschaften mit Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten vgl. EuGH v. 13.7.1993 – Rs. C-330/91 (Commerzbank), ECLI:EU:C:1993:303; v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 (Futura Participations), ECLI:EU:C:1997:239; v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), ECLI:EU:C:1999:216; v. 8.7.1999 – Rs. C-294/97 (Baxter u.a.), ECLI:EU:C:1999:368; v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 (Compagnie de Saint-Gobain), ECLI:EU:C:1999:438; v. 14.12.2000 – Rs. C-141/99 (AMID), ECLI:EU:C:2000:696; v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 (CLT-UFA), ECLI:EU:C:2006:129; v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06 (Deutsche Shell), ECLI:EU:C:2008:129; v. 15.4.2010 – Rs. C-96/08 (CIBA), ECLI:EU:C:2010:185; v. 6.9.2012 – Rs. C-18/11 (Philips Electronics), ECLI:EU:C:2012:532; v. 4.7.2013 – Rs. C-350/11 (Argenta Spaarbank), ECLI:EU:C:2013:447; v. 16.4.2015 – Rs. C-591/13 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2015:230; v. 14.4.2016 – Rs. C-522/14 (Sparkasse Allgäu), ECLI:EU:C:2016:253; anhängige Rs. C-28/17 (NN).

101 EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97 (Eurowings), ECLI:EU:C:1999:524. Vgl. auch EuGH v. 13.10.2011 – Rs. C-9/11 (Waypoint Aviation), ECLI:EU:C:2011:658 sowie zum Leasing von Lastkraftwagen EuGH v. 4.12.2008 – Rs. C-330/07 (Jobra), ECLI:EU:C:2008:685.

und Sportler[102], auf die Besteuerung von Lotterie- und Spielgewinnen[103] sowie auf die Berücksichtigung von Kosten im Zusammenhang mit privat finanzierter Schul- und Berufsausbildung[104] konzentriert. Die größte Gruppe von EuGH-Urteilen betrifft insofern allerdings die steuerliche Behandlung von Versicherungsverträgen, wobei es überwiegend um die Abzugsfähigkeit der Beiträge[105], vereinzelt aber auch um die Besteuerung der Versicherungsleistungen geht[106]. Ergänzend dazu lässt sich das Erfordernis eines inländischen Steuervertreters für auslandsansässige Finanzdienstleister nennen[107].

102 EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 (Gerritse), ECLI:EU:C:2003:340; (Große Kammer) v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (Scorpio), ECLI:EU:C:2006:630; v. 15.2.2007 – Rs. C-345/04 (Centro Equestre), ECLI:EU:C:2007:96; v. 18.10.2012 – Rs. C-498/10 (X), ECLI:EU:C:2012:635. Vgl. außerdem zum Steuerabzug auf andere Arten grenzüberschreitender Dienstleistungen EuGH v. 9.11.2006 – Rs. C-433/04 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2006:702; v. 19.6.2014 – verb. Rs. C-53/13 u. C-80/13 (Strojírny Prostějov u.a.), ECLI:EU:C:2014:2011.

103 EuGH v. 6.11.2003 – Rs. C-243/01 (Gambelli u.a.), ECLI:EU:C:2003:597; v. 13.11.2003 – Rs. C-42/02 (Lindman), ECLI:EU:C:2003:613; v. 6.10.2009 – Rs. C-153/08 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2009:618; v. 20.10.2014 – verb. Rs. C-344/13 u. C-367/13 (Blanco u.a.), ECLI:EU:C:2014:2311; v. 11.6.2015 – Rs. C-98/14 (Berlington Hungary), ECLI:EU:C:2015:386.

104 EuGH v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98 (Vestergaard), ECLI:EU:C:1999:533; v. 11.9.2007 – Rs. C-76/05 (Schwarz u.a.), ECLI:EU:C:2007:492 und C-318/05 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2007:495; v. 20.5.2010 – Rs. C-56/09 (Zanotti), ECLI:EU:C:2010:288.

105 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 (Bachmann), ECLI:EU:C:1992:35 u. C-300/90 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:1992:37; v. 28.4.1998 – Rs. C-118/96 (Safir), ECLI:EU:C:1998:170; v. 3.10.2002 – Rs. C-136/00 (Danner), ECLI:EU:C:2002:558; v. 26.6.2003 – Rs. C-422/01 (Skandia u.a.), ECLI:EU:C:2003:380; (Große Kammer) v. 30.1.2007 – Rs. C-150/04 (Kommission/Dänemark), ECLI:EU:C:2007:69; v. 5.7.2007 – Rs. C-522/04 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2007:405; v. 19.11.2009 – Rs. C-314/08 (Filipiak), ECLI:EU:C:2009:719; v. 23.1.2014 – Rs. C-296/12 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2014:24.

106 Siehe ansatzweise zu Lebensversicherungen EuGH v. 3.4.2004 – Rs. C-334/02 (Kommission/Frankreich), ECLI:EU:C:2004:129.

107 Vgl. EuGH v. 11.12.2014 – Rs. C-678/11 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2014:2434, Rz. 37 ff. bzgl. inländischer Vertreter von ausländischen Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften. Siehe zudem EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-387/10 (Kommission/Österreich), ECLI:EU:C:2011:625, Rz. 20 ff. bzgl. inländischer Vertreter von ausländischen Investment- oder Immobilienfonds.

Art. 56 Abs. 1 AEUV verbietet „*Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind*". Anhaltspunkte dafür, was eine „*Dienstleistung*" im sachlich geschützten Sinne ist, ergeben sich im Wesentlichen aus einer Gesamtschau des Art. 57 AEUV: dessen Abs. 1 verlangt insofern „*Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden*" (1. Halbs.) und die „*nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen*" (2. Halbs.), und Abs. 2 nennt einige typische Beispiele („*insbesondere*"), nämlich „*gewerbliche*", „*kaufmännische*", „*handwerkliche*" und „*freiberufliche Tätigkeiten*"; nach Abs. 3 schließlich „*kann der Leistende zwecks Erbringung seiner Leistungen seine Tätigkeit vorübergehend in dem Mitgliedstaat ausüben, in dem die Leistung erbracht wird*". Auf der Grundlage von Art. 59 Abs. 1 AEUV sind inzwischen auch zahlreiche Richtlinie zur Liberalisierung des Dienstleistungsverkehrs ergangen[108], doch konzentriert sich die nachfolgende Darstellung allein auf die primärrechtlichen Vorgaben von Art. 56, 57 AEUV.

Nach ständiger Rechtsprechung ergibt sich zunächst einmal eine weite Auslegung des Begriffs der „*Dienstleistung*"[109]. Ein erstes Kernmerkmal der darunter fallenden Handlungen ist, dass diese normalerweise gegen ein „*Entgelt*" erbracht werden, also gegen eine Vergütung, die sich als wirtschaftliche Gegenleistung für die betreffende Leistung darstellt, ohne dass jedoch diese Gegenleistung zwingend vom Leistungsempfänger kommen müsste[110]. Auch insofern wird eine auf einen Erwerbszweck gerichtete Teilnahme am Wirtschaftsleben verlangt[111], ohne dass jedoch ei-

108 Vgl. dazu näher *E. Pache* in Ehlers (Fn. 17), § 11 Rz. 15 ff.; *W. Kluth* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 59 AEUV Rz. 22 ff.

109 Siehe etwa EuGH v. 11.4.2000 – verb. Rs. C-51/96 u. C-191/97 (Deliège u.a.), ECLI:EU:C:2000:199, Rz. 52; (Große Kammer) v. 23.2.2016 – Rs. C-179/14 (Kommission/Ungarn), ECLI:EU:C:2016:108, Rz. 152.

110 EuGH v. 26.4.1988 – Rs. 352/85 (Bond van Adverteeerders u.a.), ECLI:EU:C:1988:196, Rz. 16; v. 11.4.2000 – verb. Rs. C-51/96 u. C-191/97 (Deliège u.a.), ECLI:EU:C:2000:199, Rz. 53, 55 f.; v. 27.2.2014 – Rs. C-351/12 (OSA), Rz. 62; (Große Kammer) v. 23.2.2016 – Rs. C-179/14 (Kommission/Ungarn), ECLI:EU:C:2016:108, Rz. 153, 155 m.w.N.

111 Siehe EuGH v. 5.10.1988 – Rs. 196/87 (Steymann), ECLI:EU:C:1988:475, Rz. 9 f.; v. 11.4.2000 – verb. Rs. C-51/96 u. C-191/97 (Deliège u.a.), ECLI:EU:C:2000:199, Rz. 53. Außerdem etwa *E. Pache* in Ehlers (Fn. 17), § 11 Rz. 47; *W. Kluth* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 56, 57 AEUV Rz. 11.

ne Gewinnerzielungsabsicht erforderlich wäre[112]. Es muss sich allerdings auch hier „um tatsächliche und echte Tätigkeiten handeln, die keinen so geringen Umfang haben, dass sie sich als völlig untergeordnet und unwesentlich darstellen“[113] (s.o. II.2.b).

Weitere Kernmerkmale der geschützten „*Dienstleistungen*“ ergeben sich vor allem aus der Negativabgrenzung gegenüber den übrigen Grundfreiheiten. Zum einen erlaubt der Umstand, dass die Warenverkehrsfreiheit nach Art. 34, 35 AEUV sich im Grundsatz auf (bewegliche) körperliche Gegenstände bezieht (s.o. II.2.a mit den Besonderheiten von Gas und Elektrizität), den Schluss darauf, dass es bei Art. 56 AEUV um nicht-körperliche Leistungen geht[114]. Zum anderen kann aus der Tatsache, dass die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV weisungsgebundene (nichtselbständige) Tätigkeiten erfasst (s.o. II.2.b), abgeleitet werden, dass Art. 56 AEUV selbständige Betätigungen betrifft[115]; in diese Richtung deuten auch die in Art. 57 Abs. 2 AEUV genannten Beispiele, insbesondere die dort eingangs in Buchst. a genannten „*gewerblichen Tätigkeiten*“.

Und da schließlich die Besonderheit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) darin besteht, dass sich ein selbständig Tätiger „in stabiler und kontinuierlicher Weise“ in das Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats integriert (s.o. II.2.c), erfasst der sachliche Anwendungsbereich von Art. 56 AEUV solche (nicht-körperlichen) Leistungen eines selbständigen Wirtschaftsteilnehmers, die gerade „nicht in stabiler und kontinuierlicher Weise von einem Berufsdomizil im Empfängermitgliedstaat aus angeboten werden“[116]. Eben dies wird auch in Art. 57 Abs. 3 AEUV durch die Formulierung zum Ausdruck gebracht, dass der Leis-

112 EuGH v. 11.4.2000 – verb. Rs. C-51/96 u. C-191/97 (Deliège u.a.), ECLI:EU:C:2000:199, Rz. 52; v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06 (Jundt), ECLI:EU:C:2007:816, Rz. 33; (Große Kammer) v. 23.2.2016 – Rs. C-179/14 (Kommission/Ungarn), ECLI:EU:C:2016:108, Rz. 154.

113 Siehe EuGH v. 5.10.1988 – Rs. 196/87 (Steymann), ECLI:EU:C:1988:475, Rz. 13; v. 11.4.2000 – verb. Rs. C-51/96 u. C-191/97 (Deliège u.a.), ECLI:EU:C:2000:199, Rz. 54.

114 Siehe *E. Pache* in Ehlers (Fn. 17), § 11 Rz. 50, 69.

115 Vgl. *E. Pache* in Ehlers (Fn. 17), § 11 Rz. 49, 67; *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 18.

116 EuGH v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 (Gebhard), ECLI:EU:C:1995:411, Rz. 22; v. 29.4.2004 – Rs. C-171/02 (Kommission/Portugal), ECLI:EU:C:2004:270, Rz. 25; (Große Kammer) v. 23.2.2016 – Rs. C-179/14 (Kommission/Ungarn), ECLI:EU:C:2016:108, Rz. 150.

tungserbringer „*seine Tätigkeit vorübergehend in dem Mitgliedstaat ausüben [kann], in dem die Leistung erbracht wird*". Allerdings hat der EuGH klargestellt, dass „der vorübergehende Charakter der fraglichen Tätigkeiten nicht nur unter Berücksichtigung der Dauer der Leistung, sondern auch ihrer Häufigkeit, regelmäßigen Wiederkehr oder Kontinuität zu beurteilen" ist; dabei wird es dem Leistungserbringer im Rahmen von Art. 56 AEUV sogar zugestanden, sich in dem anderen Mitgliedstaat mit einer für die Verrichtung der Leistung erforderlichen „Infrastruktur" (Büro o.Ä.) auszustatten[117].

Zu kurz gegriffen wäre es jedoch, wenn man aus Art. 57 Abs. 3 AEUV den Schluss ziehen wollte, die von Art. 56 AEUV geschützten „*Dienstleistungen*" zeichneten sich generell durch einen „vorübergehenden" Charakter aus. Die – seit 1957 im Kern unveränderte[118] – Formulierung hat insofern den Archetyp der aktiven Dienstleistungsfreiheit[119] vor Augen, der durch die physische Anwesenheit des Leistenden am auswärtigen Leistungsort gekennzeichnet ist (also z.B. der klassische Fall des Handwerkers, der ein einem anderen Mitgliedstaat an einem Bau mitarbeitet[120]). Dies ist jener Bereich aus dem Gesamtspektrum möglicher Dienstleistungen, in dem die Art der Tätigkeit denjenigen Aktivitäten besonders nahe kommt, die unter die klassischen Regelungen über „*die Freizügigkeit der Personen*" (vgl. Art. 57 Abs. 1, Halbs. 2 AEUV) fallen, also Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit. In der Tat wird die Dienstleistungsfreiheit vielfach auch in systematischer Hinsicht den Personenverkehrsfreiheiten zugeordnet[121].

Eine solche Leistungserbringung „vor Ort" ist heute jedoch der Ausnahmefall. Die weit überwiegende Masse an Dienstleistungen wird nun-

117 EuGH v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 (Gebhard), ECLI:EU:C:1995:411, Rz. 26 f. An diesem Punkt wird die Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit allerdings hauchdünn, da ein „Büro" auch für die Anwendung von Art. 49 AEUV bereits ausreichen kann; vgl. EuGH (Große Kammer) v. 8.9.2010 – Rs. C-409/06 (Winner Wetten), ECLI:EU:C:2010:503, Rz. 46.

118 Art. 60 Abs. 3 des EWG-Vertrags v. 27.3.1957 weicht allein dadurch von Art. 57 Abs. 3 AEUV ab, dass damals noch der Begriff „*Staat*" statt „*Mitgliedstaat*" verwendet wurde.

119 Vgl. zum Begriff explizit EuGH v. 11.9.2007 – Rs. C-76/05 (Schwarz), ECLI:EU:C:2007:492, Rz. 36 und C-318/05 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2007:495, Rz. 65.

120 Vgl. nur die Situation bei EuGH v. 3.10.2000 – Rs. C-58/98 (Corsten), ECLI:EU:C:2000:527.

121 Siehe stellvertretend nur *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 50; *W. Kluth* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 56, 57 AEUV Rz. 1.

mehr als „Korrespondenzdienstleistungen" erbracht, ohne dass sich der Leistungserbringer (oder der Empfänger im Rahmen der passiven Dienstleistungsfreiheit; s.u. II.3.a) in einen anderen Mitgliedstaat begeben müsste: dies betrifft z.B. den gesamten Bereich finanzieller Dienstleistungen einschließlich der Versicherungswirtschaft, das weite Feld der technischen Dienstleistungen im Bereich von Telekommunikation, Rundfunk und Fernsehen sowie insbesondere die gesamte Bandbreite von online-Leistungen einschließlich des downloads elektronischer Dateien[122]. Bzgl. dieses Leistungsspektrums schützt Art. 56 AEUV primär die Dienstleistung als (von der Person des Leistenden losgelöstes) Produkt und steht insofern der Warenverkehrsfreiheit nahe[123]. Letztlich hat die Dienstleistungsfreiheit somit eine interessante „Zwitterstellung" inne zwischen Personen- und Produktverkehrsfreiheit[124].

e) Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV)

Die Kapitalverkehrsfreiheit war lange Zeit im Steuerrecht quasi nicht existent, was allerdings im Hinblick auf ihre Historie nicht verwundert: zwar umfasste bereits die Tätigkeit der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft im Rahmen der Errichtung des „Gemeinsamen Marktes" auch die „*Beseitigung der Hindernisse für den freien … Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten*" (Art. 3 Buchst. c EWGV), doch war der Liberalisierungsumfang insofern von Anfang an eng mit einem Tätigwerden des Sekundärrechtsgebers verbunden. So enthielt einerseits Art. 67 Abs. 1 EWGV die prinzipielle Verpflichtung der Mitgliedstaaten dazu, „*untereinander während der Übergangszeit schrittweise alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs in Bezug auf Berechtigte, die in den Mitgliedstaaten ansässig sind*", zu beseitigen und „*alle Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnorts der Parteien oder des Anlageorts*" aufzuheben, soweit dies „*für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes notwendig ist*". Andererseits oblag es nach Art. 69 EWGV dem Rat, „*während der beiden ersten Stufen einstimmig und danach mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission, …, die erforder-*

122 Näher dazu *W. Kluth* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 56, 57 AEUV Rz. 32 f.

123 Vgl. *T. Kingreen* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 34–36 AEUV Rz. 30, der auch eine Nähe zur Kapitalverkehrsfreiheit sieht.

124 Vgl. zur Verbindung von Art. 56 AEUV zu beiden Bereichen auch *E. Pache* in Ehlers (Fn. 17), § 11 Rz. 3.

lichen Richtlinien für die schrittweise Durchführung des Art. 67" zu erlassen.

Da der Rat bei Ablauf der Übergangszeit am 31.12.1969 noch nicht alle zur vollständigen Liberalisierung der Kapitalbewegungen in der Gemeinschaft erforderlichen Richtlinien erlassen hatte, der EuGH ihm aber eine Einschätzungsprärogative bzgl. der Notwendigkeit solcher Richtlinien mit Blick auf „*das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes*" zugestand, so dass die Kapitalverkehrsfreiheit in weiten Bereichen auch ab dem 1.1.1970 noch nicht unmittelbar anwendbar war[125]. Da außerdem nach Art. 61 Abs. 2 EWGV die „*Liberalisierung der mit dem Kapitalverkehr verbundenen Dienstleistungen der Banken und Versicherungen*" vom Umfang der „*schrittweisen Liberalisierung des Kapitalverkehrs*" abhing, konnte der Gerichtshof beispielsweise im Fall „Van Eycke" eine ganz offensichtlich diskriminierende – weil nur Spareinlagen in nationaler Währung bei inländischen Kreditinstituten erfassende – belgische Steuerbefreiung für Zinserträge nicht grundfreiheitlich überprüfen[126].

Nachdem der Rat allerdings im Juni 1988 die umfassende Liberalisierungsrichtlinie 88/361/EWG[127] erließ, wurde das dort in Art. 1 Abs. 1 Satz 1 enthaltene Gebot zur Beseitigung der „*Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten*" vom EuGH mit Ablauf des Transformationsdatums 1.7.1990 für unmittelbar wirksam gehalten[128]. Und nur kurz nach dem Inkrafttreten von Art. 73b EG-Vertrag (i.d.F. von Maastricht) – dem heutigen Art. 63 Abs. 1 AEUV – per 1.1.1994 erklärte der Gerichtshof nicht allein das dort niedergelegte Verbot aller „*Beschränkungen des Kapitalverkehrs*" (1. Halbs.: „*zwischen den Mitgliedstaaten*", s.u. IV.2.a; Halbs. 2 „*zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern*", s.u. IV.2.b.aa) für unmittelbar an-

125 Siehe EuGH v. 11.11.1981 – Rs. 203/80 (Casati), ECLI:EU:C:1981:261, Rz. 11 f., 17. Zur Anwendbarkeit von Art. 67 EWGV in einem der partiell liberalisierten Bereiche s. EuGH v. 24.6.1986 – Rs. 157/85 (Brugnoni u.a.), ECLI:EU:C:1986:258, Rz. 21 f. Vgl. außerdem *W. Schön* in Schön u.a. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk (1997), S. 743 (745 f.).

126 EuGH v. 21.9.1988 – Rs. 267/86 (Van Eycke), ECLI:EU:C:1988:427, Rz. 22 f.

127 Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988 zur Durchführung von Art. 67 des Vertrages, ABl. EG 1988 L 178/5.

128 EuGH v. 23.2.1995 – verb. Rs. C-358/93 u. C-416/93 (Bordessa u.a.), ECLI:EU:C:1995:54, Rz. 17, 33 f. Vgl. zur damaligen Rechtslage auch EuGH v. 11.12.2003 – Rs. C-364/01 (Barbier), ECLI:EU:C:2003:665, Rz. 57 ff.; v. 8.12.2011 – Rs. C-157/10 (Banco Bilbao), ECLI:EU:C:2011:813, Rz. 22 ff.

wendbar[129], sondern entwickelte zudem einen Lösungsansatz, der seitdem den sachlichen Anwendungsbereich von (heute) Art. 63 Abs. 1 AEUV ganz entscheidend geprägt hat: mangels primärrechtlicher Definition des „*Kapitalverkehrs*" greift der Gerichtshof nämlich auf die im Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG enthaltene „Nomenklatur für den Kapitalverkehr gem. Art. 1 der Richtlinie" zurück und misst der dortigen (nicht abschließenden und insgesamt dreizehn Kategorien umfassenden) Aufzählung „Hinweischarakter für die Definition des Begriffes des Kapitalverkehrs" im Sinne der Primärrechtsgarantie bei[130].

Im „Verkooijen"-Urteil wandte der EuGH diese Grundsätze erstmals in einem steuerlichen Fall an und dehnte sie sogleich noch weiter aus. Im Urteilsfall ging es um die Steuerentlastung eines niederländischen Anteilseigners für den Bezug von Dividenden aus belgischen Aktien, und obwohl Gewinnausschüttungen als solche in der Nomenklatur nicht genannt sind, nahm der Gerichtshof einen Fall des „*Kapitalverkehrs*" an: zum einen setzten Dividenden nämlich „notwendigerweise" die in der Nomenklatur erwähnte „*Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen*"[131] voraus und zum anderen liege bzgl. der Aktien jedenfalls ein „*Erwerb an der Börse gehandelter ausländischer Wertpapiere durch Gebietsansässige*" im Sinne der Position III.A.2 der Nomenklatur

129 EuGH v. 14.12.1995 – verb. Rs. C-163/94, C-165/94 u. C-250/94 (Sanz de Lera u.a.), ECLI:EU:C:1995:451, Rz. 40 ff.

130 Siehe ansatzweise bereits EuGH v. 14.11.1995 – Rs. C-484/93 (Svensson u.a,), ECLI:EU:C:1995:379, Rz. 6 f. [mit in der deutschen Urteilsfassung unzutreffender Bezugnahme auf Kategorie VII („*Kredite im Zusammenhang mit Handelsgeschäften oder Dienstleistungen, an denen ein Gebietsansässiger beteiligt ist*"); richtigerweise hätte es Kategorie VIII („*Darlehen und Finanzkredite (soweit nicht unter I., VII und XI erfasst)*") heißen müssen; vgl. die übrigen Sprachfassungen sowie Generalanwalt *M. Elmer* v. 17.5.1995, ECLI:EU:C:1995:140, Rz. 7] und v. 14.12.1995 – verb. Rs. C-163/94, C-165/94 u. C-250/94 (Sanz de Lera u.a.), ECLI:EU:C:1995:451, Rz. 34 zu Kategorie XII („*Ein- und Ausfuhr von Vermögenswerten*") sowie sodann explizit EuGH v. 16.3.1999 – Rs. C-222/97 (Trummer u.a.), ECLI:EU:C:1999:143, Rz. 20 f.; seitdem ständige Rechtsprechung.

131 Die deutsche Urteilsfassung von EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 (Verkooijen), ECLI:EU:C:2000:294, Rz. 28 verweist insofern fehlerhaft auf Position II.2 der Nomenklatur zur Richtlinie 88/361/EWG; wie die anderen Sprachfassungen zeigen, geht es um Position I.2.

vor, so dass auch der Dividendenbezug aus solchen Wertpapieren „untrennbar mit einer Kapitalbewegung verbunden" sei[132].

Durch diesen weiten tatbestandlichen Ansatz, verbunden mit der Klarstellung, dass die im Rahmen der Maastricht-Reform mit Wirkung ab dem 1.1.1994 eingeführte Regelung des Art. 73d EG-Vertrag (heute Art. 65 AEUV) weder eine Tatbestandsausnahme noch eine Bestandsschutzklausel darstellt[133], wurden letztlich alle nationalen Systeme der Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung für Situationen der „outbound"-Beteiligungen inlandsansässiger Steuerpflichtiger auf den EU-rechtlichen Prüfungstand am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit gestellt[134]. Ausgehend vom bereits genannten „klassischen" System der Niederlande schlug sich dies u.a. über das österreichische Halbsatzverfahren[135] bis hin zum Teilanrechnungsverfahren im Vereinigten Königreich[136] und zum Vollanrechnungssystem in Finnland und Deutschland[137] in entsprechenden EuGH-Entscheidungen nieder[138].

132 EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 (Verkooijen), ECLI:EU:C:2000:294, Rz. 28 f.

133 Siehe dazu EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 (Verkooijen), ECLI:EU:C:2000:294, Rz. 37 ff., auch zur „Erklärung zu Art. 73 d des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft", Erklärung Nr. 7 zum Maastrichter Unionsvertrag, ABl. EG 1992 C 191/98.

134 Vgl. dazu auch Mitteilung der Kommission „Besteuerung der Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt", KOM(2003) 810 endgültig v. 19.12.2003, Tz. 3.2.

135 Siehe EuGH v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02 (Lenz), ECLI:EU:C:2004:446, sowie zuvor bereits (mit unzulässiger Vorlagefrage) EuGH v. 30.5.2002 – Rs. C-516/99 (Schmid), ECLI:EU:C:2002:313 und anschließend zu einem Drittstaatsfall EuGH v. 24.5.2007 – Rs. C-157/05 (Holböck), ECLI:EU:C:2007:297.

136 Siehe EuGH (Große Kammer) v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (FII Group Litigation I), ECLI:EU:C:2006:774 und (Große Kammer) v. 13.11.2012 – Rs. C-35/11 (FII Group Litigation II), ECLI:EU:C:2012:707; außerdem zu Folgefragen noch EuGH v. 12.12.2013 – Rs. C-362/12 (FII Group Litigation III), ECLI:EU:C:2013:834.

137 Siehe EuGH (Große Kammer) v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (Manninen) ECLI:EU:C:2004:484 und (Große Kammer) v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 (Meilicke u.a. I), ECLI:EU:C:2007:132 mit „Nachspiel" v. 30.6.2011 – Rs. C-262/09 (Meilicke u.a. II), ECLI:EU:C:2011:438.

138 Vgl. außerdem zu nationalen Entlastungssystemen bei Bezug von Dividenden aus dem Ausland EuGH v. 10.2.2011 – verb. Rs. C-436/08 u. C-437/08 (Haribo u.a.), ECLI:EU:C:2011:61, Rz. 38, 46 ff.; v. 15.9.2011 – Rs. C-310/09 (Accor), ECLI:EU:C:2011:581, Rz. 64 ff.; v. 28.2.2013 – Rs. C-168/11 (Beker), ECLI:EU:C:2013:117; v. 13.3.2014 – Rs. C-375/12 (Bouanich II), ECLI:EU:C:

Aber auch für den umgekehrten Fall der Besteuerung von Steuerausländern mit ihren Dividenden aus „inbound"-Beteiligungen[139] hat Art. 63 Abs. 1 AEUV in zahlreichen mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen deutliche Spuren hinterlassen[140]. In der „Glaxo Wellcome"-Entscheidung[141] hat der EuGH zudem in Orientierung an der Nomenklatur den weiten Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit im Hinblick auf Gesellschaftsbeteiligungen noch einmal ausdrücklich betont: erfasst wird danach zum einen „der Erwerb von Wertpapieren auf dem Kapitalmarkt allein in der Absicht einer Geldanlage, ohne auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss nehmen zu wollen (sog. Portfolioinvestitionen)"; erfasst wird zum anderen aber auch der Erwerb einer Beteiligung, „die die Möglichkeit verschafft, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft und deren Kontrolle zu beteiligen (sog. Direktinvestitionen)". Dementsprechend ist die Anzahl der EuGH-Fälle zur Relevanz von Art. 63 Abs. 1 AEUV für Gesellschaftsbeteiligungen –

2014:138, Rz. 26, 34 ff.; v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12 (Kronos International), ECLI:EU:C:2014:2200, Rz. 56 ff.; anhängige Rs. C-416/17 (Kommission/Frankreich).

139 Auch dazu bereits ansatzweise Mitteilung der Kommission „Besteuerung der Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt", KOM(2003) 810 endgültig v. 19.12.2003, Tz. 3.3.

140 Vgl. im Anschluss an das zur Niederlassungsfreiheit ergangene Urteil des EuGH v. 14.12.2006 – Rs. C-170/05 (Denkavit Internationaal u.a.), ECLI:EU:C:2006:783; v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 (Amurta), ECLI:EU:C:2007:655; v. 23.4.2008 – Rs. C-201/05 (CFC and Dividend Group Litigation), ECLI:EU:C:2008:239, Rz. 53 ff.; v. 18.6.2009 – Rs. C-303/07 (Aberdeen), ECLI:EU:C:2009:377; v. 1.10.2009 – Rs. C-247/08 (Gaz de France), ECLI:EU:C:2009:600, Rz. 62; v. 19.11.2009 – Rs. C-540/07 (Kommission/Italien) ECLI:EU:C:2009:717; v. 3.6.2010 – Rs. C-487/08 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2010:310; v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09 (Kommission/Deutschland) ECLI:EU:C:2011:670; v. 10.5.2012 – verb. Rs. C-338/11 bis C-347/11 (Santander), ECLI:EU:C:2012:286; v. 18.6.2012 – Rs. C-38/11 (Amorim Energia), ECLI:EU:C:2012:358; v. 12.7.2012 – Rs. C-384/11 (Tate & Lyle), ECLI:EU:C:2012:463; v. 8.11.2012 – Rs. C-342/10 (Kommission/Finnland), ECLI:EU:C:2012:688; v. 22.11.2012 – Rs. C-600/10 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2012:737; v. 17.9.2015 – verb. Rs. C-10/14, C-14/14 u. C-17/14 (Miljoen u.a.), ECLI:EU:C:2015:608; v. 2.6.2016 – Rs. C-252/14 (Pensioenfonds Metaal en Techniek) ECLI:EU:C:2016:402. Vgl. außerdem die anhängigen Rs. C-156/17 (Köln-Aktienfonds Deka) und C-157/17 (X) sowie nach Vorlage des FG München v. 23.10.2017 – 7 K 1435/15, EFG 2017, 1963, die anhängige Rs. C-641/17 (College Pension Plan of British Columbia).

141 EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 (Glaxo Wellcome), ECLI:EU:C:2009:559, Rz. 39 f. m.w.N.

auch und gerade mit Blick auf ihre steuerliche Behandlung – inzwischen kaum mehr zu überschauen[142].

Darüber hinaus hat der EuGH aber unter Zuhilfenahme der Nomenklatur noch zahlreiche weitere Situationen in den sachlichen Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit einbezogen. Gerade im steuerlichen Kontext betrifft dies beispielsweise die dort in Kategorie II genannten „*Immobilieninvestitionen*", und dies „*von Gebietsfremden im Inland*" (II.A)[143] ebenso wie „*von Gebietsansässigen im Ausland*" (II.B)[144]. Des Weiteren hat der Gerichtshof in zahlreichen Entscheidungen auf Kategorie XI „*Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter*" rekurriert, und zwar sowohl im Hinblick auf „*Erbschaften*" (XI.D)[145] als auch auf „*Schen-*

142 Siehe außer den vorstehend bereits genannten Fällen etwa EuGH v. 19.1.2006 – Rs. C-265/04 (Bouanich I), ECLI:EU:C:2006:51; (Große Kammer) v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04 (Kerckhaert u.a.), ECLI:EU:C:2006:713; (Große Kammer) v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 (ACT Group Litigation), ECLI:EU:C:2006:773; v. 18.12.2007 – Rs. C-436/06 (Grønfeldt), ECLI:EU:C:2007:820; v. 22.1.2009 – Rs. C-377/07 (STEKO); v. 23.4.2009 – Rs. C-406/07 (Kommission/Griechenland), ECLI:EU:C:2009:251; v. 16.9.2009 – Rs. C-128/08 (Damseaux), ECLI:EU:C:2009:471; v. 19.9.2012 – Rs. C-540/11 (Levy u.a.), ECLI:EU:C:2012:581; v. 4.2.2016 – Rs. C-194/15 (Baudinet u.a.), ECLI:EU:C:2016:81; v. 30.6.2016 – Rs. C-176/15 (Riskin u.a.), ECLI:EU:C:2016:488.

143 Siehe ansatzweise EuGH v. 11.12.2003 – Rs. C-364/01 (Barbier), ECLI:EU:C:2003:665, Rz. 57 ff. sowie deutlich dann (Große Kammer) v. 5.7.2005 – Rs. C-376/03 (D), ECLI:EU:C:2005:424, Rz. 24; v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04 (Centro di Musicologia), ECLI:EU:C:2006:568, Rz. 22 f.; v. 11.10.2007 – Rs. C-443/06 (Hollmann), ECLI:EU:C:2007:600, Rz. 31; v. 11.10.2007 – Rs. C-451/05 (ELISA), ECLI:EU:C:2007:594, Rz. 59 f.; v. 5.5.2011 – Rs. C-384/09 (Prunus u.a.), ECLI:EU:C:2011:276, Rz. 22; v. 5.5.2011 – Rs. C-267/09 (Kommission/Portugal), ECLI:EU:C:2011:273, Rz. 33 f.

144 Siehe EuGH v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11 (K Oy), ECLI:EU:C:2013:716, Rz. 20 f.; v. 12.9.2014 – Rs. C-489/13 (Verest u.a.), ECLI:EU:C:2014:2210, Rz. 21.

145 Siehe EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-513/03 (van Hilten-van der Heijden), ECLI:EU:C:2006:131, Rz. 49 f.; v. 17.1.2008 – Rs. C-256/06 (Jäger), ECLI:EU:C:2008:20, Rz. 24 f.; v. 11.9.2008 – Rs. C-11/07 (Eckelkamp), ECLI:EU:C:2008:489, Rz. 38 f. und C-43/07 (Arens-Sikkens), ECLI:EU:C:2008:490, Rz. 29 f.; v. 12.2.2009 – Rs. C-67/08 (Block), ECLI:EU:C:2009:92, Rz. 20 f.; v. 15.10.2009 – Rs. C-35/08 (Grundstücksgemeinschaft Busley u.a.), ECLI:EU:C:2009:625, Rz. 17 ff.; v. 10.2.2011 – Rs. C-25/10 (Missionswerk Heukelbach), ECLI:EU:C:2011:65, Rz. 15 f.; v. 15.9.2011 – Rs. C-132/10 (Halley), ECLI:EU:C:2011:586, Rz. 19; v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11 (Scheunemann), ECLI:EU:C:2012:481, Rz. 22; v. 17.10.2013 – Rs. C-181/12 (Welte), ECLI:EU:C:2013:662, Rz. 19 f.; v. 26.5.2016 – Rs. C-244/15 (Kommission/Griechenland), ECLI:EU:C:2016:359,

kungen" (XI.B)[146] sowie ggf. auf beide zusammen[147] und außerdem auch auf Zahlungen im Zusammenhang mit „*Stiftungen*" (XI.B)[148]. In jüngerer Zeit ist der EuGH auch auf die Kategorien IV („*Geschäfte mit Anteilscheinen von Organismen für gemeinsame Anlagen*")[149], VI („*Kontokorrent- und Termingeschäfte mit Finanzinstitutionen*")[150] und VIII („*Darlehen und Finanzkredite*")[151] näher eingegangen. Insgesamt lässt sich somit feststellen, dass gerade die Orientierung des Begriffs des „*Kapitalverkehrs*" an der Nomenklatur zur Liberalisierungsrichtlinie 88/361/EWG für eine sehr umfassende sachliche Reichweite von Art. 63 Abs. 1 AEUV gesorgt hat.

Der wichtigste Ausdehnungsschritt bestand jedoch nicht in der etappenweise erfolgten Erkundung der Nomenklatur als solcher durch den EuGH, sondern darin, dass der Gerichtshof dieselben inhaltlichen Vor-

Rz. 25; v. 30.6.2016 – Rs. C-123/15 (Feilen), ECLI:EU:C:2016:496. Rz. 16; v. 4.5.2017 – Rs. C-98/16 (Kommission/Griechenland), ECLI:EU:C:2017:346, Rz. 26.

146 Siehe EuGH (Große Kammer) v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07 (Persche), ECLI:EU:C:2009:33, Rz. 24 ff.; v. 22.4.2010 – Rs. C-510/08 (Mattner), ECLI:EU:C:2010:216, Rz. 19 f.; v. 31.3.2011 – Rs. C-450/09 (Schröder), ECLI:EU:C:2011:198, Rz. 25 ff.; v. 18.12.2014 – Rs. C-133/13 (X), ECLI:EU:C:2014:2460, Rz. 18 f.; v. 24.2.2015 – Rs. C-559/13 (Grünewald), ECLI:EU:C:2015:109, Rz. 18; v. 8.6.2016 – Rs. C-479/14 (Hünnebeck), ECLI:EU:C:2016:412, Rz. 38 f.

147 Siehe EuGH v. 3.9.2014 – Rs. C-127/12 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2014:2130, Rz. 52 f.; v. 4.9.2014 – Rs. C-211/13 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2014:2148, Rz. 41; v. 16.7.2015 – Rs. C-485/14 (Kommission/Frankreich), ECLI:EU:C:2015:506, Rz. 21 f.

148 EuGH v. 16.6.2011 – Rs. C-10/10 (Kommission/Österreich), ECLI:EU:C:2011:399, Rz. 24 („Schenkungen und Stiftungen"); v. 17.9.2015 – Rs. C-589/13 (Familienprivatstiftung Eisenstadt), ECLI:EU:C:2015:612, Rz. 36 ff.

149 Siehe zur Heranziehung dieser Kategorie bei Investmentfondsanteilen EuGH v. 21.5.2015 – Rs. C-560/13 (Wagner-Raith), ECLI:EU:C:2015:347, Rz. 23 f. Vgl. zuvor noch ohne Bezug auf die Nomenklatur EuGH (Große Kammer) v. 20.5.2008 – Rs. C-194/06 (Orange European Small Cap Fund), ECLI:EU:C:2008:289, Rz. 29 ff. zu „steuerlichen Anlageorganismen" und v. 9.10.2014 – Rs. C-326/12 (van Caster), ECLI:EU:C:2014:2269, Rz. 25 ff. zu Beteiligungen an Investmentfonds.

150 EuGH v. 15.2.2017 – Rs. C-317/15 (X), ECLI:EU:C:2017:119, Rz. 27, dort mit Blick auf Position VI.B („*Geschäfte von Gebietsansässigen mit ausländischen Finanzinstitutionen*") im Kontext der Eröffnung eines Wertpapierkontos bei einer Bank.

151 Siehe allgemein EuGH v. 3.10.2006 (Große Kammer) – C-452/04 (Fidium Finanz), ECLI:EU:C:2006:631, Rz. 41 f. sowie im steuerrechtlichen Kontext EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (Itelcar), ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 14.

gaben ohne inhaltliche Einschränkungen auch auf Sachverhalte im Verhältnis zu Drittstaaten (Art. 63 Abs. 1, Halbs. 2 AEUV; s.u. IV.2.b.aa) für anwendbar erklärte. Dieser Schritt wäre nach dem Wortlaut der vorgenannten Richtlinie nicht zwingend erforderlich gewesen: die explizite Bezugnahme auf die Nomenklatur findet sich allein in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie im Kontext der Beseitigung der „*Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen en Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten*", während Art. 7 Abs. 1 die Mitgliedstaaten lediglich dazu verpflichtet, sich zu „*bemühen …, in dem Verfahren, das sie auf die Transfers im Zusammenhang mit dem Kapitalverkehr mit Drittländern anwenden, den gleichen Liberalisierungsgrad wie bei Transaktionen mit den Gebietsansässigen der anderen Mitgliedstaaten zu erreichen*". Art. 1 der Richtlinie diente insofern gem. Art. 69 EWGV der Umsetzung des o.g. Art. 67 EWGV innerhalb des Gemeinsamen Marktes, Art. 7 hingegen der Realisierung von Art. 70 Abs. 1 EWGV im Hinblick auf „*den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern*" und die insofern (schrittweise) vorgesehene „*Koordinierung der Devisenpolitik der Mitgliedstaaten*", was in sachlicher Hinsicht einen deutlich engeren, devisenrechtlich und transaktionsbezogen orientierten Inhalt nahelegt[152].

Statt diese in der Liberalisierungsrichtlinie 88/361/EWG angelegte Differenzierung als Blaupause auf Art. 63 Abs. 1 AEUV zu übertragen und den Halbs. 1 der Norm für EU-Sachverhalte an Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie und der Nomenklatur auszurichten, den Halbs. 2 für Drittstaatssachverhalte demgegenüber entsprechend Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie teleologisch auf Devisentransaktionen zu reduzieren, optierte der EuGH für eine einheitliche Orientierung des Begriffs des „*Kapitalverkehrs*" an den weiten Vorgaben der Richtliniennomenklatur. Der Grundstein hierfür wurde bereits Ende 1995 im „Sanz de Lera"-Urteil gelegt[153], fiel dort aber nicht besonders auf, weil es um die physische „*Ein- und Ausfuhr von Vermögenswerten*" im Sinne der Kategorie XII der Nomenklatur ging. Knapp zehn Jahre später setzt sich die Entwicklung in „van Hilten-van der Heijden" ebenso unauffällig fort, da der dortige Erbfall zwar über

152 Vgl. dazu insbesondere *W. Schön* in Gocke u.a. (Hrsg.), FS für Wassermeyer (2005), S. 489 (506 f.).

153 EuGH v. 14.12.1995 – verb. Rs. C-163/94, C-165/94 u. C-250/94 (Sanz de Lera u.a.), ECLI:EU:C:1995:451, Rz. 33 f.

die Nomenklatur als „*Kapitalverkehr*" eingestuft, jedoch schon keine Beschränkung desselben angenommen wurde[154].

Mit der Entscheidung „A" vom Dezember 2007 stellte die Große Kammer des EuGH dann allerdings – am Beispiel von Gesellschaftsbeteiligungen, wenn auch ohne Bezugnahme auf die Richtliniennomenklatur – gegen den Widerstand zahlreicher Mitgliedstaaten[155] ausdrücklich fest, dass der Begriff des „*Kapitalverkehrs*" in Art. 63 Abs. 1 AEUV im Verhältnis „*zwischen den Mitgliedstaaten*" sowie im Verhältnis „*zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern*" in gleicher Weise zu verstehen sei[156]. Diesen Ansatz hat der Gerichtshof seitdem mehrfach bestätigt[157], und auch wenn er dabei ausdrückliche Bezugnahmen auf die Richtlinie 88/361/EWG weitgehend vermeidet[158], folgt er dennoch den Vorgaben der Nomenklatur und seiner eigenen dazu ergangenen Rechtsprechung für EU-Sachverhalt.

3. Ausgewählte Sonderfragen

a) Schutz von aktiven und passiven Marktteilnehmern

Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten wenig Zweifel daran gelassen, dass die vom jeweiligen sachlichen Anwendungsbereich erfassten wirtschaftlichen Aktivitäten in einem umfassenden Sinne vor staatlichen Eingriffen geschützt sind. Dies äußert sich insbesondere auch darin, dass sich jeweils beide an einem bestimmten Marktvorgang Beteiligte – der „aktive" wie auch der „passive" Teilnehmer – gegen beeinträchtigende Maßnahmen wehren können. Die Mit-

154 Siehe EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-513/03 (van Hilten-van der Heijden), ECLI:EU:C:2006:131, Rz. 37 ff., 43 ff.

155 Vgl. z.B. das Vorbringen Deutschlands als Streithelfer, IStR 2008, 71 ff.

156 EuGH (Große Kammer) v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (A), ECLI:EU:C:2007:804, Rz. 25 ff.

157 Siehe z.B. EuGH v. 23.4.2008 – Rs. C-201/05 (CFC and Dividend Group Litigation), ECLI:EU:C:2008:239, Rz. 90 f.; v. 20.5.2008 (Große Kammer) – Rs. C-194/06 (Orange European Small Cap Fund), ECLI:EU:C:2008:289, Rz. 87; v. 4.6.2009 – verb. Rs. C-439/07 u. C-499/07 (KBC Bank u.a.), ECLI:EU:C:2009:339, Rz. 65 f.

158 Siehe als Ausnahme etwa EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11 (Scheunemann), ECLI:EU:C:2012:481, Rz. 22 (wobei dann aber Art. 63 Abs. 1 AEUV durch Art. 49 AEUV tatbestandlich „verdrängt" wurde; zu dieser Rechtsprechung s.u. V.3.b). Außerdem etwa EuGH v. 17.10.2013 – Rs. C-181/12 (Welte), ECLI:EU:C:2013:662, Rz. 19 f.; v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (Itelcar), ECLI:EU:C:2013:629.

gliedstaaten können also die Marktfreiheit eines Anbieters nicht dadurch unterlaufen, dass sie potentielle Abnehmer von der Nachfrage abhalten.

Für den freien Warenverkehr wurde dies beispielsweise im Fall „Kommission/Frankreich“[159] für französische Verlagshäuser anerkannt, die beim Erwerb von im Ausland gedruckten Zeitschriften bestimmte Steuervergünstigungen für ihr inländisches Betriebsvermögen zu verlieren drohten und hiergegen unproblematisch durch die Warenimportfreiheit (Art. 34 AEUV) geschützt waren. Für den freien Kapitalverkehr (Art. 63 Abs. 1 AEUV) hat der Gerichtshof erstmals im „Verkooijen“-Urteil[160] beide Seiten der Medaille ausdrücklich betont: die in den Niederlanden auf inländische Dividenden reservierte Gewährung eines Steuerfreibetrags bewirke einerseits, „dass Staatsangehörige eines Mitgliedstaats, die in den Niederlanden wohnen, davon abgeschreckt werden, ihr Kapital in Gesellschaften anzulegen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben“; andererseits wirke sie sich aber auch „gegenüber Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, einschränkend aus, weil sie für sie ein Hindernis darstellt, in den Niederlanden Kapital zu sammeln“[161]. Und sogar für die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV) hat der EuGH im Urteil „Clean Car“[162] bestätigt, dass neben dem Arbeitnehmer auch sein potentieller Arbeitgeber geschützt ist.

Besonders ausgeprägt ist diese „Gesamtbetrachtung“ eines Marktvorgangs aber im Bereich der Judikatur zur Dienstleistungsfreiheit: dort hat

159 Vgl. EuGH v. 7.5.1985 – Rs. 18/84 (Kommission/Frankreich), ECLI:EU:C:1985:175, Rz. 12 ff.

160 EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 (Verkooijen), ECLI:EU:C:2000:294, Rz. 28 f.

161 Siehe im gleichen Sinne anschließend etwa EuGH v. 4.3.2004 – Rs. C-334/02 (Kommission/Frankreich), ECLI:EU:C:2004:273, Rz. 24; v. 7.9.2004 (Große Kammer) – Rs. C-319/02 (Manninen), ECLI:EU:C:2004:484, Rz. 22 f.; (Große Kammer) v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 (ACT Group Litigation), ECLI:EU:C:2006:773, Rz. 64; (Große Kammer) v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 (Meilicke u.a. I), ECLI:EU:C:2007:132, Rz. 24.

162 EuGH v. 7.5.1998 – Rs. C-350/96 (Clean Car Autoservice), ECLI:EU:C:1998:205, Rz. 19 f. Siehe kritisch dazu *T. Kingreen* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 34–36 AEUV Rz. 34; anders jedoch *H. Schneider*/*N. Wunderlich* in Schwarze u.a. (Fn. 60), Art. 45 AEUV Rz. 22 („notwendige Kehrseite des für die Arbeitnehmer bestehenden Rechts“).

der EuGH in zahlreichen Entscheidungen[163] – u.a. etwa im Urteil „Scorpio" zur deutschen Haftungsregelung für einen unterlassenen Quellensteuerabzug nach § 50a EStG – ganz klar festgestellt, dass Art. 56 AEUV „nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen Rechte" verleihe[164]. Diese eigene Rechtsposition des Leistungsempfängers hat insbesondere dort erhebliche Bedeutung erlangt, wo es nicht um den klassischen Typ der aktiven Dienstleistungsfreiheit (s.o. II.2.d) geht: so ist der Leistungsempfänger nicht nur dann geschützt „wenn weder er noch der Dienstleister sich an einen anderen Ort innerhalb der Gemeinschaft begeben haben" (Korrespondenzdienstleistungen); vielmehr akzeptiert der Gerichtshof auch ausdrücklich „die Freiheit des Dienstleistungsempfängers, sich zur Inanspruchnahme einer Dienstleistung in einen anderen Mitgliedstaat zu begeben, ohne durch irgendwelche Beschränkungen daran gehindert zu werden"[165]. Gerade die letztgenannte, durch den Grenzübertritt des Leistungsempfängers gekennzeichnete passive Dienstleistungsfreiheit[166] wurde vom Gerichtshof bereits frühzeitig als „notwendige Ergänzung" zur aktiven Dienstleistungsfreiheit des Leistenden angesehen[167] und stellt einen beachtlichen Schritt zur rechtlichen Emanzipation der Abnehmerseite dar, der auch in diversen EuGH-Entscheidungen zum Steuerrecht seinen Niederschlag gefunden hat[168].

163 Vgl. nur EuGH v. 22.10.2014 – verb. Rs. C-344/13 u. C-367/13 (Blanco u.a.), ECLI:EU:C:2014:2311, Rz. 27 m.w.N.

164 EuGH (Große Kammer) v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (Scorpio), ECLI:EU:C:2006:630, Rz. 32, 63.

165 EuGH (Große Kammer) v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (Scorpio), ECLI:EU:C:2006:630, Rz. 64 m.w.N.

166 Zum Begriff vgl. *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 35, 37.

167 EuGH v. 31.1.1984 – verb. Rs. 286/82 u. 26/83 (Luisi u.a.), ECLI:EU:C:1984:35, Rz. 10. Vgl. außerdem auch EuGH v. 2.2.1989 – Rs. 186/87 (Cowan), ECLI:EU:C:1989:47, Rz. 14 ff.

168 Siehe etwa EuGH v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98 (Vestergaard), ECLI:EU:C:1999:533, Rz. 20; v. 11.9.2007 – Rs. C-76/05 (Schwarz u.a.), ECLI:EU:C:2007:492, Rz. 36 und C-318/05 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2007:495, Rz. 65; v. 20.5.2010 – Rs. C-56/09 (Zanotti), ECLI:EU:C:2010:288, Rz. 26.

b) Schutz von Investition und Deinvestition

Eine weitere Facette des umfassenden Schutzes der sachlich von den Grundfreiheiten erfassten wirtschaftlichen Betätigungen liegt darin, dass nach der EuGH-Rechtsprechung nicht nur der „Einstieg" in eine solche Betätigung, sondern auch der „Ausstieg" aus derselben erfasst wird. Dieser Gesichtspunkt besitzt vor allem im Bereich unternehmerischer Investitionen und Deinvestitionen besondere Bedeutung, gewinnt aber auch für den Schutz privater Investoren zunehmend an Bedeutung. Gerade im steuerlichen Kontext ist dies in jüngerer Zeit sehr deutlich zutage getreten.

Ein wesentlicher Grundstein hierfür wurde durch das „Halliburton"-Urteil (1994) gelegt, in dem eine deutsche Konzerngesellschaft ihre niederländische Zweigniederlassung an eine niederländische Schwestergesellschaft veräußerte und hierdurch für ein niederländisches Betriebsgrundstück eine – ansonsten zwischen rein inländischen Konzerngesellschaften nicht anfallende – Grunderwerbsteuerschuld ausgelöst wurde: dazu entschied der EuGH, dass „(d)ie Zahlung einer Abgabe anlässlich des Verkaufs eines Grundstücks … eine Belastung dar[stellt], die den Verkauf des Gegenstandes erschwert und daher Auswirkungen auf die Lage des Veräußerers hat"; insofern reiche auch eine „nur … mittelbare Auswirkung auf die Lage der nach dem Recht der anderen Mitgliedstaaten errichteten Gesellschaften" aus, diese in ihrer Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV) zu beeinträchtigen[169]. Deutlicher noch hat jüngst auch Generalanwältin *Kokott* in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache „A Oy" zur ganz ähnlichen Situation der Einbringung einer österreichischen Betriebsstätte durch eine finnische Konzerngesellschaft in eine österreichische Schwestergesellschaft argumentiert, „dass nicht nur die Gründung einer Betriebsstätte, sondern auch deren Beendigung Teil der von den Grundfreiheiten geschützten grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Aktivität ist"[170].

Derselbe Rechtsgedanke hat inzwischen auch Eingang in die Judikatur des EuGH zur Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV) gefunden und dort eine beachtliche Breitenwirkung erreicht. Eher unauffällig war hierzu zunächst das Urteil „Kommission/Spanien" vom Dezember

169 EuGH v. 12.4.1994 – Rs. C-1/93 (Halliburton), ECLI:EU:C:1994:127, Rz. 19 f.

170 Generalanwältin *J. Kokott* v. 13.7.2017 – Rs. C-292/16 (A Oy), ECLI:EU:C:2017:555, Rz. 26.

2003, in dem die erhöhte Besteuerung inlandsansässiger natürlicher Personen auf Gewinne aus der Veräußerung ausländischer Gesellschaftsanteile nicht nur als Verstoß gegen die Niederlassungs-, sondern auch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit eingestuft wurde[171]. Es folgten anschließend aber noch diverse Urteile zur Anteilsveräußerungen, so etwa im Fall „Bouanich I"[172], wo der Gerichtshof ausdrücklich hervorhob, dass auch „(e)in Rückverkauf von Aktien an die emittierende Gesellschaft" als „*Kapitalverkehr*" i.S.d. der Nomenklatur zur Richtlinie 88/361/EWG anzusehen sei; zum Teil spricht der EuGH diesen Aspekt im Rahmen der Prüfung des sachlichen Anwendungsbereichs von Art. 63 Abs. 1 AEUV bereits gar nicht mehr explizit an[173]. Der Gerichtshof hat den umfassenden Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit aber schrittweise auch auf die Veräußerung von Grundstücken[174] ausgedehnt sowie im Urteil „Kommission/Spanien"[175] – wohl etwas zu weit gehend – letztlich auf sämtliche Fälle der Veräußerung von „beweglichen oder unbeweglichen Gegenständen".

c) Enge Bereichsausnahmen für Tätigkeiten der „öffentlichen Verwaltung"

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie auch die Niederlassungsfreiheit enthalten besondere Regelungen für Tätigkeiten im Bereich der „*öffentlichen Verwaltung*": nach seinem Abs. 4 findet Art. 45 AEUV „*keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung*", und Art. 51 Abs. 1 AEUV ordnet an, dass das Kapital über die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 bis 55 AEUV) „*(a)uf Tätigkeiten, die in einem Mitgliedstaat dauernd oder zeitweise mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden sind, … in dem betreffenden Mitgliedstaat keine Anwendung*"

171 EuGH v. 9.12.2004 – Rs. C-219/03 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2004:785, Rz. 29.

172 EuGH v. 19.1.2006 – Rs. C-265/04 (Bouanich I), ECLI:EU:C:2006:51, Rz. 29. Ausdrücklich daran anknüpfend auch EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 (Glaxo Wellcome), ECLI:EU:C:2009:559, Rz. 41 ff.

173 Siehe etwa EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-436/06 (Grønfeldt), ECLI:EU:C:2007:820, Rz. 13 ff.; v. 13.11.2014 – Rs. C-112/14 (Kommission/Vereinigtes Königreich), ECLI:EU:C:2014:2369, Rz. 18 ff.

174 Siehe EuGH v. 11.12.2003 – Rs. C-364/01 (Barbier), ECLI:EU:C:2003:665, Rz. 58; v. 11.10.2007 – Rs. C-443/06 (Hollmann), ECLI:EU:C:2007:600, Rz. 31; v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11 (K Oy), ECLI:EU:C:2013:716, Rz. 20 ff.

175 Siehe EuGH v. 6.10.2009 – Rs. C-562/07 (Kommission/Spanien), ECLI:EU:C:2009:614, Rz. 41 ff.

findet. Letztgenannte Bestimmung gilt zudem über Art. 62 AEUV auch für die Dienstleistungsfreiheit.

Die genannten Vorschriften stellen nach ganz herrschender Auffassung Tatbestands- bzw. Bereichsausnahmen dar[176], die nach der EuGH-Judikatur als Abweichung vom jeweiligen Grundtatbestand eng auszulegen sind[177]. Im Kern geht es jeweils darum, ob ein Staat bestimmte Tätigkeiten den eigenen Angehörigen vorbehalten darf, wobei sich im Detail bei der Auslegung der beiden Ausnahmeklauseln (kleinere) Unterschiede ergeben. Speziell im steuerlichen Kontext wurden die genannten Klauseln im Hinblick auf Tätigkeiten im öffentlichen Dienst oder für öffentliche Einrichtungen vom EuGH bereits mehrfach kurz beleuchtet, jeweils aber als nicht anwendbar erachtet[178]. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern sie in diesem Bereich Bedeutung erlangen könnten, so dass an dieser Stelle auf eine nähere Analyse verzichtet wird.

III. Persönlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich der Grundfreiheiten betrifft die Frage, „wer" durch die jeweilige Freiheitsgarantie geschützt ist, sich also – speziell mit Blick auf den hier im Vordergrund stehenden Bereich des Steuerrechts – gegenüber staatlichen Interventionen auf die grundfreiheitlichen Schutzwirkungen (als Diskriminierungs- und/oder Beschränkungsverbote) berufen kann.

1. Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit

a) Natürliche Personen

Bei den klassischen Personenverkehrsfreiheiten ergibt sich zumindest aus dem Wortlaut von Art. 49 Abs. 1 Satz 1 AEUV ganz explizit, dass die Niederlassungsfreiheit nur den „*Staatsangehörigen eines Mitglied-*

176 Vgl. z.B. *W. Brechmann* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 45 AEUV Rz. 107; *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 146, 153.

177 Zu Art. 45 Abs. 4 AEUV z.B. EuGH v. 12.2.1974 – Rs. 152/73 (Sotgiu), ECLI:EU:C:1974:13, Rz. 4 ff.; v. 15.1.1998 – Rs. C-15/96 (Schöning-Kougebetopoulou), ECLI:EU:C:1998:3, Rz. 13. Zu Art. 51 Abs. 1 AEUV z.B. EuGH v. 21.6.1974 – Rs. 2/74 (Reyners), ECLI:EU:C:1974:68, Rz. 42 ff.; v. 24.5.2011 – Rs. C-54/08 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2011:339, Rz. 84 ff.

178 Vgl. zu Art. 45 Abs. 4 AEUV EuGH v. 22.6.2017 – Rs. C-20/16 (Bechtel), ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 33 ff.; zu Art. 51 Abs. 1 AEUV EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06 (Jundt), ECLI:EU:C:2007:816, Rz. 37 f.

staats" zur Verfügung steht. Sofern es dabei um natürliche Personen geht, ist also die Staatsbürgerschaft eines EU-Mitgliedstaats (oder vereinfachend gesagt: die „Unionsbürgerschaft" des Betroffenen[179]) zwingende subjektive Voraussetzung[180]. Demgegenüber ist die Formulierung in Art. 45 Abs. 2 AEUV etwas offener gewählt: dort ist die Rede von der „*Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten*". Auch wenn sich hieraus nicht eindeutig ergibt, dass tatsächlich nur Staatsangehörige der Mitgliedstaaten (m.a.W.: „Unionsbürger") geschützt werden, entspricht eine entsprechende subjektive Verengung des Anwendungsbereichs von Art. 45 AEUV – parallel zum Wortlaut von Art. 49 AEUV – der allgemeinen Auffassung[181]. In diesem Sinne stellt auch die Wanderarbeitnehmer-VO im Hinblick auf die dort konkretisierten Rechte von Arbeitnehmern durchgängig auf die „*Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats*" ab.

Die Zuständigkeit für den Erwerb und den Verlust einer Staatsangehörigkeit liegt bei den Mitgliedstaaten[182], ist aber unter Beachtung des Unionsrechts auszuüben. Insofern ist es einem Mitgliedstaat nach der EuGH-Rechtsprechung verwehrt, Personen mit der Staatsangehörigkeit sowohl eines anderen Mitgliedstaats als auch eines Drittstaats so zu behandeln, als wären sie ausschließlich „Drittstaatler"[183]. Eine doppelte (oder gar multiple) Staatsangehörigkeit ist daher für den Zugang zu den Freizügigkeitsrechten nach Art. 45, 49 AEUV dann unproblematisch, wenn jeden-

179 Nach Art. 20 Abs. 1 Satz 2 AEUV ist „*Unionsbürger …, wer die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt*". Diese Eigenschaft als Unionsbürger „*tritt zur nationalen Staatsbürgerschaft hinzu, ersetzt sie aber nicht*" (Art. 20 Abs. 1 Satz 3 AEUV).

180 Vgl. z.B. EuGH v. 25.6.1992 – Rs. C-147/91 (Ferrer Laderer), ECLI:EU:C:1992:278, Rz. 7 ff.

181 Siehe nur *U. Becker* in Ehlers (Fn. 17), § 9 Rz. 28; *M. Franzen* in Streinz (Fn. 45), Art. 45 AEUV, Rz. 37; *W. Brechmann* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 45 AEUV Rz. 25; *U. Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 45 AEUV Rz. 15 (Stand: 09/2010). Vgl. im Ansatz auch EuGH v. 29.10.1998 – Rs. C-230/97 (Awoyemi), ECLI:EU:C:1998:521, Rz. 26 ff.

182 Vgl. auch „Erklärung zur Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats", Erklärung Nr. 2 zum Maastrichter Unionsvertrag, ABl. EG 1992 C 191/98. Außerdem EuGH v. 20.2.2001 – Rs. C-192/99 (Kaur), ECLI:EU:C:2001:106, Rz. 19 ff.

183 EuGH v. 7.7.1992 – Rs. C-369/90 (Micheletti u.a.), ECLI:EU:C:1992:295, Rz. 8 ff.

falls eine der vorhandenen Staatsbürgerschaften die eines Mitgliedstaats ist[184].

Im Falle der alleinigen Staatsangehörigkeit eines Drittstaats (oder gar einer völligen Staatenlosigkeit) kommt somit eine Anwendbarkeit der Personenverkehrsfreiheiten des AEUV grds. nicht in Betracht[185]. Sowohl für die Arbeitnehmerfreizügigkeit[186] als auch für die Niederlassungsfreiheit[187] hat der EuGH jedoch anerkannt, dass bestimmte Familienangehörige eines nach den Art. 45, 49 AEUV Berechtigten, die ihrerseits keine EU-Staatsangehörigkeit besitzen, in einem begrenzten Umfang mittelbare Rechte für sich ableiten können. Diese Rechte sind sekundärrechtlich näher konkretisiert[188].

b) „Gesellschaften" i.S.d. Art. 54 AEUV

Eine wichtige Besonderheit folgt schließlich aus dem Umstand, dass in Art. 54 Abs. 1 AEUV bestimmte „*Gesellschaften*" den subjektiv berechtigten natürlichen Personen für die Anwendung des Kapitels über die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 bis 55 AEUV) gleichgestellt werden: dies betrifft „*die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben*". Als „*Gesellschaften*" gelten dabei nach Art. 54 Abs. 2 AEUV „*die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des*

184 So auch *U. Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Fn. 181), Art. 45 AEUV Rz. 16 (Stand: 09/2010).

185 Begrenzte Rechtspositionen für Flüchtlinge und staatenlose Personen ergeben sich aus dem Sekundärrecht; vgl. *U. Becker* in Ehlers (Fn. 17), § 9 Rz. 28 mit Hinweis auf die Verordnung 883/2004 (oben Fn. 12) und EuGH v. 11.10.2001 – verb. Rs. C-95/99 bis C-98/99 u. C-180/99 (Khalil u.a.), ECLI:EU:C:2001:532, Rz. 39 ff. zur Verordnung 1408/71 (oben Fn. 12). Zu weiteren Sekundärrechtsbestimmungen mit Rechten für Drittstaatsangehörige siehe *U. Becker* in Ehlers (Fn. 17), § 9 Rz. 30 m.w.N.

186 Vgl. etwa EuGH v. 26.2.1992 – Rs. C-3/90 (Bernini), ECLI:EU:C:1992:89, Rz. 22 ff.

187 Siehe EuGH v. 7.7.1992 – Rs. C-370/90 (Singh), ECLI:EU:C:1992:296, Rz. 17 ff.

188 Siehe insbesondere für Kinder von Arbeitnehmern Art. 10 Wanderarbeitnehmer-VO 492/2011 (Fn. 11) sowie allgemein für Familienangehörige bei Arbeitnehmern und Selbständigen Richtlinie 2004/38/EG (Fn. 72).

öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen".

Der EuGH hat in seiner „Sodemare"-Entscheidung festgestellt, dass Art. 54 AEUV „den persönlichen Geltungsbereich der Bestimmungen über das Niederlassungsrecht definiert"[189]. Die durch diese Vorschrift vorgenommene Ausdehnung des persönlichen Anwendungsbereichs von Art. 49 AEUV über natürliche Personen hinaus ist in ihrem Grundansatz sehr breit und übersteigt – insbesondere durch die Einbeziehung von „*juristischen Personen des öffentlichen … Rechts*" (Art. 54 Abs. 2, Halbs. 1 AEUV) – bei weitem das normale Typenspektrum des nationalen Gesellschaftsrechts. Mit der herrschenden Auffassung ist die Formulierung „*Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts*" so zu verstehen, dass auch nach nationalem Recht nur teilrechtsfähige und sogar nichtrechtsfähige Gesellschaftsformen einbezogen werden[190]. Und in seinem jüngst ergangenen Urteil vom 14.9.2017 „Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements" hat der EuGH festgestellt, dass zu den – vom Oberbegriff der „*Gesellschaften*" mitumfassten – „*sonstigen juristischen Personen*" (hier wohl „*des … privaten Rechts*") auch ein nach englischem Common Law gegründeter Trust gehört, wenn dieser nach den Gründungsurkunden gemeinsam mit den Treuhändern als „ein unteilbares Ganzes" und damit „als eine Einheit angesehen werden [kann], die nach dem nationalen Recht über Recht und Pflichten verfügt, die es ihr erlauben, als solche im Rechtsverkehr aufzutreten"[191].

Allerdings unterliegt der Kreis der von Art. 54 AEUV subjektiv geschützten „*Gesellschaften*" einer Begrenzung durch positive und negative Merkmale. In *positiver* Hinsicht enthält Art. 54 Abs. 1 AEUV zu-

189 EuGH v. 17.6.1997 – Rs. C-70/95 (Sodemare u.a.), ECLI:EU:C:1997:301, Rz. 25.

190 Siehe nur *S. Korte* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 54 AEUV Rz. 35; *J. Tiedje* in von der Groeben u.a., Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 54 AEUV Rz. 19; *P. Jung* in Schwarze u.a. (Fn. 60), Art. 54 AEUV Rz. 2, 4; *U. Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Fn. 181), Art. 54 AEUV Rz. 3 (Stand: 10/2011); *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 54 AEUV Rz. 2, 4; *H.G. Fischer* in Lenz/Borchardt (Fn. 60), Art. 54 AEUV Rz. 2. Enger wohl *Ch. Tietje* in Ehlers (Fn. 17), § 10 Rz. 16, 65 f.: keine Erfassung von nichtrechtsfähigen Personenzusammenschlüssen.

191 EuGH v. 14.9.2017 – Rs. C-646/15 (Panayi Accumulation & Maintenance Settlements), ECLI:EU:C:2017:682, Rz. 28–32. Vgl. zuvor bereits zur Behandlung von Trusts im Rahmen des EWR-Abkommens EFTA-GH v. 9.7.2014 – verb. Rs. E-3/13 u. E-20/13 (Olsen u.a.), EFTA Court Reports 2014, 400.

nächst ein doppeltes Erfordernis der „Unionszugehörigkeit" bzw. „Unionsverknüpfung"[192]: erstens muss die betreffende Gesellschaft „*nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats*" gegründet worden sein, also in rechtlicher Hinsicht quasi bereits als „EU-Gesellschaft" geboren werden. Und zweitens muss sie außerdem auch „*ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben*", wobei es aber bereits ausreicht, wenn nur eines der drei letztgenannten alternativen Merkmale innerhalb der Union verwirklicht wird[193].

Vom persönlichen Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit umfasst sind damit in einem bestimmten Mitgliedstaat gegründete Gesellschaften auch dann, wenn sie in diesem Mitgliedstaat zwar ihren „*satzungsmäßigen Sitz*", im Übrigen aber „*ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung*" in einem Drittstaat haben, und zumindest denkbar ist auch umgekehrt der Fall, dass eine in der EU gegründete Gesellschaft ihren „*satzungsmäßigen Sitz*" in einen Drittstaat verlegt hat, sich ihre „*Hauptverwaltung*" und/oder „*Hauptniederlassung*" aber in einem Mitgliedstaat befindet[194]. Von vornherein disqualifiziert ist aber die Situation, mit welcher der EuGH im steuerlichen Fall „Kronos International" befasst war, nämlich die einer in einem Drittstaat (*in casu*: Delaware/USA) gegründeten Muttergesellschaft mit Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat (*in casu*: Deutschland) und Tochtergesellschaften in weiteren Mitgliedstaaten (*in casu*: Belgien, Dänemark, Frankreich und Vereinigtes Königreich): diese Muttergesellschaft kann sich hinsichtlich der vorgenannten Sekundärniederlassungen (s.o. II.2.c) nicht auf den Schutz von Art. 49 AEUV berufen, da es bereits an der persönlichen Grundfreiheitsberechtigung i.S.v. Art. 54 Abs. 1 AEUV mangelt[195].

192 Zu den Begriffen vgl. Generalanwalt *A. La Pergola* v. 16.7.1998 – Rs. C-212/97 (Centros), ECLI:EU:C:1998:380, Rz. 13; *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 54 AEUV Rz. 6; *S. Korte* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 54 AEUV Rz. 11; *U. Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Fn. 181), Art. 54 AEUV Rz. 15 (Stand: 10/2011).

193 Dies muss nicht zwingend im Gründungsstaat erfolgen; siehe *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 54 AEUV Rz. 10. Es ist selbst nicht schädlich, wenn die Gesellschaft in ihrem Gründungsstaat gar keine Tätigkeit ausübt; dazu bereits EuGH v. 10.7.1986 – Rs. 79/85 (Segers), ECLI:EU:C:1986:308, Rz. 16 sowie auch v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), ECLI:EU:C:1999:126, Rz. 17.

194 Vgl. *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 54 AEUV Rz. 10.

195 Siehe EuGH v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12 (Kronos International), ECLI:EU:C:2014:2200, Rz. 43 ff.

In *negativer* Hinsicht schließt Art. 54 Abs. 2, Halbs. 2 AEUV aus dem Kreis der nach Art. 49 AEUV grundfreiheitsberechtigten „*Gesellschaften*" solche aus, „*die keinen Erwerbszweck verfolgen*". Bedeutung und Reichweite dieser Ausnahmebestimmung sind allerdings unklar[196]. Nach überwiegender Schrifttumsauffassung soll der Norm keine zusätzliche einschränkende Wirkung zukommen, da der sachliche Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit ohnehin allein für Vorgänge im Kontext der „*Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten*" eröffnet sei (s.o. II.2.c); es werde nur noch einmal bestätigt, dass sich insbesondere Organisationen mit ausschließlich religiöser, karitativer, kultureller oder sozialer Zielsetzung nicht auf Art. 49 AEUV berufen könnten[197]. Teilweise wird demgegenüber auch versucht, der Ausschlussklausel eine eigenständige Bedeutung beizumessen: im Lichte der Zielrichtung der Norm, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, sei solchen Einrichtungen der Zugang zur Niederlassungsfreiheit (und damit vom Wettbewerb mit „normalen" privaten Marktteilnehmern) zu verwehren, bei denen nach ihrer Binnenstruktur wegen möglicher Quersubventionierung die Gefahr ungerechtfertigter Wettbewerbsvorteile bestehe; von Art. 49 AEUV auszuschließen seien daher nicht alle privaten gemeinnützigen Einrichtungen, sondern allein religiöse und weltanschauliche Gruppen sowie bestimmte öffentlich-rechtliche Träger wie Mitgliedstaaten und deren Untergliederungen[198].

Der EuGH hat diese Thematik bisher noch nicht näher beleuchtet[199]. Insbesondere im Urteil „Centro di Musicologia" ging er – trotz nachdrücklicher Präsentation des Problems im Vorlagebeschluss des BFH[200] – nicht weiter darauf ein, weil er im Hinblick auf die dort relevante Vermietungstätigkeit eine Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit be-

196 Zu den diversen Interpretationsansätzen auch bereits *K. Eicker*, Grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeiten (2004). S. 165 ff.

197 Vgl. etwa *S. Korte* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 54 AEUV Rz. 9; *J. Tiedje* in von der Groeben u.a. (Fn. 190), Art. 54 AEUV Rz. 22; *P. Jung* in Schwarze u.a. (Fn. 60), Art. 54 AEUV Rz. 7; *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 54 AEUV Rz. 2, 4; *H.G. Fischer* in Lenz/Borchardt (Fn. 60), Art. 54 AEUV Rz. 2.

198 In diesem Sinne etwa *U. Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Fn. 181), Art. 54 AEUV Rz. 4, 6 f. (Stand: 10/2011).

199 Vgl. insbesondere EuGH v. 17.6.1997 – Rs. C-70/95 (Sodemare u.a.), ECLI:EU:C:1997:301 und v. 29.6.1999 – Rs. C-172/98 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:1999:335 sowie im letztgenannten Fall Generalanwalt *G. Cosmas* v. 28.1.1999, ECLI:EU:C:1999:43, Rz. 12 ff.

200 BFH v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721 unter III.1.

reits am sachlichen Erfordernis einer grenzüberschreitenden „*Niederlassung*" scheitern ließ[201]. Im bereits genannten Trust-Urteil vom 14.9.2017 streifte der EuGH das Thema ganz kurz und merkte an, dass die fraglichen Trusts „keinen karitativen oder sozialen Zweck" hätten und errichtet worden seien, um Gewinne aus ihrem Vermögen den Begünstigen zugutekommen zu lassen[202].

Der I. Senat des BFH hat sich unlängst nun seinerseits wieder mit dem Thema befasst, und zwar im Kontext der nach „Centro di Musicologia" geänderten Regelung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, die für beschränkt steuerpflichtige gemeinnützige juristische Personen den Zugang zur Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG davon abhängig macht, dass es sich bei diesen um „*Gesellschaften*" i.S.d. Art. 54 AEUV handelt. Erneut ging es um inländische Vermietungseinkünfte – dieses Mal erzielt durch ein englisches Universitätscollege – und der BFH orientierte sich in seinem Urteil vom 25.10.2016 an der überwiegenden Auffassung: zwar seien grds. „Einrichtungen, die ausschließlich ideelle oder altruistische Ziele verfolgen und nicht auf einem Markt in Wettbewerb mit anderen Wirtschaftsteilnehmern auftreten", nicht von Art. 54 AEUV erfasst; soweit solche gemeinnützigen Einrichtungen jedoch „Güter oder Dienstleistungen, die zur Durchführung ihrer satzungsmäßigen Zwecke erforderlich oder sachdienlich sind, erwerbsorientiert und gegen Entgelt anbieten", stünden sie „anderen Wirtschaftsteilnehmern gleich". Folglich könnten „auch vermögensverwaltende Tätigkeiten – wie im Streitfall die Vermietung von Grundbesitz – ohne unmittelbaren Bezug zu gemeinnützigen Tätigkeiten" dem von Art. 54 Abs. 2 AEUV verlangten „Erwerbszweck" dienen, ohne dass es auf drohende Wettbewerbsverzerrungen ankomme[203]. Erstaunlicherweise hielt BFH die Rechtslage für derart eindeutig, dass er von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH absah[204].

201 EuGH v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04 (Centro di Musicologia), ECLI:EU:C:2006:568, Rz. 18 ff.

202 EuGH v. 14.9.2017 – Rs. C-646/15 (Panayi Accumulation & Maintenance Settlements), ECLI:EU:C:2017:682, Rz. 33.

203 BFH v. 25.10.2016 – I R 54/14, BFH/NV 2017, 549 unter II.2.a.aa m.w.N.

204 Siehe BFH v. 25.10.2016 – I R 54/14, BFH/NV 2017, 549 unter II.2.a.bb m.w.N.; der Fall wurde zwar aus anderen Gründen an die Vorinstanz zurückverwiesen, doch dürfte nicht zu erwarten sein, dass im weiteren Verlauf die Verweisung auf Art. 54 AEUV nochmals thematisiert wird.

2. Dienstleistungsfreiheit

a) Leistungserbringer

Im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit ergibt sich aus dem Vertragstext zunächst mit Blick auf natürliche Personen eine eindeutige Begrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs: Art. 56 Abs. 1 AEUV nimmt Bezug auf „*Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind*", und Art. 56 Abs. 2 AEUV erlaubt eine sekundärrechtliche Ausdehnung des Kapitels über die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 bis 62 AEUV) „*auch auf die Erbringer von Dienstleistungen …, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Union ansässig sind*". Da der Unionsgesetzgeber von letztgenannter Möglichkeit bislang noch keinen Gebrauch gemacht hat[205], lässt sich nach dem derzeitigen Rechtsstand die Schlussfolgerung ziehen, dass allein „*Angehörige der Mitgliedstaaten*" (also „Unionsbürger"; s.o. III.1.a) als Leistungserbringer geschützt sind[206]. Dies gilt unabhängig von der Art der Leistung. Die im Schrifttum vertretene Auffassung, dass es in den – vom EuGH grds. anerkannten (s.o. II.3.a) – Fällen der passiven Dienstleistungsfreiheit, in denen sich der Leistungsempfänger zum Leistungsempfang in einen anderen Mitgliedstaat begibt, auf die Staatsangehörigkeit des Leistenden nicht ankomme[207], ist meines Erachtens mit dem Wortlaut von Art. 56 AEUV nicht zu vereinbaren.

Darüber hinaus lässt sich aus Art. 56 Abs. 1 AEUV auch das Erfordernis ableiten, dass der Leistungserbringer „*in einem … Mitgliedstaat … ansässig*" sein muss. Die Relevanz dieses Ansässigkeitskriteriums wird zudem dadurch unterstrichen, dass auch Art. 56 Abs. 2 AEUV für den Fall des sekundärrechtlichen Verzichts auf die EU-Bürgerschaft vom Leistungserbringer verlangt, dass dieser „*innerhalb der Union ansässig*" ist. Allerdings wird der Begriff der „Ansässigkeit" weder im Vertragskapitel über die Dienstleistungsfreiheit noch in jenem über die Niederlassungsfreiheit, wo er in Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV verwendet wird, näher definiert. Bei der Auslegung des Begriffs ist zu berücksichtigen, dass er ei-

205 Siehe *W. Kluth* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 56, 57 AEUV Rz. 37 mit Hinweis auf Richtlinienentwürfe.

206 So z.B. auch *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 45 f.; *J. Tiedje* in von der Groeben u.a. (Fn. 190), Art. 56 AEUV Rz. 10; *E. Pache* in Ehlers (Fn. 17), § 11 Rz. 35. Vgl. zudem EuGH (Große Kammer) v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (Scorpio), ECLI:EU:C:2006:630, Rz. 66 ff.

207 Siehe *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 55.

nerseits zwar mit der Person des Leistungserbringers verbunden ist, seine Hauptfunktion aber darin liegt, den grenzüberschreitenden Charakter der Dienstleistung feststellen zu können[208]. Demzufolge ist bzgl. der Identifizierung des Ortes, wo der Leistungserbringer „*ansässig*" ist, darauf abzustellen, ob dieser sich in einen bestimmten Mitgliedstaat und dessen Rechtsordnung in einer Weise integriert hat, dass ihm dort (ggf. auch nur über eine Zweigniederlassung oder „Nebenstelle") die personelle und sachliche Ausstattung zur autonomen Erbringung seiner Dienstleistungen zur Verfügung steht[209]. Im Zweifel kommt es hierfür auf den Ort der gewerblichen Niederlassung und nicht jenen des privaten Wohnsitzes an[210].

Insgesamt hat daher der EuGH im Urteil „Scorpio Konzertproduktionen" den Kern der Dienstleistungsfreiheit wie folgt zutreffend umrissen: „Die Dienstleistung muss innerhalb der Gemeinschaft erbracht werden", und „der Dienstleister muss die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzen und in einem Land der Gemeinschaft ansässig sein"[211]. Weitere subjektive Anforderungen jenseits ihrer EU-Bürgerschaft und Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat ergeben sich aber aus Art. 56, 57 AEUV für den Leistungserbringer nicht[212].

Da die Regelungen der Art. 51 bis 54 AEUV über Art. 62 AEUV auch auf die Dienstleistungsfreiheit anwendbar sind, werden auch insofern (nur) die dort genannten „*Gesellschaften*" den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten gleichgestellt. Es gelten insofern also die bereits genannten positiven Anforderungen an „EU-Gesellschaften" sowie auch das negative Kriterium, dass „*Gesellschaften*" ohne „*Erwerbszweck*" ausgeschlossen sind (s.o. III.1.b). Allerdings kann über Art. 54 Abs. 1 AEUV nur die Gleichstellung von „*Gesellschaften*" (i.S.v. Art. 54 Abs. 2 AEUV) mit natürlichen Personen hinsichtlich der EU-Bürgerschaft erreicht werden. Hinzu tritt als gesondertes und unmittelbar aus Art. 56 AEUV folgendes Kriterium noch, dass auch die betreffende Gesellschaft im Hinblick auf ihre Eigenschaft als Leistungserbringer im oben dargelegten Sinne gemäß Art. 56 Abs. 1 AEUV „*in einem … Mitgliedstaat … ansässig*" sein muss.

208 Vgl. dazu *W. Kluth* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 56, 57 AEUV Rz. 10, 25.
209 Vgl. *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 49; *J. Tiedje* in von der Groeben u.a. (Fn. 190), Art. 56 AEUV Rz. 10.
210 Siehe *J. Tiedje* in von der Groeben u.a. (Fn. 190), Art. 49 AEUV Rz. 41.
211 EuGH (Große Kammer) v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (Scorpio), ECLI:EU:C:2006:630, Rz. 67.
212 Vgl. *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 50 f.

Fälle, in denen eine Gesellschaft zwar in einem EU-Mitgliedstaat gegründet wurde und dort auch noch ihren Satzungssitz behalten, im Übrigen aber ihre (gesamte) Geschäftsverwaltung und Geschäftsniederlassung – ohne jeglichen Verbleib einer für die autonome Dienstleistungserbringung erforderlichen Mindeststruktur in der EU – in einen Drittstaat verlagert hat (s.o. III.1.b), erfüllen daher die subjektiven Voraussetzungen des Art. 56 AUEV nicht.

b) Leistungsempfänger

Erstaunlich komplex stellt sich die Diskussion darüber dar, welche Anforderungen in subjektiver Hinsicht an den Leistungsempfänger zu stellen sind. Dies beginnt bereits bei der Frage, ob auch insofern ein bestimmtes Ansässigkeitserfordernis zu beachten ist. Ausgangspunkt ist dabei die Formulierung des Art. 56 Abs. 1 AEUV, die von der Situation ausgeht, dass der Leistungserbringer „*in einem andern Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig*" ist. Im Grunde geht es hierbei – korrespondierend zur „Ansässigkeit" des Leistungserbringers (s.o. III.2.a) – um die Fixierung eines örtlichen Anknüpfungspunktes beim Empfänger, um den grenzüberschreitenden Charakter der Dienstleistung (s.u. IV.2.a) feststellen zu können. Da Art. 56 Abs. 1 AEUV noch vom Urtyp der aktiven Dienstleistungsfreiheit ausgeht (s.o. II.2.d), der EuGH inzwischen aber auch Korrespondenzdienstleistungen (s.o. II.3.a) und sogar Fälle der passiven Dienstleistungsfreiheit (s.o. II.3.a) in den sachlichen Anwendungsbereich einbezogen hat, stößt das Festhalten an dem Erfordernis, der Leistungsempfänger müsse „*in einem anderen Mitgliedstaat*" als der Leistungserbringer „*ansässig*" sein, zusehends an logische Grenzen und zwingt zu immer weiter gehenden teleologischen Verrenkungen.

Gerade der Fall „Vestergaard" hat dies besonders deutlich gemacht. Herr Vestergaard war Wirtschaftsprüfer in Dänemark und nahm an einer steuerrechtlichen Fortbildungsveranstaltung teil, die von einer dänischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für dänische Teilnehmer auf Kreta ausgerichtet wurde. Als er sich anschließend gegen die Versagung des Kostenabzugs bei seiner Einkommensteuerveranlagung wehrte, hatte der EuGH keine Bedenken gegen eine Anwendung der Dienstleistungsfreiheit: die betroffenen Leistungen fielen nämlich „unabhängig davon, wo der Dienstleistende oder der Dienstleistungsempfänger ansässig ist, bereits dann in den Geltungsbereich von [heute: Art. 56 AEUV], wenn diese Dienstleistungen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats in einem an-

deren Mitgliedstaat erbracht werden". Der Gerichtshof betonte ausdrücklich, Art. 56 AEUV sei „nicht nur dann anwendbar, wenn der Erbringer und der Empfänger der Dienstleistung in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind, sondern auch in den Fällen, in denen der Erbringer die Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Niederlassung anbietet (…), und zwar unabhängig davon, wo die Empfänger dieser Dienstleistungen ansässig sind"[213].

Letztlich geht es also – wie ansatzweise auch Art. 57 Abs. 3 AEUV entnommen werden kann – allein um die Identifikation desjenigen „*Mitgliedstaat(s) … in dem die Leistung erbracht wird*", um aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaats des Leistungserbringers sicherstellen zu können, dass eine grenzüberschreitende Leistung vorliegt. Hierzu sollte man sich meines Erachtens vom Erfordernis einer bestimmten „Ansässigkeit" des Leistungsempfängers vollständig lösen (zumal dieses Ansässigkeitskriterium beim Leistungsempfänger inhaltlich ganz anders ausgelegt werden müsste als beim Leistungserbringer, da es beim Empfänger nicht auf das Vorhalten einer bestimmten Infrastruktur mit personellen und sachlichen Mitteln ankommen kann; s.o. III.2.a). Stattdessen sollte vielmehr im Rahmen des territorialen Anwendungsbereichs von Art. 56 AEUV (s.u. IV.2.a) je nach Art und Inhalt der betreffenden Leistung untersucht werden, wo diese genau erbracht wird.

All dies entbindet jedoch noch nicht von der weiteren Frage, ob besondere Anforderungen an die Staatsangehörigkeit des Leistungsempfängers zu stellen sind. Hierzu findet sich im Schrifttum ein buntes Bild. Überwiegend hat sich eine Differenzierung dergestalt herausgeformt, dass bei Fällen der aktiven Dienstleistungsfreiheit und von Korrespondenzdienstleistungen die Staatsangehörigkeit des Leistungsempfängers unbeachtlich sei, während in Fällen der passiven Dienstleistungsfreiheit verlangt wird, der Empfänger müsse Unionsbürger sein[214]. Teilweise wird aber auch vertreten, dass es selbst bei der passiven Dienstleistungsfreiheit nicht weiter auf die Staatsangehörigkeit des Leistungsempfängers ankommen könne[215].

Auch die EuGH-Judikatur ist nicht einheitlich. So entschied der Gerichtshof im Urteil „Svensson u. Gustavsson", eine auf rein luxembur-

213 EuGH v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98 (Vestergaard), ECLI:EU:C:1999:533, Rz. 18 f. m.w.N. (aktuelle Artikelbezeichnung hier hinzugefügt).
214 Vgl. *W. Kluth* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 56, 57 AEUV Rz. 38 f. m.w.N.
215 Vgl. *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 52, 54 f.

gische Darlehen begrenzte staatliche Zinssubvention verstoße gegen die Dienstleistungsfreiheit ausländischer Banken, ohne dass hierbei dem Umstand Bedeutung beigemessen wurde, dass die klagenden Darlehensnehmer schwedische Staatsbürger waren und Schweden zum Zeitpunkt der relevanten Sachverhaltsverwirklichung noch kein EU-Mitgliedstaat war[216]. Der obigen Passage des „Vestergaard"-Urteils ist allerdings explizit zu entnehmen, dass Art. 56 AEUV dann anwendbar ist, wenn bestimmte Dienstleistungen „Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats in einem anderen Mitgliedstaat erbracht werden"[217]. Zudem hat sich der EuGH im Urteil „Scorpio Konzertproduktionen" eingehend mit der Rechtsposition dieser deutschen Produktionsgesellschaft als Dienstleistungsempfängerin befasst und betont, „dass Scorpio, die als Gesellschaft nach [Art. 54 Abs. 1 AEUV] einer natürlichen Person, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats ist, gleichgestellt ist, nach [Art. 62 AEUV] grundsätzlich die ihr durch [Art. 56 AEUV] eingeräumten Rechte in Anspruch nehmen können müsste"[218]. Diese ausdrückliche Heranziehung von Art. 54 Abs. 1 AEUV im Rahmen der Qualifizierung einer Gesellschaft in ihrer Eigenschaft als Dienstleistungsempfängerin wäre an sich überflüssig, wenn der Gerichtshof insofern nicht bereits von natürlichen Personen die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats als erforderlich voraussetzen würde.

Zumindest in der etwas jüngeren Rechtsprechung des EuGH ist also eine Tendenz dahingehend festzustellen, dass nicht allein auf Seiten des Leistungserbringers (s.o. III.2.a), sondern auch auf Seiten des Leistungsempfängers bei natürlichen Personen die Eigenschaft als Unionsbürger (s.o. III.1.a) sowie bei Gesellschaften und sonstigen Personenvereinigungen oder Körperschaften als „EU-Gesellschaft" i.S.v. Art. 54 AEUV (s.o. III.1.b) verlangt wird. Dies ist insofern bedauerlich, als sich jedenfalls aus dem Wortlaut von Art. 56, 57 AEUV keine Notwendigkeit für eine solche Eingrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs ergibt und auch die Zielsetzung des Binnenmarktes sie nicht verlangt. Es scheint,

216 EuGH v. 14.11.1995 – Rs. C-484/03 (Svensson u.a.), ECLI:EU:C:1995:379, Rz. 5 ff. Siehe auch Generalanwalt *M. Elmer* v. 17.5.1995, ECLI:EU:C:1995:140, Rz. 41 f., der in diesem Fall ausdrücklich vertreten hatte, dass Drittstaatsangehörige sich nicht auf die Dienstleistungsfreiheit berufen könnten.

217 EuGH v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98 (Vestergaard), ECLI:EU:C:1999:533, Rz. 18.

218 EuGH (Große Kammer) v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (Scorpio), ECLI:EU:C:2006:630, Rz. 66.

dass der EuGH insofern die personenbezogenen Elemente der Dienstleistungsfreiheit überproportional zu Lasten ihrer produktbezogenen Elemente in den Vordergrund stellt (s.o. II.2.d). Drittstaatsangehörige sind allerdings prinzipiell nicht daran gehindert, sich den Zugang zur (aktiven wie passiven) Dienstleistungsfreiheit mittelbar durch Gründung einer „EU-Gesellschaft" im vorgenannten Sinne zu eröffnen.

3. Waren- und Kapitalverkehrsfreiheit

Der Text der Waren- sowie auch der Kapitalverkehrsfreiheit ist jeweils kurz gehalten ohne jeglichen Hinweis auf eine bestimmte Eingrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs: die Art. 34, 35 AEUV fokussieren auf das Produkt „*Ware*" (s.o. II.2.a), und Art. 63 Abs. 1 AEUV konzentriert sich auf Vorgänge bzgl. des Produktionsfaktors „*Kapital*" (s.o. II.2.e). Weder der aktive noch ggf. ein passiver Teilnehmer an dem jeweiligen Verkehrsvorgang werden in den Normen erwähnt. Es ergeben sich daher *prima facie* keine Anhaltspunkte für eine begrenzte Schutzberechtigung allein von Personen mit einer bestimmten Staatsangehörigkeit, Ansässigkeit oder in sonstiger Weise qualifizierten Verbindung mit einem Mitgliedstaat.

Allerdings wird im Schrifttum gelegentlich dafür plädiert, den subjektiven Zugang zu beiden vorgenannten Freiheiten mittels teleologischer Reduktion auf EU-Bürger (s.o. III.1.a) zu verengen[219]. In die gleiche Richtung geht letztlich auch der Vorschlag einer analogen Anwendung des Art. 54 AEUV[220], da damit zwar im Grundsatz eine Ausdehnung über natürliche Personen hinaus auf „*Gesellschaften*" anerkannt wird, aber eben nur auf die in vorgenannter Regelung näher definierten „EU-Gesellschaften" (s.o. III.1.b).

Man sollte meinen, eine solch grundlegende Diskussion müsste auch Eingang in die Judikatur des EuGH gefunden haben. Zwar stellte der Gerichtshof bereits frühzeitig fest, dass beim freien Warenverkehr nicht

219 Vgl. insbesondere *T. Kingreen*/*R. Störmer*, EuR 1998, 263 (274 ff.) sowie *T. Kingreen* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 34–36 AEUV Rz. 32 f., 124; anders zu verstehen aber wohl *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 43 u. 50.

220 Vgl. zu diesem Ansatz insbesondere *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 54 AEUV Rz. 1 („soweit erforderlich und angemessen"). Nicht ganz eindeutig insofern *A. Randelzhofer*/*U. Forsthoff* in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 48 EGV Rz. 27 (Stand: 05/2001); zurückhaltender *U. Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Fn. 190), Art. 54 AEUV Rz. 21 (Stand: 10/2011).

zwischen Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten diskriminiert werden dürfe[221]; soweit ersichtlich, wurde allerdings die vorgenannte Frage einer etwaigen Verkürzung des subjektiven Anwendungsbereichs von Waren- oder Kapitalverkehrsfreiheit durch Ausschluss von Drittstaatsangehörigen bislang nicht näher erörtert. Obwohl beispielsweise bei zahlreichen grundlegenden Verfahren zum freien Warenverkehr (nicht allein zu Art. 34, 35 AEUV und deren Vorgängern) Gesellschaften am betreffenden Vorgang beteiligt waren, hat der EuGH nie danach gefragt, ob diese Gesellschaften die (seit dem Inkrafttreten des EWG-Vertrags unveränderten) Anforderungen des Art. 54 AEUV erfüllten[222]. Ebenso stellt sich die Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit dar: im bereits genannten Fall „Svensson u. Gustavsson" störte sich der EuGH bei der Anwendung von Art. 67 EWG-Vertrag i.V.m. Art. 1 der Richtlinie 88/361/EWG nicht weiter an der schwedischen Staatsangehörigkeit der betroffenen Darlehensnehmer (s.o. III.2.b)[223], und in den verbundenen Rechtssachen „Sanz de Lera u.a." war es bei der Anwendung von Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag i.d.F. von Maastricht gleichfalls unproblematisch, dass eine der am Madrider Flughafen mit hohen Bargeldbeständen angetroffenen Personen eine türkische Staatsangehörige auf dem Weg nach Istanbul war[224].

Anschließend wurde der EuGH in zwei weiteren Verfahren zu Art. 63 Abs. 1 AEUV (bzw. den Vorgängernormen des EG-Vertrags) sogar ausdrücklich auf das Problem gestoßen. Der Fall „Ospelt u.a." betraf Grundstückserwerbe in Österreich durch eine liechtensteinische Staatsangehörige sowie eine liechtensteinische Stiftung, und Generalanwalt *Geelhoed* hatte hierzu mit Nachdruck die Auffassung vertreten, dass die Kapitalverkehrsfreiheit „unabhängig vom Wohnsitz oder von der Staatsangehörigkeit des Berechtigten" anwendbar sei und sich folglich auch „Angehörige von Drittländern und Rechtssubjekte, die in Drittländern niedergelassen

221 Siehe zu Art. 9, 12 EWG-Vertrag (heute Art. 30 AEUV) EuGH v. 1.7.1969 – verb. Rs. 2/69 u. 3/69 (Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders), ECLI:EU:C:1969:30, Rz. 24/26. Vgl. ähnlich zu Art. 110 AEUV (ex-Art. 90 EG-Vertrag) EuGH v. 7.4.2011 – Rs. C-402/09 (Tatu), ECLI:EU:C:2011:219, Rz. 36.

222 Vgl. stelltretend etwa EuGH v. 5.2.1963 – Rs. 26/62 (van Gend & Loos), ECLI:EU:C:1963:1; v. 16.6.1966 – 57/65 (Lütticke), ECLI:EU:C:1966:34; v. 4.4.1968 – Rs. 27/67 (Fink Frucht), ECLI:EU:C:1968:22; v. 20.2.1979 – Rs. 120/78 (Rewe-Zentral), ECLI:EU:C:1979:42 („Cassis de Dijon").

223 EuGH v. 14.11.1995 – Rs. C-484/03 (Svensson u.a.), ECLI:EU:C:1995:379, Rz. 5 ff.

224 Vgl. EuGH v. 14.12.1995 – verb. Rs. C-163/94, C-165/94 u. C-250/94 (Sanz de Lera u.a.), ECLI:EU:C:1995:451, Rz. 4 bzgl. Frau Kapanoglu in der Rs. C-250/94. Dazu auch *B. Thorson*, Individual Rights in EU Law (2016), S. 298.

sind“[225], darauf berufen könnten. Im schon angesprochenen Fall „Centro di Musicologia“ (s.o. III.1.b) erörterte Generalanwältin *Stix-Hackl* zudem eingehend die Frage, ob hinsichtlich der dort klagenden (nach italienischem Recht gemeinnützigen) Stiftung die Einschränkung des Art. 54 AEUV zu beachten sei; sie verneinte dies aber, da „(d)ie Funktionsfähigkeit des freien Kapitalverkehrs … in keinem Zusammenhang mit der Person der Beteiligten“ stehe[226]. In seinen Urteilen in den beiden vorgenannten Verfahren hielt der EuGH jeweils die Kapitalverkehrsfreiheit für anwendbar, ohne auch nur ansatzweise auf eine subjektive Eingrenzung ihres Anwendungsbereichs einzugehen. Dieses Schweigen des Gerichtshofs kann letztlich nur als Zustimmung zur Sichtweise der Generalanwälte gewertet werden.

Auch die ganz herrschende Meinung im Schrifttum lehnt – zu Recht – jegliche Verengung des subjektiven Anwendungsbereichs sowohl der Waren- als auch der Kapitalverkehrsfreiheit ab: geschützt sind danach natürliche Personen jeglicher Staatsangehörigkeit[227], und speziell für die Kapitalverkehrsfreiheit ist mit Einführung von Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag i.d.F. von Maastricht (heute Art. 63 Abs. 1 AEUV) und der dort garantierten „erga omnes“-Wirkung (s.u. IV.2.b) jeglicher Grund dafür entfallen, die zuvor in Art. 67 Abs. 1 EWGV enthaltene Begrenzung auf „*Berechtigte, die in den Mitgliedstaaten ansässig sind*“[228], mittels teleologischer Reduktion weiterhin aufrecht zu erhalten. Darüber hinaus ist auch kein Grund erkennbar, warum über natürliche Personen hinaus nicht auch Gesellschaften und sonstige Personenvereinigungen oder juristische Personen hinsichtlich der von ihnen zuzurechnenden Waren- und Kapitalbewegungen geschützt sein sollen: ihr Ausschluss hätte angesichts der wirtschaftlichen Realitäten bereits bei Abschluss des EWG-Vertrags eine ausdrückliche Vorschrift verlangt, und eine solche ist gera-

225 Generalanwalt *L. Geelhoed* v. 10.4.2003 – Rs. C-452/01 (Ospelt u.a.), ECLI:EU:C:2003:493, Rz. 45–47.

226 Siehe Generalanwältin *Ch. Stix-Hackl* v. 15.12.2005 – Rs. C-386/04 (Centro di Musicologia), ECLI:EU:C:2005:785, Rz. 56 ff., 59.

227 Siehe z.B. *A. Epiney* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 43 u. 50; *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 46; *M. Jarvis* in P. Oliver, Oliver on Free Movement of Goods in the European Union, 5. Aufl. 2010, Rz. 2.26; *P. Oliver* in P. Oliver, ebenda, Rz. 6.81; *P. Oliver/M. Martinéz Navarro* in Barnard/Peers (Hrsg.), European Union Law (2014), S. 329; *B. Thorson* (Fn. 224), S. 298.

228 Vgl. ebenso Art. 1 Abs. 1 Satz 1 Richtlinie 88/361/EWG bzgl. Kapitalverkehrsbeschränkungen *„zwischen den Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten“*.

de nicht geschaffen worden. Es besteht daher insofern gar keine Regelungslücke, die man mit einer analogen Anwendung des – auf „EU-Gesellschaften" verengten (s.o. III.1.b) – Art. 54 AEUV schließen müsste[229].

IV. Territorialer Anwendungsbereich

Der territoriale Anwendungsbereich der Grundfreiheiten betrifft die Frage, welche Anforderungen in räumlicher Hinsicht erfüllt sein müssen, damit ein bestimmter wirtschaftlicher Vorgang grundfreiheitlichen Schutz erfährt. Hierbei lässt sich unterscheiden zwischen einerseits der abstrakten Vorfrage, welches geografische Gebiet überhaupt Zugang zur Schutzwirkung der Grundfreiheiten eröffnet, und andererseits der an den konkreten Umständen des Einzelfalls orientierten Frage, welche territoriale Dimension ein bestimmter Vorgang besitzen muss, um effektiv grundfreiheitlichen Schutz einfordern zu können.

1. Räumlicher Geltungsbereich des AEUV

Die erstgenannte Frage kann hier nur kurz angerissen werden. Da die Grundfreiheiten Bestandteil des primärrechtlichen Regelungswerks des AEUV sind, ist die Antwort auf die Frage untrennbar mit dem räumlichen Geltungsbereich des AEUV als solchem verbunden. Seit der Reform von Lissabon „*gelten*" die Verträge (EUV und AEUV) nach Art. 52 Abs. 1 EUV für die dort aufgezählten Mitgliedstaaten[230], wobei Art. 52 Abs. 2 EUV sodann – mit unglücklich überschießendem Wortlaut[231] – bestimmt, dass „*(d)er räumliche Geltungsbereich der Verträge*" in Art. 355 AEUV „*im Einzelnen angegeben*" wird. Nach der etwas deutlicheren einleitenden Formulierung von Art. 355 AEUV gelten die dort genannten Regelungen wiederum „*(z)usätzlich zu den Bestimmungen des [Art. 52 EUV] über den räumlichen Geltungsbereich der Verträge*".

Letztlich ergibt sich also der territoriale Anwendungsbereich speziell des AEUV und der dort garantierten Grundfreiheiten aus einer Gesamtschau von Art. 52 Abs. 1 EUV und Art. 355 AEUV. Ausgangspunkt ist

229 Siehe *S. Korte* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 54 AEUV Rz. 6; *P. Jung* in Schwarze u.a. (Fn. 60), Art. 54 AEUV Rz. 1.

230 Der EU-Vertrag von Lissabon wurde hinsichtlich des Beitritts von Kroatien zum 1.7.2013 durch Art. 13 der Beitrittsakte (ABl. EU 2012 L 112/21) entsprechend ergänzt.

231 Siehe *K. Schmalenbach* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 52 EUV Rz. 2.

dabei, dass Art. 52 Abs. 1 EUV die Mitgliedstaaten lediglich namentlich aufzählt, ohne weiteren Bezug auf ihr Territorium zu nehmen. Das jeweils maßgebliche Staatsgebiet ergibt sich daher aus der jeweiligen nationalen Verfassung und im Übrigen aus allgemeinen Regeln des Völkerrechts[232]. Hinzu kommt dann allerdings der nicht sehr übersichtliche Zuordnungsmechanismus des Art. 355 AEUV im Hinblick auf diverse (mit einzelnen Mitgliedstaaten verbundene) Territorien, Länder und Hoheitsgebiete.

Nach Art. 355 Abs. 1 AEUV gelten EUV und AEUV grds. auch für die in Art. 349 AEUV aufgezählten (französischen, portugiesischen und spanischen) sog. „*Gebiete in äußerster Randlage*", wobei aber letztgenannte Norm spezifische Modifikationen erlaubt. Nach Art. 355 Abs. 2 Satz 1 AEUV gilt für die in Anhang II zum AEUV aufgeführten „*überseeischen Länder und Hoheitsgebiete*" (kurz: ÜLG) das besondere Assoziierungssystem nach dem Vierten Teil des AEUV (Art. 198 bis 204); diese – zu Dänemark, Frankreich, den Niederlanden oder dem Vereinigten Königreich als „Mutterland" gehörenden – ÜLG sind damit grds. vom territorialen Anwendungsbereich der Verträge ausgeschlossen und wie Drittländer zu behandeln, soweit nicht in einem besonderen Beschluss auf die Bestimmungen außerhalb des Vierten Teils des AEUV verweisen wird[233]. Schließlich finden EUV und AEUV nach Art. 355 Abs. 3 AEUV „*auf die überseeischen Hoheitsgebiete Anwendung, deren auswärtige Beziehungen ein Mitgliedstaat wahrnimmt*"; davon wird heute nur noch Gibraltar erfasst[234]. Weitere Sonderbestimmungen ergeben sich aus Art. 355 Abs. 4 bis 6 AEUV.

Speziell im steuerlichen Kontext hat der EuGH insofern den Status verschiedener der unter Art. 355 AEUV fallenden besonderen Gebiete näher erkundet. Im Rahmen von Art. 355 Abs. 2 Satz 1 AEUV betraf dies die

232 Dazu *K. Schmalenbach* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 52 EUV Rz. 4.

233 Vgl. *S. Schmalenbach* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 355 AEUV Rz. 6. Die weitere Regelung in Art. 355 Abs. 2 Satz 2 AEUV für „*die überseeischen Länder und Hoheitsgebiete, die besondere Beziehungen zum Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland unterhalten und die in dem genannten Anhang nicht aufgeführt sind*", hat seit der Rückkehr Hongkongs zu China keinen Anwendungsfall mehr; siehe *S. Schmalenbach* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 355 AEUV Rz. 7.

234 Siehe *S. Schmalenbach* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 355 AEUV Rz. 9, 14.

ÜLG der Britischen Jungferninseln[235] und der Niederländischen Antillen[236] sowie – allerdings mit näherer Diskussion nur bei Generalanwalt *Mengozzi*[237] – auch die Kaimaninseln. Jüngst hat sich die Große Kammer des Gerichtshofs im Fall „Gibraltar Betting and Gaming Association" auch mit der Verweisungskette von Art. 52 EUV zu Art. 355 Abs. 3 AEUV befasst und zunächst die grundsätzliche Anwendbarkeit von Art. 56 AEUV auf in (bzw. auf) Gibraltar ansässige Glücksspielanbieter festgestellt, um dann zu untersuchen, ob es sich im Verhältnis zum Vereinigten Königreich um einen rein internen Sachverhalt innerhalb desselben Mitgliedstaats, einen Sachverhalt zwischen zwei Mitgliedstaaten oder aber einen Sachverhalt zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat handele; ersteres war der Fall, was letztlich eine Anwendbarkeit von Art. 56 AEUV ausschloss (s.u. IV.2.a)[238].

2. Grundfreiheitliches Erfordernis der Zwischenstaatlichkeit des Sachverhalts

Wie das vorstehende Beispiel zeigt, ist in der Praxis vor allem die zweite der eingangs genannten Fragen relevant, nämlich jene nach den Anforderungen an die territoriale Dimension eines bestimmten Vorgangs für die Erlangung grundfreiheitlichen Schutzes. Dazu ist als Grundsatz festzustellen, dass es sich um grenzüberschreitende Sachverhalte zwischen zwei Mitgliedstaaten handeln muss. Ausnahmsweise kommen wegen der expliziten Formulierung von Art. 63 Abs. 1, Halbs. 2 AEUV aber auch grenzüberschreitende Sachverhalte zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten in Betracht.

235 EuGH v. 5.5.2011 – Rs. C-384/09 (Prunus u.a.), ECLI:EU:C:2011:276. Das Urteil betraf die Rechtslage vor der Staatsreform von 2010, mit der die Niederländischen Antillen als Rechtsgebilde aufgelöst wurden.

236 EuGH v. 5.6.2014 – verb. Rs. C-24/12 u. C-27/12 (X BV u.a.), ECLI:EU:C:2014:1385.

237 Generalanwalt *P. Mengozzi* v. 18.12.2014 – Rs. C-560/13 (Wagner-Raith), ECLI:EU:C:2014:2476, Rz. 39 ff.

238 EuGH (Große Kammer) v. 13.6.2017 – Rs. C-591/15 (Gibraltar Betting and Gaming Association), ECLI:EU:C:2017:449. Daran anschließend auch EuGH v. 12.10.2017 – Rs. C-192/16 (Fisher), ECLI:EU:C:2017:762 zu Art. 49 AEUV und Art. 63 Abs. 1 AEUV.

a) Grds. zwischen Mitgliedstaaten

Das Erfordernis eines grenzüberschreitenden Sachverhalts ergibt sich – in mehr oder weniger deutlicher Form – zum einen bereits aus der Formulierung der einzelnen Grundfreiheiten. So beziehen sich die Art. 34 und 35 AEUV auf „*Einfuhrbeschränkungen*" und „*Ausfuhrbeschränkungen*" (s.o. II.2.a), was einen Grenzübertritt der betroffenen Waren impliziert. Art. 45 Abs. 1 AEUV ist etwas weiter formuliert, indem er feststellt, dass „*(i)nnerhalb der Union … die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet*", während Art. 49 Abs. 1 Satz 1 AEUV mit der „*freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats*" eindeutig einen grenzüberschreitenden Vorgang vor Augen hat. Gleiches gilt auch für die Dienstleistungsfreiheit, wo Art. 56 Abs. 1 AEUV sich auf „*Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Dienstleistungsempfängers ansässig sind*", bezieht und Art. 57 Abs. 3 AEUV sogar ausdrücklich vorsieht, dass „*der Leistende zwecks Erbringung seiner Leistungen seine Tätigkeit vorübergehend in dem Mitgliedstaat ausüben [kann], in dem die Leistung erbracht wird*". Art. 63 Abs. 1, Halbs. 1 AEUV schließlich spricht explizit vom „*Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten*".

Zum anderen ergab sich das Erfordernis einer Zwischenstaatlichkeit des Sachverhalts auch aus Art. 3 Buchst. c des EG-Vertrag i.d.F. von Maastricht, wonach der „*Binnenmarkt … durch die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet ist*". Deutlicher als die eigentliche – heute in Art. 26 Abs. 2 AEUV enthaltene – Binnenmarktdefinition des Art. 8a Abs. 2 EWG-Vertrag i.d.F. der Einheitlichen Europäischen Akte[239] („*Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital … gewährleistet ist*") machte diese Zielvorgabe des Maastrichtvertrags deutlich, dass es den Grundfreiheiten darum geht, gerade die Hindernisse „*zwischen den Mitgliedstaaten*" zu beseitigen.

Vor diesem Hintergrund entspricht es ständiger Rechtsprechung des EuGH, dass die Grundfreiheiten „auf einen Sachverhalt, dessen Merkmale sämtlich nicht über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen, keine Anwendung finden"[240]. Gelegentlich formuliert der EuGH

239 Einheitliche Europäische Akte v. 17.2.1986, ABl. EG 1986 L 169/1.

240 EuGH (Große Kammer) v. 15.9.2016 – Rs. C-268/15 (Ullens de Schooten), ECLI:EU:C:2016:874, Rz. 47; v. 14.9.2017 – Rs. C-628/15 (BT Pension

auch in einem positiven Sinne, dass eine nationale Regelung „nur dann Vertragsbestimmungen über die Grundfreiheiten betreffen, wenn sie auf Sachlagen anwendbar ist, die eine Verbindung zum innergemeinschaftlichen Handel aufweisen“[241]. Anders ausgedrückt ist eine gewisse EU-Dimension des Sachverhalts erforderlich.

Geht man nun aber der Frage nach, in welcher Weise Sachverhaltsmerkmale „über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen“ (bzw. „eine Verbindung zum innergemeinschaftlichen Handel aufweisen“) müssen, ergibt sich eine erstaunlich niedrige Schwelle: insbesondere reichen nicht allein rein faktische, sondern auch rechtliche Sachverhaltselemente bereits aus. Dies hat sich im steuerlichen Kontext insbesondere im Urteilsfall „Petersen“ gezeigt, in dem ein in Deutschland wohnhafter dänischer Staatsangehöriger für eine dänische Entwicklungshilfeorganisation westafrikanischen Benin tätig war und bei der deutschen Einkommensteuerveranlagung für seinen Arbeitslohn eine Steuerentlastung nach dem Auslandstätigkeitserlass[242] beanspruchte; von deutscher Seite wurde ihm dies nach nationalem Recht verweigert, weil er nicht für einen inländischen Arbeitgeber tätig gewesen sei, und auch auf Art. 45 AEUV könne er sich nicht berufen, weil die relevante Tätigkeit allein in einem Drittstaat ausgeübt worden sei.

Der EuGH sah letzteren Punkt anders: die Arbeitnehmerfreizügigkeit sei „bei der Prüfung sämtlicher Rechtsbeziehungen zu beachten …, die aufgrund des Ortes, an dem sie entstanden sind oder an dem sie ihre Wirkungen entfalten, einen räumlichen Bezug zum Gebiet der Union aufweisen“. Folglich sei sie auch „auf eine außerhalb des Unionsgebiets ausgeübte Berufstätigkeit anwendbar …, wenn das Arbeitsverhältnis einen hinreichend engen Bezug zum Unionsgebiet behält“, was insbesondere auch dann der Fall sei, wenn „das Arbeitsverhältnis einen hinreichend engen Bezug zum Recht eines Mitgliedstaats und damit zu den einschlägigen Regeln des Unionsrechts besitzt“. Im Hinblick auf Herrn Petersen seien diese Anforderungen erfüllt, weil dieser als „Unionsbür-

Scheme), ECLI:EU:C:2017:687, Rz. 39. Zum Teil wird diese Rechtsprechung auch kritisch gesehen und als zu eng verstanden; vgl. etwa *N. Shuibhne*, CML Rev. 2002, 731 ff.

241 Z.B. EuGH v. 5.3.2002 – verb. Rs. C-515/99 u.a. (Reisch u.a.), ECLI:EU:C:2002:135, Rz. 24; v. 14.9.2017 – Rs. C-628/15 (BT Pension Scheme), ECLI:EU:C:2017:687, Rz. 39.

242 Siehe BMF v. 31.10.1983, IV B 6 – S 2293 – 50/83, Erlass über die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (BStBl. I 1983, 470).

ger, der in einem Mitgliedstaat wohnt, von einem Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat angestellt worden" sei, der Arbeitsvertrag dänischem Recht unterliege und Herr Petersen in Dänemark auch krankenversichert sei[243].

Ausreichend sind für den EuGH also „Rechtsbeziehungen", die entweder nach dem Ort ihrer Entstehung oder jenem ihrer Wirkung einen Bezug zum Recht eines Mitgliedstaats haben. Dies entspricht einer Rechtsprechungslinie, die der Gerichtshof bereits 1974 mit seiner Entscheidung „Walrave u. Koch" einheitlich für die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Dienstleistungsfreiheit eingeleitet hatte[244], die sich aber vor allem in Fällen zu außerhalb der EU tätigen Arbeitnehmern niedergeschlagen hat[245]. Wie im Fall „Petersen" besaß dabei aber jeweils die fragliche „Rechtsbeziehung" einen grenzüberschreitendes Charakter zwischen zwei Mitgliedstaaten vorhanden, so dass das Erfordernis einer EU-Dimension zwar abgeschwächt wird, nicht aber völlig unverzichtbar ist.

Darüber hinaus ist aber auch in tatsächlicher Hinsicht festzustellen, dass der EuGH bei der Annahme grenzüberschreitender Sachverhalte großzügig ist. So konstatierte er beispielsweise im Urteil „Block" relativ lapidar, es handele sich „keineswegs um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt", wenn zwar sowohl Erblasser wie auch Erbe in Deutschland wohnen, zur Erbmasse aber ein Sparguthaben bei einer spanischen Bank gehört, auf das sowohl in Deutschland als auch in Spanien Erbschaftsteuer erhoben wird[246].

243 EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-544/11 (Petersen), ECLI:EU:C:2013:124, Rz. 39–42.

244 EuGH v. 12.12.1974 – Rs. 36/74 (Walrave u.a.), ECLI:EU:C:1974:140, Rz. 28/29.

245 Vgl. EuGH v. 12.7.1984 – Rs. 237/83 (Prodest), ECLI:EU:C:1984:277, Rz. 6; v. 27.9.1989 – Rs. 9/88 (Lopes da Veiga), ECLI:EU:C:1989:346, Rz. 17; v. 29.6.1994 – Rs. C-60/93 (Aldewereld), ECLI:EU:C:1994:271, Rz. 14; v. 30.4.1996 – Rs. C-214/94 (Boukhalfa), ECLI:EU:C:1996:174, Rz. 15. Siehe dazu auch *A. Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht (2006), S. 115 ff.; *W. Kluth* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 56, 57 AEUV Rz. 35 m.w.N.

246 EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-67/08 (Block), ECLI:EU:C:2009:92, Rz. 21.

b) Sonderfall: „erga omnes"-Effekt der Kapitalverkehrsfreiheit

aa) Grundsätzliche Reichweite

Aus dem normalen Binnenmarktspektrum heraus bricht allerdings der zweite Halbsatz von Art. 63 Abs. 1, AEUV, der auch Beschränkungen *„des Kapitalverkehrs … zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern"* untersagt. Hierzu hat sich inzwischen der Betriff der „erga omnes"-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit eingebürgert[247], und auch der EuGH hat bereits den unbeschränkten räumlichen Anwendungsbereich dieser Vorschrift betont[248]. Obwohl der Gerichtshof diese Drittstaatswirkung bereits im Urteil „Sanz de Lera u.a." zur Anwendung brachte[249], haben praktische Anwendungsfälle aus dem Bereich des Steuerrechts etwas auf sich warten lassen, sind inzwischen aber in großer Zahl vorhanden[250].

247 Vgl. bereits Generalanwalt *L. Geelhoed* v. 10.4.2003 – Rs. C-452/01 (Ospelt u.a.), ECLI:EU:C:2003:232, Rz. 31, 33. Siehe speziell bezogen auf das Verhältnis zu Drittstaaten außerdem z.B. *W. Schön* in Gocke u.a. (Fn. 152), S. 489; *F. Mörwald/K. Nreka*, EWS 2014, 76 (77); *Ch. Watrin/D. Eberhard*, BB 2014, 2967. Teilweise wird die „erga omnes"-Wirkung im persönliche Anwendungsbereich von Art. 63 Abs. 1 AEUV verortet und darauf hingewiesen, dass auch „in einem Drittstaat ansässige Drittstaatsangehörige" geschützt seien; vgl. *M. Schwenke*, IStR 2006, 748 (751). Die vorgenannte Formulierung impliziert jedoch neben dem unbegrenzten persönlichen Anwendungsbereich (s.o. III.3) auch einen gegenüber den Sachverhalten zwischen zwei Mitgliedstaaten (s.o. IV.2.a) erweiterten räumlichen Anwendungsbereich.

248 Vgl. ausdrücklich EuGH v. 5.5.2011 – Rs. C-384/09 (Prunus u.a.), ECLI:EU:C:2011:276, Rz. 20.

249 Vgl. EuGH v. 14.12.1995 – verb. Rs. C-163/94, C-165/94 u. C-250/94 (Sanz de Lera u.a.), ECLI:EU:C:1995:451, Rz. 40 ff.

250 Siehe z.B. EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-513/03 (van Hilten-van der Heijden), ECLI:EU:C:2006:131; (Große Kammer) v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (FII Group Litigation I), ECLI:EU:C:2006:774, Rz. 165 ff.; v. 24.5.2007 – Rs. C-157/05 (Holböck), ECLI:EU:C:2007:297, Rz. 31 ff.; v. 23.4.2008 – Rs. C-201/05 (CFC and Dividend Group Litigation), ECLI:EU:C:2008:239, Rz. 90 f.; (Große Kammer) v. 20.5.2008 – Rs. C-194/06 (Orange European Small Cap Fund), ECLI:EU:C:2008:289, Rz. 86 ff.; v. 4.6.2009 – verb. Rs. C-439/07 u. C-499/07 (KBC Bank u.a.), ECLI:EU:C:2009:339, Rz. 65 ff.; v. 10.2.2011 – verb. Rs. C-436/08 u. C-437/08 (Haribo u.a.), ECLI:EU:C:2011:61, Rz. 38, 46 ff.; (Große Kammer) v. 13.11.2012 – Rs. C-35/11 (FII Group Litigation II), ECLI:EU:C:2012:707, Rz. 99 ff.; v. 28.2.2013 – Rs. C-168/11 (Beker), ECLI:EU:C:2013:117, Rz. 30 ff.; v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (Itelcar), ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 23 ff.; v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12 (Emerging Markets), ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 35 ff.; v. 24.11.2016 – Rs. C-464/14 (SECIL) ECLI:EU:C:2016:896, Rz. 24 ff.

Spätestens seit dem Urteil „A" vom 18.12.2007 ist aber klar, dass der zweite Halbsatz des Art. 63 Abs. 1 AEUV sich von dem auf den Binnenmarkt fokussierenden ersten Halbsatz der Norm hinsichtlich seiner Anwendbarkeit der Art und dem Umfang nach nicht unterscheidet[251]. Insbesondere gelten keine abweichenden Besonderheiten für den sachlichen (s.o. II.2.e) oder den persönlichen Anwendungsbereich (s.o. III.3), und auch in territorialer Hinsicht kann auf bereits gewonnene Erkenntnisse zurückgegriffen werden: da Art. 63 Abs. 1, Halbs. 2 AEUV eine einseitige Verpflichtung der Mitgliedstaaten darstellt, ist auch insofern zunächst der abstrakte räumliche Geltungsbereich der Norm am Maßstab von Art. 52 EUV und Art. 355 AEUV abzustecken (s.o. IV.1); anschließend ist dann unter analoger Heranziehung der für reine EU-Fälle entwickelten Grundsätze (s.o. IV.2.a) zu prüfen, ob ein Sachverhalt grenzüberschreitende Merkmale im Verhältnis zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat aufweist oder sich „rein intern" in dem Mitgliedstaat oder dem Drittstaat abspielt.

Außergewöhnliche Schwierigkeiten dürften sich hierbei nicht ergeben. Es ist vielmehr zu erwarten, dass sich der Diskussionsschwerpunkt bei Drittstaatsfällen zukünftig von der prinzipiellen Anwendbarkeit des Verbotstatbestands des Art. 63 Abs. 1, Halbs. 2 AEUV wegbewegt hin zu speziellen Einzelfragen, so etwa zu der vorgelagerten Frage, ob die Kapitalverkehrsfreiheit im Einzelfall durch eine andere Grundfreiheit tatbestandlich „verdrängt" wird (s.u. V.3.b) oder hin zur nachgelagerten Frage, ob die Schutzwirkung von Art. 63 Abs. 1 AEUV im Drittstaatsfall möglicherweise deshalb im Ergebnis leerlaufen könnte, weil zugunsten einer (schon länger existenten) nationalen Maßnahme die Bestandsschutzklausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV eingreift.

bb) „Stillstandsklausel" des Art. 64 Abs. 1 AEUV

Der gemeinsam mit Art. 63 Abs. 1 AEUV (ursprünglich Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag i.d.F. von Maastricht) in das Primärrecht aufgenommene Art. 64 Abs. 1 AEUV (ex Art. 73c Abs. 1 EG-Vertrag i.d.F. von Maastricht) stellt bestimmte Kapitalverkehrsbeschränkungen, die *„aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften"* (sowie außerdem auch *„aufgrund von Rechtsvorschriften der Union"*) im Verhältnis zu dritten Ländern eintreten, von den Verbotswirkungen des Art. 63 Abs. 1 AEUV frei. In sachli-

251 Siehe EuGH (Große Kammer) v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (A), ECLI:EU:C:2007:804, Rz. 21 ff., 28 ff.

cher Hinsicht geht es dabei um beschränkende Maßnahmen „*im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten*". Die betreffenden „*Beschränkungen*" müssen dabei in zeitlicher Hinsicht bereits zu einem bestimmten Datum „*bestehen*", und zwar für innerstaatliche Regelungen in Kroatien am 31.12.2002, in Bulgarien, Estland und Ungarn am 31.12.1999 sowie in allen übrigen Mitgliedstaaten am 31.12.1993.

Diese Bestandsschutz- oder auch „grandfather"-Klausel[252] ist im Kontext der „erga omnes"-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu sehen: ihre Anwendbarkeit macht hinsichtlich einer grds. von Art. 63 Abs. 1, Halbs. 2 AEUV erfassten, den Kapitalverkehr „*zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern*" beschränkenden nationalen Maßnahme (s.o. IV.2.b.aa) die Prüfung einer etwaigen Eingriffsrechtfertigung obsolet, so dass die Klausel in ihrer faktischen Wirkung einer Tatbestandsausnahme für Drittstaatsfälle gleichkommt. Ist sie anwendbar, kommt es nämlich auf rechtfertigende nationale Regelungsinteressen oder Gesichtspunkte der Verhältnismäßigkeit nicht an.

Zu den sachlichen und zeitlichen Anwendungsvoraussetzungen von Art. 64 Abs. 1 AEUV gibt es bereits eine reichhaltige EuGH-Judikatur[253], die insbesondere einen Schwerpunkt bei der Frage hat, inwiefern spätere gesetzgeberische Änderungen den zuvor erworbenen Bestandsschutz ei-

252 Siehe z.B. *L. Flynn*, CML Rev. 2002, 773 (774 u. 792); *W. Schön* in Gocke u.a. (Fn. 152), S. 489 (493); *G. Breuninger*/*C. Wimpissinger*, GmbHR 2005, 559 (563); *I. Dörr*, FR 2009, 555 (560); *J. Bron*, EWS 2011, 245 (246).

253 Vgl. z.B. zur Nichtanwendbarkeit ggü. EWR-Staaten EuGH v. 23.9.2003 – Rs. C-452/01 (Ospelt u.a.), ECLI:EU:C:2003:493, Rz. 31. Zur Anwendbarkeit im außersteuerlichen Bereich EuGH v. 14.12.1995 – verb. Rs. C-163/94, C-165/94 u. C-250/94 (Sanz de Lera u.a.), ECLI:EU:C:1995:451, Rz. 31 ff.; v. 11.2.2010 – Rs. C-541/08 (Fokus Invest), ECLI:EU:C:2010:74, Rz. 39 ff. Außerdem gerade im steuerlichen Kontext EuGH (Große Kammer) v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (FII Group Litigation I), ECLI:EU:C:2006:774, Rz. 176 ff.; v. 24.5.2007 – Rs. C-157/05 (Holböck), ECLI:EU:C:2007:297, Rz. 31 ff.; (Große Kammer) v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (A), ECLI:EU:C:2007:804, Rz. 45 ff.; v. 5.5.2011 – Rs. C-384/09 (Prunus u.a.), ECLI:EU:C:2011:276, Rz. 34 ff.; (Große Kammer) v. 13.11.2012 – Rs. C-35/11 (FII Group Litigation II), ECLI:EU:C:2012:707, Rz. 101 ff.; v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12 (Emerging Markets), ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 45 ff.; v. 21.5.2015 – Rs. C-560/13 (Wagner-Raith), ECLI:EU:C:2015:347, Rz. 20 ff.; v. 24.11.2016 – Rs. C-464/14 (SECIL) ECLI:EU:C:2016/896, Rz. 73 ff.; v. 15.2.2017 – Rs. C-317/15 (X), ECLI:EU:C:2017:119, Rz. 17 ff.

ner nationalen Maßnahme entfallen lassen[254]. Die aktuelle Vorlage des BFH vom 12.10.2016 zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG (Rs. C-135/17, X-GmbH) zielt genau auf diesen Aspekt[255], und auch der kurz zuvor am 20.9.2016 ergangene Vorlagebeschluss des FG Münster zur gewerbesteuerlichen Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG (Rs. C-685/16, EV) hat hier einen Schwerpunkt[256], so dass in Kürze hierzu weitere Präzisierungen aus Luxemburg zu erwarten sein werden.

V. Besondere Abgrenzungsfragen und Grundfreiheitskonkurrenzen

1. Verhältnis der Grundfreiheiten zum allgemeinen Diskriminierungsverbot (Art. 18 Abs. 1 AEUV)

Keine Probleme bereitet die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten von der allgemeinen Regelung des Art. 18 Abs. 1 AEUV, wonach „*(u)nbeschadet besonderer Bestimmungen der Verträge … in ihrem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten*" ist. Da die Subsidiarität dieser Bestimmung schon in ihrem Wortlaut angelegt ist, entspricht es ständiger Rechtsprechung des EuGH, dass die Grundfreiheiten als „besondere Bestimmungen der Verträge" vorgehen[257]. Demzufolge hat es auch für den Bereich des Steuerrechts bisher keinen Fall gegeben, in dem Art. 18 Abs. 1 AEUV an Stelle der Binnenmarktfreiheiten eigenständige Bedeutung erlangt hätte[258].

254 Dazu etwa *W. Schön* in Gocke u.a. (Fn. 152), S. 489 (494); *D. Gosch/J. Schönfeld*, IStR 2015, 755 (759); *M. Bannes/F. Holle*, StuW 2017, 112 (117 ff.).

255 BFH v. 12.10.2016 – I R 80/14, BStBl. II 2017, 615 unter III.2.c. Dazu *M. Bannes/A. Cloer/F. Holle*, FR 2017, 620 ff.; *K. Weber*, DStR 2017, 1302 ff.

256 FG Münster v. 20.9.2016 – 9 K 3911/13 F, EFG 2017, 323 unter B.III.1. Dazu *S. Müller/J. Kollmann*, ISR 2017, 82 ff.; *G. Kraft/U. Hohage*, DB 2017, 1612 ff.

257 Vgl. etwa EuGH v. 30.5.1989 – Rs. 305/87 (Kommission/Griechenland), ECLI:EU:C:1989:218, Rz. 12 m.w.N.; v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98 (Vestergaard), ECLI:EU:C:1999:533, Rz. 16 f.

258 Siehe aber EuGH (Große Kammer) v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03 (Schempp), ECLI:EU:C:2005:446, Rz. 17 zum Zusammenspiel von Art. 18 Abs. 1 mit Art. 21 Abs. 1 AEUV. Demgegenüber wird bei EuGH v. 23.4.2009 – Rs. C-544/07 (Rüffler), ECLI:EU:C:2009:258, Rz. 58 ff. allein auf Art. 21 Abs. 1 AEUV abgestellt und hierdurch Art. 18 Abs. 1 AEUV obsolet.

2. Verhältnis der wirtschaftlichen Grundfreiheiten (Marktfreiheiten) zum allgemeinen Freizügigkeitsrecht der EU-Bürger (Art. 21 Abs. 1 AEUV)

Auch das Verhältnis der auf ökonomische Aktivitäten fokussierten Grundfreiheiten zum allgemeinen Freizügigkeitsrecht nach Art. 21 Abs. 1 AEUV ist unproblematisch. Sofern letztere Vorschrift allen EU-Bürgern das Recht gewährt, „*sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der in den Verträgen und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten*“, kann ohnehin ein Konkurrenzproblem zu den Marktfreiheiten allenfalls insoweit entstehen, wie es um die Freizügigkeit von natürlichen Personen geht. Diesbzgl. hat der Gerichtshof bereits in mehreren Entscheidungen das Verhältnis des allgemeinen Freizügigkeitsrechts zur Arbeitnehmerfreizügigkeit[259] sowie auch zur Niederlassungs-[260] und zur Dienstleistungsfreiheit[261] untersucht und grds. den Art. 45, 49 und 56 AEUV den Vorrang eingeräumt[262]. Art. 21 Abs. 1 AEUV erlangt daher letztlich nur dort eigenständige Bedeutung, wo der sachliche Anwendungsbereich der wirtschaftlichen Grundfreiheiten die persönliche Bewegungsfreiheit einer Person nicht bereits (als Annexrecht) mitumfasst.

259 Siehe speziell dazu etwa EuGH v. 9.11.2006 – Rs. C-520/04 (Turpeinen), ECLI:EU:C:2006:703, Rz. 13; v. 23.4.2009 – Rs. C-544/07 (Rüffler), ECLI:EU:C:2009:258, Rz. 50 ff.; v. 19.11.2015 – Rs. C-632/13 (Hirvonen), ECLI:EU:C:2015:765, Rz. 21.

260 Dazu EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 (N), ECLI:EU:C:2006:525, Rz. 22; v. 26.10.2006 – RC-345/05 (Kommission/Portugal), ECLI:EU:C:2006:685, Rz. 13; v. 18.1.2007 – Rs. C-104/06 (Kommission/Schweden), ECLI:EU:C:2007:40, Rz. 15; v. 17.1.2008 – Rs. C-152/05 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2008:17, Rz. 18.

261 Speziell dazu EuGH v. 11.9.2007 – Rs. C-76/05 (Schwarz u.a.), ECLI:EU:C:2007:492, Rz. 34 ff. und C-318/05 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2007:495, Rz. 65 ff.; v. 20.5.2010 – Rs. C-56/09 (Zanotti), ECLI:EU:C:2010:288, Rz. 24.

262 Ausnahmsweise wurden bei EuGH v. 26.5.2016 – Rs. C-300/15 (Kohll u.a.), ECLI:EU:C:2016:361, Rz. 22 ff. Art. 45 und Art. 21 Abs. 1 AEUV parallel geprüft, da dem Gerichtshof nicht alle Umstände des Ausgangsverfahrens bekannt waren.

3. Konkurrenzverhältnisse der Marktfreiheiten untereinander

Interessant ist demgegenüber die Abgrenzung der einzelnen Marktfreiheiten untereinander. Diese wird aus dem sachlichen Anwendungsbereich (s.o. II.) heraus vorgenommen.

a) Situationen der alternativen Anwendbarkeit

Vielfach ergibt sich insofern eine alternative Anwendbarkeit und lässt sich eine letztlich allein einschlägige Freiheitsgarantie anhand von bestimmten Schlüsselkriterien bestimmen. So kann z.B. die Abgrenzung der Warenverkehrs- von der Dienstleistungsfreiheit typischerweise mit Hilfe des Kriteriums erfolgen, ob das Bezugsobjekt ein körperlicher Gegenstand oder aber ein immaterielles Recht ist[263]. Wird Bargeld über die Grenze transportiert, kommt es für die Anwendung der Warenverkehrsfreiheit einerseits oder des freien Kapital- oder Zahlungsverkehrs andererseits darauf an, ob es sich um gültige gesetzliche Zahlungsmittel handelt[264]. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit lässt sich von der Niederlassungs- und auch Dienstleistungsfreiheit danach abgrenzen, ob eine Weisungsgebundenheit oder aber eine Selbständigkeit vorliegt[265]. Für die Abgrenzung von Dienstleistungs- von Niederlassungsfreiheit untereinander kommt es wiederum auf das Ausmaß der „Kontaktschwelle" zum anderen Mitgliedstaat und auf die Verfestigung einer wirtschaftlichen Integration in diesen an[266].

263 Siehe schon EuGH v. 14.7.1977 – Rs. 1/77 (Bosch), ECLI:EU:C:1977:130, Rz. 4. In einigen Fällen, in denen ein Gegenstand nur unselbständiger „Annex" bei der Erbringung einer Dienstleistung ist, hat der Gerichtshof allerdings Art. 56 AEUV den Vorrang eingeräumt: vgl. zu Lotterielosen EuGH v. 24.3.1994 – Rs. C-275/92 (Schindler), ECLI:EU:C:1994:119, Rz. 21 ff. und dazu *H.-G. Kamann* in Streinz (Fn. 44), Art. 28 AEUV Rz. 19 sowie zu Dekodern für Satellitenfernsehen (Große Kammer) v. 4.10.2011 – verb. Rs. C-403/08 u. C-429/08 (Football Association), ECLI:EU:C:2011:631, Rz. 77 ff. und dazu *E. Pache* in Ehlers (Fn. 17), § 11 Rz. 70. Zu Differenzierungen bzgl. Warenverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit bei Telekommunikationsgeräten s. auch EuGH v. 22.1.2002 – Rs. C-390/99 (Canal Satélite Digital), ECLI:EU:C:2002:34, Rz. 29 ff.

264 Siehe EuGH v. 23.2.1995 – verb. Rs. C-358/93 u. C-416/93 (Bordessa u.a.), ECLI:EU:C:1995:54, Rz. 12 ff.

265 Vgl. zu einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94 (Asscher), ECLI:EU:C:1996:251, Rz. 26.

266 Vgl. z.B. EuGH v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 (Gebhard), ECLI:EU:C:1995:411, Rz. 25–28; v. 17.6.1997 – Rs. C-70/95 (Sodemare u.a.), ECLI:EU:C:1997:301, Rz. 24; (Große Kammer) v. 23.2.2016 – Rs. C-179/14 (Kommission/Ungarn),

b) Problem der kumulativen Anwendbarkeit

Zu einer wirklichen Problemzone haben sich – und zwar in aller Deutlichkeit erst innerhalb der letzten zehn bis fünfzehn Jahre – allerdings solche Fälle entwickelt, bei denen ein und derselbe Sachverhalt grds. vom sachlichen Anwendungsbereich mehrerer Grundfreiheiten erfasst wird. Derartige „Überlappungen" sind im AEUV auch an mehreren Stellen angedeutet: so bezieht bereits die sog. Subsidiaritätsklausel im Halbs. 2 von Art. 57 Abs. 1 AEUV „*Leistungen*" nur insoweit in die Regelungen über den freien Dienstleistungsverkehr ein, „*soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen*". Zudem ordnet Art. 58 Abs. 2 AEUV auch weiterhin unverändert an, dass „*(d)ie Liberalisierung der mit dem Kapitalverkehr verbundenen Dienstleistungen der Banken und Versicherungen … im Einklang mit der Liberalisierung des Kapitalverkehrs durchgeführt*" wird, und es finden sich wechselseitige Verweisungen zwischen den Vertragskapiteln über die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 49 Abs. 2 AEUV[267] und Art. 65 Abs. 2 AEUV[268]. Durch die allmähliche Erkundung der Kapitalverkehrsfreiheit und die Orientierung ihres sachlichen Anwendungsbereichs an der Nomenklatur zur Richtlinie 88/361/EWG durch den EuGH nahm der Umfang dieser potentiellen Überschneidungen der sachlichen Anwendungsbereiche deutlich zu[269].

Lange Zeit wurden angenommen, dass dies zu einer kumulativen Anwendbarkeit mehrerer Grundfreiheiten nebeneinander führe und hierdurch „jeweils eine andere inhaltliche Dimension desselben Vorgangs" geschützt sei[270]. In der Tat sprach vor allem die Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zu Grundstückserwerben im Kontext von Niederlassungsvorgängen[271] für eine solche Sichtweise: so qualifizierte der EuGH

ECLI:EU:C:2016:108, Rz. 150 ff. Vgl. auch Art. 57 Abs. 3 AEUV: „*Unbeschadet des Kapitels über die Niederlassungsfreiheit …*".

267 „*Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit …*".

268 „*Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit den Verträgen vereinbar sind*".

269 Vgl. speziell zur Abgrenzung der Kapitalverkehrsfreiheit von den übrigen Freiheiten *J. Bröhmer* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 63 Rz. 14 ff.

270 Siehe nur *W. Schön* in Gocke u.a. (Fn. 152), S. 489 (498 ff. m.w.N.), der dies zum damaligen Zeitpunkt als die herrschende Meinung ansah.

271 Vgl. zur Negativabgrenzung bzgl. des Grundstückserwerbs ohne entsprechenden Niederlassungsvorgang i.S.v. Art. 49 AEUV EuGH v. 11.10.2007 –

etwa im Urteil „Kommission/Griechenland" in Anknüpfung an den Regelungsauftrag in Art. 54 Abs. 3 Buchst. c EWG-Vertrag (heute Art. 50 Abs. 2 Buchst. e AEUV) „das Recht, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats Immobilien zu erwerben, zu nutzen und darüber zu verfügen", ausdrücklich als „die notwendige Ergänzung der Niederlassungsfreiheit"[272], und auch im schon genannten Fall „Halliburton" wurde bzgl. der Veräußerung einer Zweigniederlassung einschließlich eines Grundstücks auf die Niederlassungsfreiheit abgestellt[273]. Nachdem jedoch die Kapitalverkehrsfreiheit im Primärrecht verankert und für unmittelbar anwendbar erklärt worden war (s.o. II.2.e), sah der EuGH in anschließenden Entscheidungen – erneut unter Hinweis auf Art. 54 Abs. 3 Buchst. c EG-Vertrag – den Grundstückserwerb als Fall des „*Kapitalverkehrs*" (Art. 63 Abs. 1 AEUV) an[274], so dass auf den Gesamtvorgang Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nebeneinander zur Anwendung kamen[275].

Gerade im Dreieck des freien Niederlassungs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs hat sich dann aber in sehr kurzer Zeit eine komplexe Rechtsprechungslinie entwickelt: im Urteil „Cadbury Schweppes" vom 12.9.2006 stellte der EuGH zunächst fest, dass die – ab einer Beteiligung von mehr als 50 % eingreifenden – britischen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung in den sachlichen Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen, da der Gesellschafter bei einer solchen Beteiligungsquote einen „sicheren Einfluss" (bzw. „die Kontrolle") über die ausländische Gesellschaft habe[276]; der Gerichtshof fügte dann aber hinzu,

Rs. C-451/05 (ELISA), ECLI:EU:C:2007:594, Rz. 58, 64 f. Anders gelagert war auch die Problematik bei EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-250/08 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2011:793 und C-253/09 (Kommission/Ungarn), ECLI:EU:C:2011:795, wo es jeweils um die Veräußerung und den Neuerwerb privat genutzter Wohnungen ging.

272 EuGH v. 30.5.1989 – Rs. 305/87 (Kommission/Griechenland), ECLI:EU:C:1989:218, Rz. 22. Vgl. zuvor auch bereits den Hinweis bei EuGH v. 6.11.1984 – Rs. 182/83 (Fearon), ECLI:EU:C:1984:335, Rz. 6 f.

273 EuGH v. 12.4.1994 – Rs. C-1/93 (Halliburton), ECLI:EU:C:1994:127, Rz. 6 f.

274 EuGH v. 1.6.1999 – Rs. C-302/97 (Konle), ECLI:EU:C:1999:271, Rz. 22; v. 5.3.2002 – verb. Rs. C-515/99 u.a. (Reisch u.a.), ECLI:EU:C:2002:135, Rz. 29 m.w.N.

275 Siehe dazu auch Generalanwältin *Ch. Stix-Hackl* v. 15.12.2005 – Rs. C-386/04 (Centro di Musicologia), ECLI:EU:C:2005:785, Rz. 38 f.

276 EuGH (Große Kammer) v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 31 f.

dass etwaige Beeinträchtigungen der Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit durch die britischen Steuernormen lediglich „die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit" seien und „keine eigenständige Prüfung" dieser Normen am Maßstab der beiden anderen Grundfreiheiten rechtfertigten[277]. In ähnlicher Weise entschied der EuGH nur wenige Wochen später im Urteil „Fidium Finanz" vom 3.10.2006, dass bei prinzipieller Anwendbarkeit sowohl der Dienstleistungs- als auch der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen sei, inwieweit die nationale Maßnahme „die Ausübung dieser Grundfreiheiten berührt" und ob im Einzelfall „eine von ihnen hinter die andere zurücktritt", eine Überprüfung der nationalen Maßnahme erfolge „grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Freiheiten, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Einzelfalls eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann"[278].

Da es im letztgenannten Fall um eine Finanzdienstleistungsgesellschaft aus der Schweiz ging, wurden die Folgen dieser – am Inhalt der zu prüfenden nationalen Norm orientierten – sog. „Verdrängungsrechtsprechung" schlagartig deutlich: indem der EuGH im Urteilsfall der Dienstleistungsfreiheit den Vorrang einräumte, war einerseits der Zugang zur „erga omnes"-Wirkung von Art. 63 Abs. 1 AEUV (s.o. IV.2.b.aa) abgeschnitten, andererseits aber auch kein wirklicher Schutz über Art. 56 AEUV gegeben, da die territoriale Reichweite der Dienstleistungsfreiheit auf Sachverhalte zwischen den Mitgliedstaaten begrenzt ist (s.o. IV.2.a). Dies hat geradezu eine Lawine von Schrifttumsäußerungen sowie auch Folgeentscheidungen des EuGH nach sich gezogen, deren nähere Darstellung den vorliegenden Rahmen sprengen würde[279].

Kritisch zu sehen ist dies bereits deshalb, weil die Rechtsprechung schon bzgl. der Zuordnung bestimmter Sachverhalte zum sachlichen Anwendungsbereich der verschiedenen Freiheiten nicht immer eindeutig ist[280]. Auffällig ist dies insbesondere bei der Behandlung von Darlehenszinsen: während der EuGH auf die Darlehensvergabe von Banken zunächst

277 EuGH (Große Kammer) v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 33.

278 EuGH (Große Kammer) v. 3.10.2006 – Rs. C-452/04 (Fidium Finanz), ECLI:EU:C:2006:631, Rz. 34 m.w.N. aus der Rechtsprechung zur Abgrenzung von Warenverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit.

279 Siehe stellvertretend *W. Schön* in Ackermann/Köndgen (Hrsg.), FS für W.-H. Roth (2015), S. 551 (570 ff.) sowie *W. Schön*, EBOR 2016, 229 (248 ff.).

280 Vgl. etwa *J. Bröhmer* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 63 Rz. 38 ff., 46 f.

Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nebeneinander zur Anwendung brachte[281], schwenkte er dann im o.g. „Fidium Finanz"-Urteil über zum Verdrängungsansatz (mit Vorrang der Dienstleistungsfreiheit) und prüfte zuletzt in „Brisal" ohne jede Vorrangsdiskussion nur letztere Freiheit[282]; bei konzerninternen Darlehen startete der Gerichtshof hingegen bei der Niederlassungsfreiheit[283] und wechselte dann mit dem Fall „Thin Cap Group Litigation" zur Verdrängungsrechtsprechung, bei der i.d.R. die Niederlassungsfreiheit als vorrangig angesehen[284], ausnahmsweise aber auch die Kapitalverkehrsfreiheit[285], bevor jüngst in „Masco Denmark" sofort auf die Niederlassungsfreiheit abgestellt wurde[286]. Auch wenn die bislang durch Vorabentscheidungsersuchen dominierte Entscheidungspraxis des Gerichtshofs von den konkreten Vorlagefragen nationaler Gerichten und dem jeweiligen Ausgangsfall (Drittstaats- oder EU-Sachverhalt) sowie der innerstaatlich relevanten Norm beeinflusst wird, würde man sich klarere Vorgaben des EuGH bei der Auslegung der Primärrechtsnormen wünschen.

Kritisch zu betrachten ist aber auch das Ergebnis der o.g. „Verdrängungs"-Rechtsprechung, wonach sich in vielen Fällen gerade durch die kumulative sachliche Anwendbarkeit mehrerer Grundfreiheiten ein *Schutzdefizit* zu Lasten der betroffenen Marktteilnehmer ergeben kann. Typischerweise geht diese Grundfreiheitskonkurrenz zu Lasten der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV), die sich neben ihrem weiten sachlichen Anwendungsbereich (s.o. II.2.e) durch einen weiten persönlichen (s.o. III.3) sowie insbesondere wegen ihrer „erga omnes"-Wirkung auch durch einen weiten territorialen Anwendungsbereich (s.o. IV.2.b.aa) auszeichnet. Zudem läuft durch diese Rechtsprechung auch die eingangs genann-

281 Siehe EuGH v. 14.11.1995 – Rs. C-484/03 (Svensson u.a.), ECLI:EU:C:1995:379, Rz. 5 ff.
282 EuGH v. 13.7.2016 – Rs. C-18/15 (Brisal u.a.), ECLI:EU:C:2016:549, Rz. 17 ff.
283 EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst). ECLI:EU:C:2002:749, Rz. 31 ff.
284 EuGH (Große Kammer) v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (Thin Cap Group Litigation), ECLI:EU:C:2007:161, Rz. 26 ff.; v. 10.5.2007 – Rs. C-492/04 (Lasertec), ECLI:EU:C:2007:273, Rz. 19 ff.; v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 (Lammers & Van Cleeff), ECLI:EU:C:2008:24, Rz. 14 ff.; v. 22.12.2008 – Rs. C-282/07 (Truck Center), ECLI:EU:C:2008:762, Rz. 24 ff.
285 EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (Itelcar), ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 14 ff.
286 EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-593/14 (Masco Denmark u.a.), ECLI:EU:C:2016:984, Rz. 23 ff.

te – allerdings ohnehin vom EuGH nur begrenzt ernst genommene[287] – Subsidiaritätsklausel des Art. 57 Abs. 1, Halbs. 2 AEUV insofern leer[288].

Die vorgenannten Probleme lassen sich an folgendem Beispiel aufzeigen: wenn ein in Belgien wohnender Drittstaatsangehöriger eine Spareinlage bei einer Bank in einem anderen Mitgliedstaat tätigt und dann in Belgien bei der Besteuerung der erzielten Sparzinsen benachteiligt wird, sieht er sich mit dem Umstand konfrontiert, dass der EuGH insofern jüngst die Dienstleistungsfreiheit als vorrangig und die Kapitalverkehrsfreiheit als „völlig zweitrangig" eingestuft hat[289]. Versteht nun man aber die EuGH-Rechtsprechung zu Art. 56 AEUV in einem engen Sinne so, dass Leistungsempfänger ohne EU-Staatsangehörigkeit subjektiv nicht geschützt sind (s.o. III.2.b), steht der betroffene Anleger am Ende ohne jeglichen grundfreiheitlichen Schutz da. Gleiches gilt dann aber auch für den in Belgien wohnenden EU-Staatsangehörigen, der seine Spareinlage bei einer Bank in einem Drittstaat getätigt hat, da laut EuGH erneut die Kapitalverkehrsfreiheit verdrängt und der Anleger hinsichtlich des Schutzes durch die Dienstleistungsfreiheit an deren territoriale Grenze stoßen würde.

Wirklich überzeugen können auch die vom EuGH entwickelten Prüfungsschritte und die dafür gegebene Begründung nicht. So hat der Gerichtshof sich in einer Vielzahl von Verfahren am Beispiel der Besteuerung von Gesellschaftsbeteiligungen mit dem Verhältnis zwischen Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit befasst[290]. Für die Auf-

287 Vgl. dazu etwa *T. Kingreen* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 34–36 AEUV Rz. 122 m.w.N.

288 Siehe nur EuGH (Große Kammer) v. 3.10.2006 – Rs. C-452/04 (Fidium Finanz), ECLI:EU:C:2006:631, Rz. 31 ff. Vgl. auch *J. Bröhmer* in Calliess/Ruffert (Fn. 17), Art. 63 Rz. 46 zu EuGH v. 28.4.1998 – Rs. C-118/96 (Safir), ECLI:EU:C:1998:170.

289 Siehe zuletzt EuGH v. 8.6.2017 – Rs. C-580/15 (Van der Weegen u.a.), ECLI:EU:C:2017:429, Rz. 25 f. Zuvor hatte der Gerichtshof mehrfach Art. 56 AEUV herangezogen und Art. 63 Abs. 1 AEUV nicht mehr gesondert geprüft, ohne auf das Verhältnis beider Freiheiten untereinander einzugehen: EuGH v. 6.6.2013 – Rs. C-383/10 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2013:364, Rz. 41 ff., 74; v. 29.10.2015 – Rs. C-589/14 (Kommission/Belgien), Rz. 40 ff., 51. Noch weiter vorangehend erfolgte schlicht eine parallele Prüfung beider Freiheiten nebeneinander: EuGH v. 3.4.2004 – Rs. C-334/02 (Kommission/Frankreich), ECLI:EU:C:2004:129, Rz. 23 ff.; v. 11.6.2009 – verb. Rs. C-155/08 u. C-157/08 (X u.a.), ECLI:EU:C:2009:368, Rz. 32 f.; v. 1.7.2010 – Rs. C-233/09 (Dijkman u.a.), ECLI:EU:C:2010:397, Rz. 21 ff.

290 Vgl. hierzu auch *S. Hindelang*, IStR 2010, 443 (444 ff.).

lösung der Konkurrenzsituation hat sich dabei in den Urteilen „Franked Investment Income Group Litigation II", „Itelcar" und „Kronos International" folgendes Prüfschema herausgebildet: zielt die zur Diskussion stehende nationale Norm auf Kontrollbeteiligungen mit sicherer Einflussnahme auf die Gesellschaft, ist nur Art. 49 AEUV anzuwenden, zielt sie hingegen auf bloße Portfoliobeteiligungen zu reinen Anlagezwecken ohne Einflussnahme auf die Verwaltung oder Kontrolle der Gesellschaft, ist ausschließlich Art. 63 Abs. 1 AEUV anwendbar[291]; ist keine eindeutige Zuordnung in diese beiden Kategorien möglich und die Norm insofern „neutral", also grds. eine Anwendung sowohl von Art. 49 AEUV oder Art. 63 Abs. 1 AEUV möglich, sollen zur Einordnung unter eine der beiden Vorschriften „die tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falles zu berücksichtigen" sein – wobei dieser zusätzliche Prüfungsschritt allerdings nur für Sachverhalte zwischen Mitgliedstaaten eingreifen soll, während es im Verhältnis zu Drittstaaten allein bei der abstrakten Normprüfung bleiben und letztlich die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1, Halbs. 2 AEUV) anwendbar sein soll[292].

Dieses Prüfschema soll laut EuGH für „outbound"- wie „inbound"-Beteiligungen gleichermaßen gelten und verhindern, „dass die Auslegung von Art. 63 Abs. 1 AEUV in Bezug auf die Beziehungen zu Drittstaaten es Wirtschaftsteilnehmern, die sich außerhalb des territorialen Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit befinden, erlaubt, in den Genuss dieser Freiheit zu gelangen"[293]. Gerade wenn letzteres die Zielsetzung dieser komplizierten Prüfung ist, stellt sich aber die Frage, warum

291 EuGH (Große Kammer) v. 13.11.2012 – Rs. C-35/11 (FII Group Litigation II), ECLI:EU:C:2012:707, Rz. 93 ff.; v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (Itelcar), ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 16 f.; v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12 (Kronos International), ECLI:EU:C:2014:2200, Rz. 36 ff.

292 EuGH (Große Kammer) v. 13.11.2012 – Rs. C-35/11 (FII Group Litigation II), ECLI:EU:C:2012:707, Rz. 90–92; v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (Itelcar), ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 18; v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12 (Kronos International), ECLI:EU:C:2014:2200, Rz. 30–32.

293 Siehe EuGH v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12 (Emerging Markets), ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 31 f. m.w.N. Vgl. auch EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (Itelcar), ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 24, wo erwähnt wird, die strittige nationale Norm betreffe nicht „die Voraussetzungen des Marktzugangs … in dem betreffenden Mitgliedstaat". Ob der Gerichtshof damit an die besonders intensiv diskutierte Judikatur in der Folge von EuGH v. 24.11.1993 – verb. Rs. C-267/91 u. C-268/91 (Keck u.a.), ECLI:EU:C:1993:905, Rz. 17, anknüpfen will, ist unklar.

bei „neutralen" Normen die zweite Prüfungsebene – die Berücksichtigung der „tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falles" – ausschließlich bei reinen EU-Fällen zur Anwendung kommen soll. Während sie bei diesen mit steigendem Beteiligungsumfang dazu führt, dass die Gefahr einer Verdrängung der Kapitalverkehrsfreiheit (und damit einer Beschneidung des Schutzes von Nicht-EU-Bürgern und Gesellschaften außerhalb des Anwendungsbereichs von Art. 54 AEUV wie im Fall „Kronos"[294]) größer wird, sind im Drittstaatsfall sogar Direktinvestitionen bis hoch zur Alleingesellschafterstellung für die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit unschädlich. In Anbetracht des erklärten Ziels, ein „Erschleichen" des Schutzes von Niederlassungsvorgängen in Drittstaatssachverhalten auf dem Umweg über die Kapitalverkehrsfreiheit zu verhindern, müsste der EuGH die genannte zweite Prüfungsebene an sich auch – oder sogar nur – bei Drittstaatfällen anwenden.

Statt aber nun punktuell die komplexe Prüfungsstruktur zu verschlimmbessern oder zukünftig intensiv darüber zu streiten, unter welchen Bedingungen die eine Grundfreiheit gegenüber der anderen „völlig zweitrangig" ist, sollte der EuGH die gesamte „Verdrängungsrechtsprechung" noch einmal grundlegend überdenken. Zumindest sofern diese Rechtsprechung für *rein EU-interne Sachverhalte* darauf hinausläuft, dass ein Mehr an anwendbaren Grundfreiheiten tendenziell (durch Abschneiden der in ihrem subjektiven Anwendungsbereich unbegrenzten Kapitalverkehrsfreiheit) zu einem Weniger an geschützten Rechtspositionen führt, erscheint dies widersinnig und mit den Kerngedanken des Binnenmarkts nicht zu vereinbaren. Zudem hält der Gerichtshof seine eigene Linie selbst nicht konsequent durch, wie soeben das Urteil „BT Pension Scheme" vom 14.9.2017 gezeigt hat, in dem der EuGH zur Abgrenzung von Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit ohne jegliche Berücksichtigung der zu prüfenden nationalen Norm sofort auf das tatsächliche Beteiligungsverhältnis abstellt[295].

Unausgesprochen dürfte der EuGH seine o.g. Rechtsprechungslinie deshalb ins Leben gerufen haben, um der von ihm anerkannten (zu) umfassenden Reichweite des Halbs. 2 von Art. 63 Abs. 1 AEUV für *Sachverhal-*

294 EuGH v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12 (Kronos International), ECLI:EU:C:2014:2200, Rz. 42 ff.

295 EuGH v. 14.9.2017 – Rs. C-628/15 (BT Pension Scheme), ECLI:EU:C:2017:687, Rz. 29 ff.

te im Verhältnis zu Drittstaaten (s.o. II.2.e und IV.2.b.aa) ein (übermäßig) begrenzendes Korrektiv entgegenzustellen[296]. Die deutliche Inkongruenz von Problem und Lösung führt jedoch zu Rechtsunsicherheit und zu wohl ungewollten Kollateralschäden für reine EU-Fälle. Das Problem liegt letztlich im Wortlaut von Art. 63 Abs. 1 AEUV selbst angelegt. Will man es nicht bereits durch Änderung dieser primärrechtlichen Grundlage lösen, so bleibt noch der Erlass sekundärrechtlicher Eingrenzungen nach Art. 64 Abs. 2 oder Abs. 3 AEUV (bzw. speziell für steuerliche Maßnahmen auch nach Art. 65 Abs. 3 AEUV). Bis dahin wäre der Rechtssicherheit eher damit gedient, wenn im Grundsatz alle sachlich einschlägigen Freiheitsgarantien im Zweifel parallel angewendet werden könnten[297].

VI. Schlusswort

Die Grundfreiheiten überspannen die wirtschaftlichen Tätigkeiten im EU-Binnenmarkt mit einem weiten „Schutznetz" zugunsten der Marktteilnehmer, was sich in einer inzwischen kaum mehr überschaubaren Vielzahl von EuGH-Entscheidungen zu steuerrechtlichen Vorschriften niedergeschlagen hat. Dabei darf allerdings der weitgehend anerkannte Prozess einer (strukturellen) „Konvergenz" der Grundfreiheiten[298] hinsichtlich ihrer Rechtsfolgen – also ihrer Schutzwirkung vor diskriminierenden (sowie ggf. auch nichtdiskriminierend-beschränkenden) Beeinträchtigungen – nicht den Blick darauf versperren, dass die Anwendungsvoraussetzungen jeweils konkret per Grundfreiheit im Einzelfall zu prüfen sind.

Bzgl. dieser Anwendungsvoraussetzungen lässt sich konstatieren, dass der Europäische Gerichtshof inzwischen einen relativ hohen Grad an Rechtssicherheit geschaffen hat. Der sachliche Anwendungsbereich der Binnenmarktfreiheiten ist grds. sehr umfassend. Insofern besteht kein Problem von sachlichen Schutzlücken, sondern vielmehr eines der sich teilweise überlappenden Anwendungsbereiche. Dies hat zu einer noch

296 Vgl. *W. Schön* in Ackermann/Köndgen (Fn. 279), S. 551 (575 m.w.N.).

297 Siehe in eben diesem Sinne auch *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 76; *P. von Wilmowsky* in Ehlers (Fn. 17), § 12 Rz. 51, 55.

298 Siehe *D. Ehlers* in Ehlers (Fn. 17), § 7 Rz. 20 sowie eingehend *A. Cordewener* (Fn. 10), S. 200. Zu jüngeren Entwicklungen des Konvergenzprozesses im Bereich der Exportfreiheit des Warenverkehrs (Art. 35 AEUV) vgl. *A. Brigola*, EuZW 2017, 5 ff.

immer nicht eindeutig konturierten Judikatur des EuGH im Hinblick auf „Verdrängungswirkungen" der Grundfreiheiten untereinander geführt, die speziell zu Lasten der Kapitalverkehrsfreiheit geht und hierdurch in subjektiver wie auch territorialer Hinsicht in bestimmten Fällen Schutzlücken gerade erst entstehen lässt. Rechtspolitisch wäre es sinnvoll, für Drittstaatssachverhalte spezifische und eindeutige Problemlösung über Maßnahmen des EU-Gesetzgebers zu entwickeln, statt dies der richterlichen Rechtsfindung durch den EuGH zu überlassen.

Hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs lässt sich einerseits feststellen, dass die klassischen Personenverkehrsfreiheiten – die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit – nur EU-Bürgern zugutekommen, wobei auch „EU-Gesellschaften" i.S.v. Art. 54 AEUV vom Niederlassungsrecht profitieren. Andererseits ist für die Waren- und die Kapitalverkehrsfreiheit eine solche subjektive Einengung auszuschließen. In der Mitte steht die Dienstleistungsfreiheit als Mischform von Personen- und Produktverkehrsfreiheit: auf Grund der Vorgaben des Wortlauts von Art. 56 Abs. 1 AEUV wird man den Leistungserbringer nicht von den Anforderungen entbinden können, als EU-Bürger bzw. „EU-Gesellschaft" zu qualifizieren und außerdem in einem Mitgliedstaat ansässig zu sein; eine spiegelbildliche Verengung des persönlichen Anwendungsbereichs auf der Seite des Leistungsempfängers deutet sich in der Rechtsprechung des EuGH an, ist aber in den Art. 56, 57 AEUV nicht zwingend angelegt. Die sauberste Lösung im Interesse des Binnenmarktes wäre es insofern, von der sog. Erstreckungsermächtigung[299] des Art. 56 Abs. 2 AEUV Gebrauch zu machen und mittels Sekundärrechtsakts auf die EU-Bürgerschaft des Leistungserbringers (bzw. auch die Anwendbarkeit von Art. 54 AEUV) zu verzichten sowie zugleich eine parallele – m.E. nur klarstellende – Regelung auch für den Leistungsempfänger zu treffen.

Zur territorialen Reichweite der Grundfreiheiten entspricht es weiterhin ständiger Rechtsprechung, dass ein grenzüberschreitender Sachverhalt zwischen zwei Mitgliedstaaten vorliegen muss. Es kann im Einzelfall aber auch ein aus einer rechtlichen (gesetzlichen oder vertraglichen) Regelung folgendes Merkmal ausreichen, wenn dieses eine grenzüberschreitende Anknüpfung zwischen zwei Mitgliedstaaten bewirkt. Für den besonderen Bereich der „erga omnes"-Wirkung der Kapitalverkehrs-

299 Vgl. zum Begriff *P.-Ch. Müller-Graff* in Streinz (Fn. 45), Art. 56 AEUV Rz. 131.

freiheit ist festzuhalten, dass prinzipiell die gleichen Grundsätze anwendbar sind wie bei Sachverhalten innerhalb der EU. Die Problemzonen liegen (auch) hier eher bei der Konkurrenz zu anderen Freiheiten sowie speziell beim Schutz von Altregelungen durch die Bestandsschutzklausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV. Darüber hinaus ergeben sich in den Drittstaatsfällen auch noch weitere Sonderfragen im Hinblick auf die Vergleichbarkeit von Sachverhalten oder die Rechtfertigung von Beeinträchtigungen.

Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit

Prof. Dr. *Joachim Englisch*
Westfälische Wilhelms-Universität Münster

I. Einleitung

II. Vergleichbarkeit

1. EuGH: Kasuistik statt Dogmatik
   a) Sonderweg im Steuerrecht
   b) Vielzahl von Prüfungsmustern
      aa) Gelegentlicher Verzicht auf jegliche Vergleichbarkeitsprüfung
      bb) Anerkennungsgrundsatz
      cc) Schumacker-Doktrin
      dd) Gerritse-Doktrin
      ee) Rekurs auf nationale Regelungsziele
      ff) Ausübung von Besteuerungshoheit
      gg) Resümee
   c) Variierender Prüfungsstandort
2. Alternative Prüfungsansätze
   a) Genereller Verzicht auf eine Vergleichbarkeitsprüfung?
   b) Konkretisierung anhand ökonomischer Handlungsalternativen
      aa) Binnenmarktfinale statt wertungsoffene Interpretation der Grundfreiheiten
      bb) Enge(re)s Wettbewerbs- bzw. Substitutionsverhältnis
3. Relevanz rechtsdogmatischer Fundierung

III. Rechtfertigung

1. Zulassung ungeschriebener Rechtfertigungsgründe
2. Vom Konglomerat zum System
   a) Versäumnisse und Inkonsistenzen der EuGH-Rechtsprechung
   b) Alternative einer Werteordnung der Rechtfertigungsgründe
      aa) Extrafiskalische Rechtfertigungsgründe
      bb) Steuerspezifische Rechtfertigungsgründe
         (1) Kohärenz und weitere Anliegen systembezogener Belastungsgleichheit
         (2) Internationale Abgrenzung und Koordination von Steuerhoheiten
3. Implikationen für die Frage staatenübergreifender Belastungsanalyse
   a) Erratische EuGH-Rechtsprechung
   b) Prinzipiengeleitete Differenzierung
      aa) Effektive Kontrolle und Durchsetzung nationaler Steueransprüche
      bb) Symmetrische Abgrenzung nationaler Steuerhoheit
      cc) Kohärenz des nationalen Steuersystems
      dd) Bekämpfung missbräuchlicher Aushöhlung nationaler Steuerhoheit
      ee) Internationale Koordination von Steuerhoheiten

(1) Zulässigkeit einer Einbeziehung auch ausländischer Belastungsfolgen
(2) Vorbehalt international abgestimmten Vorgehens
c) Bedeutung der Differenzierung für Maßnahmen gegen „Steuerflucht"
d) Grenzen einer Rechtfertigung unter Verweis auf ausländische Minderbelastungen
4. Entfall beschränkender Wirkung durch Option zur umfassenden Gleichstellung?
a) Problemstellung
b) Unfundiert ablehnende Haltung des EuGH
c) Würdigung im Lichte des grundfreiheitlichen Gewährleistungsgehalts im Steuerrecht
d) Rechtsdogmatische Einordnung

IV. Verhältnismäßigkeit
1. Prüfungsstruktur
a) Verkürzte Kontrolle durch den EuGH
b) Vorzugswürdigkeit der klassischen dreistufigen Kontrolle
c) Ergänzende Kontrolle innerer Widerspruchsfreiheit
2. Akzeptanz gesetzlicher Typisierungen
a) Tendenziell restriktive Haltung des EuGH
b) Notwendigkeit angemessener Berücksichtigung von Praktikabilitätserwägungen
3. Abweichende Beurteilungsmaßstäbe bei Unionsrechtsakten?

V. Zusammenfassung

I. Einleitung

Seit mehr als 30 Jahren entfaltet der Europäische Gerichtshof (EuGH) die Grundfreiheiten des Art. 26 Abs. 2 AEUV sowie die parallelen Freizügigkeitsgarantien des Art. 1 Abs. 2 EWR als quasi-verfassungsrechtliche Schranken der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität[1]. Sah sich der Gerichtshof zunächst noch veranlasst, auf die Anwendbarkeit der unionsrechtlichen Freizügigkeitsrechte auch auf das Gebiet der direkten Steuern gesondert einzugehen[2], so kann er dies inzwischen in seinen Urteilen ohne gesonderte Erwähnung schlicht voraussetzen. Die nationalen Ge-

1 Grundlegend EuGH v. 28.1.1986 – 270/83, Kommission/Frankreich („avoir fiscal"), ECLI:EU:C:1986:37.

2 S. bspw. EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 21; v. 11.8.1995 – Rs. C-80/94, Wielockx, ECLI:EU:C:1995:271, Rz. 16; v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96, ICI, ECLI:EU:C:1998:370, Rz. 19; v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97, Royal Bank of Scotland, ECLI:EU:C:1999:216, Rz. 19; v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98, Verkooijen, ECLI:EU:C:2000:294, Rz. 32; v. 13.11.2009 – Rs. C-42/02, Lindman, ECLI:EU:C:2003:613, Rz. 18; und v. 6.10.2009 – Rs. C-153/08, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2009:618, Rz. 28.

richte und auch die Wissenschaft stellen diese Entwicklung nicht mehr grundsätzlich in Frage.

Der EuGH hat es aber ungeachtet dieser soliden Fundamente seiner Grundfreiheitsjudikatur in den vergangenen Jahrzehnten nicht vermocht, eine konsistente und prinzipiengeleitete Dogmatik der grundfreiheitlichen Kontrolle nationalen Steuerrechts zu entwickeln. Zwar ist nicht zu erwarten, dass sich in dieser durch einen hohen Abstraktionsgrad gekennzeichneten unionsprimärrechtlichen Materie alle zwischenzeitlich mehr als 250 Einzelentscheidungen[3] bruchlos zu einem harmonischen Gesamtbild zusammenfügen, zumal dem EuGH Raum für Rechtsprechungskorrekturen zuzugestehen ist. Indes fehlt es vielfach schon an erkennbarer Reflektion von Legitimationsbasis und maßstabsbildenden Direktiven der verschiedenen vom Gerichtshof kreierten Prüfungsansätze und Rechtsfiguren. Statt übergeordnete Leitbilder konsequent und damit rechtssicher zu konkretisieren, zerfällt die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den grundfreiheitlichen Implikationen für das nationale Steuerrecht in Kasuistik und erratisches Fallgruppenrecht. Dieses Defizit ist umso gravierender, als die steuerrechtliche Judikatur des EuGH in wesentlichen Teilen auch von der allgemeinen Grundfreiheitsdogmatik abgekoppelt worden ist, so dass deren potentiell stabilisierende Wirkung entfällt. Der Status quo ist nicht zuletzt auch deshalb unbefriedigend, weil er den vielbeschworenen „Dialog" zwischen nationaler Fachgerichtsbarkeit – in Deutschland also der Finanzgerichtsbarkeit – und EuGH erschwert.

Im Folgenden sollen die vorstehend nur pauschal beschriebenen Unzulänglichkeiten hinsichtlich ausgesuchter Elemente der Grundfreiheitsprüfung im Steuerrecht näher analysiert werden, bei denen in besonderem Maße eine gewisse Orientierungslosigkeit der Rechtsprechung zu verzeichnen ist. Es sind dies die Stellung und Ausrichtung der Vergleichbarkeitsprüfung, der Kreis und die Reichweite der vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgründe für Grundfreiheitsverstöße, sowie – in geringerem Maße – auch die Verhältnismäßigkeitskontrolle[4]. Im Vordergrund

3 S. dazu *Schaper*, BIT 2014, 236; sowie den Überblick bei https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/20171116_court_cases_direct_taxation_en.pdf (Stand: 16.11.2017).

4 Ebenfalls noch klärungsbedürftig bzw. inkonsistent sind auch einige Ansätze des EuGH zur Bestimmung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten. So prüft der Gerichtshof etwa wenig überzeugend den sachlichen Anwendungsbereich vielfach ausgehend von dem Tatbestand, an den die ungleiche Besteue-

steht dabei nicht die Kritik der Beurteilung bestimmter mitgliedstaatlicher Besteuerungsregime durch den EuGH; dies leisten für wesentliche Bereiche schon die nachfolgenden Beiträge in diesem Tagungsband. Gewürdigt werden sollen vielmehr grundlegende Prüfungsstrukturen, konzeptionelle Ansätze und Argumentationsmuster des Gerichtshofs sowie in der Literatur diskutierte Alternativen. Auf dieser Basis unternimmt der Beitrag den Versuch einer systematischen Neuordnung der genannten Prüfungsschritte.

Die Analyse beschränkt sich dabei im Wesentlichen auf die klassische sog. „vertikale" steuerliche Ungleichbehandlung von grenzüberschreitenden Vorgängen einerseits und ihrem jeweiligen rein innerstaatlichen Pendant andererseits. Die sog. „horizontale" Schlechterstellung bestimmter ihre Freizügigkeitsrechte ausübender Steuerpflichtiger gegenüber anderen ebenfalls grenzüberschreitend Tätigen wirft grundlegende Fragen schon hinsichtlich ihrer Grundfreiheitsrelevanz auf, die den Rahmen dieses Beitrags überschreiten würden. Ohne deren Klärung lassen sich jedoch Berechtigung und Ausrichtung einzelner Schritte der etwaigen Grundfreiheitsprüfung nicht adäquat beurteilen. Dasselbe ist für die internationale Doppelbesteuerung festzustellen. Nicht Gegenstand der Untersuchung sind außerdem im Drittstaatenkontext bestehende Besonderheiten im Rahmen der Prüfung bestimmter Rechtfertigungsgründe und Grundfreiheiten, einschließlich der Regelung des Art. 64 AEUV.

II. Vergleichbarkeit

1. EuGH: Kasuistik statt Dogmatik

a) Sonderweg im Steuerrecht

Der EuGH beschreitet bei der grundfreiheitlichen Kontrolle materiellen Steuerrechts insofern einen Sonderweg[5], als er bislang den Grundfreiheiten nur ganz vereinzelt genuin freiheitsrechtliche Schranken mitglied-

rungsfolge anknüpft, statt danach zu fragen, bei der Ausübung welchen Freizügigkeitsrechts der Steuerpflichtigen konkret oder zumindest potentiell behindert worden ist. Zu diesen und weiteren Problemstellungen nimmt aber schon der Beitrag von *Cordewener* in diesem Buch Stellung.

5 Zum freiheitsrechtlichen Gewährleistungsgehalt der Grundfreiheiten in der allgemeinen Grundfreiheitsdogmatik des EuGH s. bspw. EuGH v. 15.12.1995 – Rs. C-415/93, Bosman, ECLI:EU:C:1995:463, Rz. 98 ff.; v. 28.9.2006 – Rs. C-282/04 und C-283/04, Kommission/Niederlande, ECLI:EU:C:2006:608, Rz. 18 ff.; v. 21.12.2016 – Rs. C-201/15, AGET Iraklis, ECLI:EU:C:2016:972, Rz. 45 ff.

staatlicher Steuersouveränität entnommen hat[6]. Zutreffend hat sich im Schrifttum sowie in der nationalen Rechtsprechung nahezu[7] einhellig die Erkenntnis durchgesetzt, dass die Grundfreiheiten vom EuGH im Steuerrecht üblicherweise auf asymmetrische Diskriminierungsverbote reduziert werden[8]. Dies zeigt sich daran, dass der Gerichtshof unmittelbar im Anschluss an die Prüfung des Anwendungsbereichs der einschlägigen Grundfreiheit regelmäßig zunächst die steuerliche Belastung von rein innerstaatlichem und grenzüberschreitendem Vorgang miteinander vergleicht. Ergibt sich für letzteren keine steuerliche Schlechterstellung, kann ungeachtet etwaiger von dem fraglichen Steuerregime ausgehender

6 Der einzige bislang klar nach freiheitsrechtlichen Maßstäben entschiedene Fall ist EuGH v. 9.11.2006 – Rs. C-433/04, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2006:702, Rz. 31. Davon zu unterscheiden sind die – wenigen – Entscheidungen, in denen der EuGH unterschiedslos anwendbare steuerrechtliche Bestimmungen wegen faktischer Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte als grundfreiheitswidrig beanstandet hat; denn auch diesem Ansatz liegt eine gleichheitsrechtliche Betrachtungsweise zugrunde. S. dazu etwa EuGH v. 5.2.2014 – Rs. C-385/12, Hervis Sport, ECLI:EU:C:2014:47; bestätigt durch EuGH v. 11.6.2015 – Rs. C-98/14, Berlington Hungary, ECLI:EU:C:2015:386, Rz. 38; v. 9.10.2014 – Rs. C-326/12, van Caster, ECLI:EU:C:2014:2269, Rz. 35–37; v. 8.6.2017 – Rs. C-580/15, *Van der Weegen*, ECLI:EU:C:2017:429; *Zalasinki*, ET 2017, 533 (541 f.).

7 Verkannt bspw. nach wie vor in BFH v. 10.5.2017 – II R 53/14, BFHE 258, 74, Rz. 25 f.

8 *S. Farmer*, EC Tax Review 2003, 75 (81); *Lyal*, EC Tax Review 2003, 68 ff.; *Gammie*, BIT 2003, 86 (90); *Cordewener* in Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, S. 1 (26 ff.); *Graetz/Warren*, The Yale Law Journal 2006, 1186 (1199); *O'Shea*, EC Tax Review 2006, 66 (76); *Kingston*, Cambridge yearbook of European legal studies 2007, 287 (309); *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, 2009, S. 36; *M. Lang*, IStR 2010, 570 (572); *Martín Jiménez*, BIT 2010, 271 (274); *Bammens*, The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law, 2012, 542 ff.; *Kokott/Dobratz* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 25 (32); *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.35 ff.; *Henze*, FS Gosch, 2016, S. 137 (139 und 148); *Dobratz*, DStJG 39 (2016), S. 145 (151); *Bizioli*, ET 2008, 133 (134); *Bizioli*, EC Tax Review 2017, 167 (168 f.); *Kube/Reimer/Spengel*, EC Tax Review 2016, 247 (254); *Haslehner* in *Haslehner* u.a., EU Tax Law and Policy in the 21st Century, 2017, S. 155 (157); *Zalasinski*, ET 2017, 533 (538). S. ferner EuGH v. 13.7.2006 – Rs. C-438/04, Mobistar, ECLI:EU:C:2006:463, Rz. 31 ff.; v. 25.10.2007 – Rs. C-240/06, Fortum Project Finance, ECLI:EU:C:2007:636, Rz. 27; GA *Kokott*, Schlussanträge v. 2.6.2016 – Rs. C-122/15, „C", ECLI:EU:C:2016:65, Rz. 66.

Hemmnisse für die Freizügigkeit im Binnenmarkt kein Grundfreiheitsverstoß festgestellt werden[9].

Es dominiert folglich bei der Kontrolle steuerrechtlicher Bestimmungen ein gleichheitsrechtlich angelegtes Verständnis des grundfreiheitlichen Gewährleistungsgehalts. Das lässt eine gesteigerte Bedeutung des Vergleichbarkeitskriteriums in der Rechtsprechung des EuGH erwarten, und in der Tat hat sich dort steuerspezifisches „case law" herausgebildet[10]. Bei in Materien außerhalb des Steuerrechts angesiedelten Normen verzichtet der Gerichtshof nämlich im Regelfall auch bei einer gleichheitsrechtlich angelegten Grundfreiheitskontrolle auf jegliche Prüfung der Vergleichbarkeit, und zwar selbst dann, wenn explizit ein Verstoß gegen grundfreiheitliche Diskriminierungsverbote attestiert wird[11]. Die Untersuchung der Grundfreiheitskompatibilität beschränkt sich also auf einen einstufigen Belastungsvergleich. Demgegenüber gestaltet der Gerichtshof diesen Prüfungsschritt im Steuerrecht meist, wenn auch nicht durchgängig, zweistufig aus. Eine Mehrbelastung des grenzüberschreitenden Vorgangs wird somit nur dann als Grundfreiheitsverstoß gewertet, wenn eine Vergleichbarkeit mit dem besser gestellten innerstaatlichen Vorgang festgestellt werden kann.

b) Vielzahl von Prüfungsmustern

Als problematisch erweist sich jedoch die keiner übergeordneten Sachlogik folgende, vielfach pfadabhängige Konkretisierung des Vergleichbarkeitskriteriums durch den EuGH. Der Gerichtshof entscheidet kasuistisch, ob bei der grundfreiheitlichen Kontrolle mitgliedstaatlichen Steuerrechts die Vergleichbarkeit von innerstaatlichem und grenzüberschreitendem Vorgang überhaupt zu prüfen ist, und wie ggf. der Vergleichsmaßstab zu bestimmen ist. Dabei verfolgt er verschiedene, nicht miteinander kompatible Ansätze, die fallgruppenspezifisch und selbst

9 S. bspw. EuGH v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05, Columbus Container, ECLI:EU:C:2007:754, Rz. 40; v. 20.5.2008 – Rs. C-194/06, OESF, ECLI:EU:C:2008:289, Rz. 35 ff.; v. 10.6.2015 – Rs. C-686/13, X AB, ECLI:EU:C:2015:375, Rz. 31 ff.

10 S. *Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 45 Rz. 256, m.w.N.

11 S. bspw. aus jüngerer Zeit EuGH v. 14.12.2016 – Rs. C-238/15, Bragança Linares Verruga u.a., ECLI:EU:C:2016:949, Rz. 43 f.; v. 1.2.2017 – Rs. C-392/15, Kommission/Ungarn, ECLI:EU:C:2017:73, Rz. 102 f.; v. 22.6.2017 – Rs. C-49/16, Unibet International, ECLI:EU:C:2017:491; v. 28.2.2018 – Rs. C-3/17, Sporting Odds, ECLI:EU:C:2018:130, Rz. 37–39; v. 6.3.2018 – Rs. C-52/16 und C-113/16, SEGRO, ECLI:EU:C:2018:157, Rz. 67 ff.

insoweit nicht durchgehend konsequent zur Anwendung gelangen[12]. Erschwerend kommt hinzu, dass keiner der zahlreichen Ansätze konzeptionell zu überzeugen vermag. Im Wesentlichen lassen sich fünf bis sechs Argumentationsmuster ausmachen[13]:

aa) Gelegentlicher Verzicht auf jegliche Vergleichbarkeitsprüfung

Bei der Kontrolle beschränkungsverdächtiger Steuerrechtsnormen des Herkunfts- bzw. Ansässigkeitsmitgliedstaates des Steuerpflichtigen sieht der EuGH mitunter von Ausführungen zur Vergleichbarkeit der grenzüberschreitenden mit der innerstaatlichen Aktivität oder Transaktion gänzlich ab[14]. Dieser Prüfungsverzicht stellt jedoch keinen bewussten Anschluss an die oben erwähnte allgemeine Grundfreiheitsdogmatik dar, sondern er ist der historischen Entwicklung der Grundfreiheitskontrolle im Steuerrecht[15] geschuldet und letztlich begriffsjuristisch motiviert.

Aufgrund des Wortlauts einiger Grundfreiheiten, insbesondere der schon früh unmittelbar anwendbaren und praktisch zunächst besonders bedeutsamen Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 45 AEUV, befasste sich der Gerichtshof zunächst primär mit der Benachteiligung beschränkt Steuerpflichtiger, die er als „mittelbare Diskriminierung" nach der Staatsangehörigkeit begriff. Erst später erfolgte entsprechend dem Binnenmarktideal des Art. 26 AEUV die Ausdehnung der grundfreiheitlichen Prüfung auf benachteiligende Maßnahmen des Herkunftsstaates. In diesem Kontext

12 Kritisch auch GA *Kokott*, Schlussanträge v. 19.7.2012 – Rs. C-123/11, „A", ECLI:EU:C:2012:488, Rz. 40; v. 13.3.2014 – Rs. C-48/13, Nordea Bank, ECLI:EU:C:2014:153, Rz. 21 ff.; *M. Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (99 ff.).

13 In einigen Fallgruppen – vor allem bei der Prüfung von Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung – wird die Vergleichbarkeit vom EuGH auch schlicht bejaht, ohne den Vergleichsmaßstab zu erläutern; s. etwa EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rz. 38; v. 6.9.2012 – Rs. C-380/11, DI.VI., ECLI:EU:C:2012:552, Rz. 37; v. 19.6.2014 – Rs. C-53/13 u.a., Strojírny Prostějov & ACO Industries Tábor, ECLI:EU:C:2014:2011, Rz. 40; v. 16.4.2015 – Rs. C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rz. 60; v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13, Verder LabTec, ECLI:EU:C:2015:331, Rz. 38; v. 14.9.2017 – Rs. C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, ECLI:EU:C:2017:682, Rz. 49; v. 23.11.2017 – Rs. C-292/16, A Oy, ECLI:EU:C:2017:888, Rz. 29.

14 S. etwa EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98, Verkooijen, ECLI:EU:C:2000:294, Rz. 35 f.; v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, „N", ECLI:EU:C:2006:525, Rz. 34–39.

15 Hierzu und zum Folgenden eingehend *Zalasinski*, Intertax 2009, 281 (282 ff.).

sprach der EuGH dann aber von verbotenen „Beschränkungen" der Grundfreiheiten, weil die einschlägigen Freizügigkeitsrechte als verpöntes Differenzierungskriterium eines grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbotes – wenn überhaupt -nur die Staatsangehörigkeit benennen. Eine dahingehende indirekte bzw. mittelbare diskriminierende Wirkung lässt sich aber bei steuerlichen Hürden für das Auslandsengagement unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht konstruieren, weil Bezugspunkt des Belastungsvergleichs hier die Inlandsaktivitäten von ebenfalls unbeschränkt Steuerpflichtigen sind.

Dessen ungeachtet ist die Prüfung wie bereits erwähnt auch in den Herkunftslandkonstellationen nahezu immer gleichheitsrechtlich strukturiert; das komparative Element geht aus Formulierungen[16] wie Vorgehensweise des Gerichtshofs deutlich hervor. Der gleichheitsrechtliche Gehalt der Grundfreiheitskontrolle wird durch die unreflektierte Beschränkungsterminologie des EuGH zwar verbrämt, aber in der Sache nicht modifiziert oder gar in eine freiheitsrechtliche Prüfung konvertiert. Generalanwalt *Bobek* formulierte dazu kürzlich in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Hornbach-Baumarkt* treffend: „[… A]ufgrund der Schwierigkeiten bei der Anwendung eines „reinen" Beschränkungsansatzes auf Regelungen im Bereich der direkten Steuern ist diesem Ansatz eine Dosis Diskriminierung zugesetzt worden. Das Ergebnis ist gelegentlich ein merkwürdiger Cocktail. [… Es] wird das Beschränkungsvokabular verwendet, letztlich jedoch ein Diskriminierungsansatz verfolgt."[17]

Vor diesem Hintergrund ist es dann aber angezeigt, auch die Anforderungen an die Feststellung eines Grundfreiheitsverstoßes unabhängig von dessen Bezeichnung übereinstimmend zu handhaben. Die Anwendung einheitlicher gleichheitsrechtlicher Maßstäbe wird außerdem auch

16 S. bspw. EuGH v. 20.5.2010 – Rs. C-56/09, Zanotti, ECLI:EU:C:2010:288, Rz. 40 („höhere steuerliche Belastung"); v. 21.12.2016 – Rs. C-593/14, Masco Denmark, ECLI:EU:C:2016:984, Rz. 25 und Rz. 27 („ungünstiger behandelt" bzw. „weniger attraktiv machen"); v. 8.3.2017 – Rs. C-14/16, Euro Park Service, ECLI:EU:C:2017:177, Rz. 61 („behandeln […] unterschiedlich"); sowie zum „passiven" Grundfreiheitsschutz im Herkunftsland des Empfängers einer grenzüberschreitend erbrachten Leistung EuGH v. 19.6.2014 – Rs. C-53/13 u.a., Strojírny Prostějov & ACO Industries Tábor, ECLI:EU:C:2014:2011, Rz. 37 („weniger attraktiv machen").

17 GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 39 f.

durch die Binnenmarktfinalität der Grundfreiheiten[18] nahegelegt[19]. Wie sich insb. den Art. 107 Abs. 1, 116 und 120 AEUV entnehmen lässt, ist ein zentrales Anliegen des Binnenmarktideals die Gewährleistung eines unverfälschten Wettbewerbs über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinweg[20]. Eine dem zuwiderlaufende Privilegierung innerstaatlicher Aktivitäten kann gleichermaßen vom Ansässigkeitsstaat wie vom Quellenstaat ausgehen, was nicht nur die vom EuGH betriebene Ausdehnung des grundfreiheitlichen Gewährleistungsgehalts legitimiert, sondern auch die Entwicklung einheitlicher Prüfungsstandards für wettbewerbsverzerrende Ungleichbehandlungen impliziert. Der vom EuGH punktuell praktizierte Verzicht auf eine Vergleichbarkeitsprüfung bei beschränkenden Maßnahmen des Herkunftslandes ist daher abzulehnen.

bb) Anerkennungsgrundsatz

Soweit der EuGH – vor allem bei steuerlicher Mehrbelastung von beschränkt Steuerpflichtigen – eine Vergleichbarkeitsprüfung vornimmt, oszilliert er zwischen verschiedenen Ansätzen zur Bestimmung des tertium comparationis. Ihren Ausgangspunkt hat die Entwicklung 1986 mit dem hier sog. „Anerkennungsgrundsatz" genommen[21]. Sind die für innerstaatliche und grenzüberschreitende Sachverhalte geltenden steuerlichen Regelungen abgesehen von der in Rede stehenden Ungleichbehandlung identisch oder stimmen sie zumindest im Wesentlichen überein, so soll der betreffende Mitgliedstaat damit selbst zu erkennen geben, dass er die Situationen für vergleichbar hält[22].

18 Dazu eingehend *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, S. 32 ff.

19 S. bereits *Cordewener* in Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, S. 1 (9 ff.).

20 S. auch *Gammie* in Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, S. 105 (112 ff.); *Schön* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 109 (112); *Kemmeren* in Haslehner u.a., EU Tax Law and Policy in the 21st Century, 2017, S. 3 (6 ff.); sowie eingehend *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 220 ff.

21 S. EuGH v. 28.1.1986 – 270/83, Kommission/Frankreich („avoir fiscal"), ECLI:EU:C:1986:37, Rz. 20.

22 S. bspw. EuGH v. 28.1.1986 – 270/83, Kommission/Frankreich („avoir fiscal"), ECLI:EU:C:1986:37, Rz. 20; v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97, Royal Bank of Scotland, ECLI:EU:C:1999:216, Rz. 28 ff.; v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97, Saint-Gobain ZN, ECLI:EU:C:1999:438, Rz. 48 f.; v. 11.7.2002 – Rs. C-62/00, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211, Rz. 36 f.; v. 17.1.2008 – Rs. C-256/06, *Jäger*, ECLI:EU:C:2008:20, Rz. 44; v. 19.11.2009 – Rs. C-314/08, Filipiak, ECLI:EU:

Dieser Ansatz ist jedoch insofern nicht tragfähig, als danach gerade eine besonders gravierende Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Vorgangs in Gestalt erheblicher divergierender Steuerbelastungen oder Erhebungstechniken nicht mehr als diskriminierend bzw. grundfreiheitsbeschränkend erfasst werden könnte[23]. Es ist bezeichnend, dass der EuGH in solch extremen Fällen auf andere Kriterien zurückgreift, um gleichwohl die Vergleichbarkeit bejahen zu können[24]. Auch empirisch gesehen hat diese Variante der Vergleichbarkeitsprüfung in den letzten Jahren an Bedeutung verloren. Einer gewissen Beliebtheit erfreut sie sich aber noch in der erbschaftsteuerlichen Judikatur des EuGH[25].

cc) Schumacker-Doktrin

Geht es um die einkommensteuerliche Behandlung von beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, rekurriert der Gerichtshof regelmäßig auf die sog. „*Schumacker*-Doktrin". In der gleichnamigen Entscheidung aus dem Jahr 1995 hatte er zunächst apodiktisch festgestellt, dass sich im Bereich der direkten Steuern „Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation" befinden[26]. Tatsächlich ist der Anwendungsbereich dieses Grundsatzes in der nachfolgenden Judikatur aber deutlich zurückgenommen worden. So soll seit jeher etwas anderes für Quasi-Ansässige (sog. „virtual residents") gelten, die ihre Einkünfte ganz überwiegend im Quellenstaat beziehen[27].

C:2009:719, Rz. 68–70; v. 17.10.2013 – Rs. C-181/12, *Welte*, ECLI:EU:C:2013:662, Rz. 51, m.w.N.; v. 4.5.2017 – Rs. C-98/16, Kommission/Griechenland, ECLI:EU:C:2017:346, Rz. 40.

23 Vereinzelt hat auch der EuGH eingestehen müssen, dass dieses Kriterium an sich ungeeignet ist, um die Vergleichbarkeit zu bestimmen, vgl. EuGH v. 22.1.2009 – Rs. C-377/07, STEKO Industriemontage, ECLI:EU:C:2009:29, Rz. 33.

24 S. bspw. EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05, Amurta, ECLI:EU:C:2007:655, Rz. 37; v. 22.12.2008 – Rs. C-282/07, Truck Center, ECLI:EU:C:2008:762, Rz. 34 ff.; v. 17.9.2015 – Rs. C-10/14 u.a., Miljoen u.a., ECLI:EU:C:2015:608, Rz. 68 und 70; besonders deutlich auch EuGH v. 1.7.2010 – Rs. C-233/09, Dijkman, ECLI:EU:C:2010:397, Rz. 46 f.

25 S. aus jüngerer Zeit bspw. EuGH v. 8.6.2016 – Rs. C-479/14, Hünnebeck, ECLI:EU:C:2016:412, Rz. 55 f.; v. 26.5.2016 – Rs. C-244/15, Kommission/Griechenland, ECLI:EU:C:2016:359, Rz. 16.

26 EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 31.

27 Grundlegend EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 36 f.; vgl. auch EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-391/97, Gschwind, ECLI:EU:C:1999:409, Rz. 26 ff.; v. 16.5.2000 – Rs. C-87/99, Zurstrassen,

Darüber hinaus soll die *Schumacker*-Doktrin im Grundsatz nur bei Steuerrechtsnormen einschlägig sein, die nach deutschem Verständnis das subjektive Nettoprinzip verwirklichen oder sonst an die Gesamtleistungsfähigkeit oder an die Person des Stpfl. anknüpfen[28]. Für die Besteuerung von Gesellschaften und im Rahmen des objektiven Nettoprinzips gilt sie daher grds. nicht[29]. Der Gerichtshof ist hier aber nicht ganz konsequent und bemüht die *Schumacker*-Doktrin gelegentlich ohne nähere Begründung auch dann (ggf. ergänzend), wenn kein Bezug zur persönlichen oder familiären Situation des Stpfl. besteht[30]. Ebenfalls nicht folgerichtig ist es, dass ihr vom EuGH keine Bedeutung für die Würdigung erbschaftsteuerlicher Vorschriften zugemessen wird[31], wohl aber für die (in Deutschland nicht erhobene) Vermögensteuer[32].

Die zahlreichen konzeptionellen Schwächen dieses Ansatzes und die von ihm provozierten Wertungswidersprüche sind bereits an anderer

ECLI:EU:C:2000:251, Rz. 23; v. 1.7.2004 – Rs. C-169/03, Wallentin, ECLI:EU:C:2004:403, Rz. 16 ff.; v. 10.5.2012 – Rs. C-39/10, Kommission/Estland, ECLI:EU:C:2012:282, Rz. 49 ff. In diesem Fall soll dann allerdings die Vergleichbarkeit des „virtual resident" mit anderen Gebietsansässigen in seinem Ansässigkeitsstaat bzgl. der *dort* gewährten persönlichen Abzüge entfallen, s. EuGH v. 22.6.2017 – Rs. C-20/16, Bechtel und Bechtel, ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 57.

28 Deutlich EuGH v. 18.6.2015 – Rs. C-9/14, Kieback, ECLI:EU:C:2015:406, Rz. 22 ff. S. auch *Bammens*, The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law, 2012, S. 600 ff.; *Vanistendael*, EC Tax Review 2014, 121 (122 ff.).

29 S. bspw. EuGH v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97, Royal Bank of Scotland, ECLI:EU:C:1999:216, Rz. 27 ff.; v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01, Gerritse, ECLI:EU:C:2003:340, Rz. 27 und 53. Sehr deutlich nunmehr EuGH v. 18.3.2010 – Rs. C-440/08, Gielen, ECLI:EU:C:2010:148, Rz. 43 ff. S. auch EuGH v. 22.12.2010 – Rs. C-287/10, Tankreederei, ECLI:EU:C:2010:827, Rz. 32; v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, Kommission/Ungarn, ECLI:EU:C:2011:795, Rz. 55 ff.; v. 31.3.2011 – Rs. C-450/09, *Schröder*, ECLI:EU:C:2011:198, Rz. 36 ff.

30 S. bspw. EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04, ACT Group Litigation, ECLI:EU:C:2006:773, Rz. 60; v. 18.7.2007 – Rs. C-182/06, Lakebrink, ECLI:EU:C:2007:452, Rz. 28 ff.; v. 22.12.2008 – Rs. C-282/07, Truck Center, ECLI:EU:C:2008:762, Rz. 38 ff.; zu Recht krit. *Meussen*, ET 2009, 185.

31 Vgl. EuGH v. 22.4.2010 – Rs. C-510/08, Mattner, ECLI:EU:C:2010:216, Rz. 30 ff.; v. 17.10.2013 – Rs. C-181/12, *Welte*, ECLI:EU:C:2013:662, Rz. 45 ff.; Erklärungsversuch bei *Wrede*, Europarecht und Erbschaftsteuer, 2015, S. 164 f.

32 S. EuGH v. 5.7.2005 – Rs. C-376/03, „D", ECLI:EU:C:2005:424, Rz. 26 ff.

Stelle hinlänglich dargelegt worden[33]. Im Kern resultieren die Probleme daraus, dass der EuGH die einmalige Berücksichtigung persönlicher Abzüge entweder im Ansässigkeitsstaat oder – subsidiär – im Quellenstaat anstrebt, dabei jedoch ignoriert, dass solche Abzüge in den verschiedenen Mitgliedstaaten keineswegs einheitlich gewährt werden. Auch verträgt sich die damit verbundene Verantwortungszuweisung an die Mitgliedstaaten, eine „Einmalentlastung" sicherzustellen, kaum mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH[34], wonach sie keine Einmal*be*lastung im Sinne einer Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung gewährleisten müssen. Darüber hinaus erzeugt die *Schumacker*-Doktrin zahlreiche Abgrenzungsschwierigkeiten[35]. Lediglich den weiteren Einwand, bei einer Verteilung von Quellenstaatseinkünften auf mehrere Mitgliedstaaten laufe die Rechtsfigur des „virtual resident" leer, hat der EuGH inzwischen entkräftet. In der Rechtssache „X" hat er sich für eine *anteilige* Vergleichbarkeit ausgesprochen, wenn der Steuerpflichtige nur einen Teil seiner Einkünfte im Quellenstaat erzielt, aber auch den übrigen Teil nicht oder kaum im Ansässigkeitsstaat, so dass dieser ihm keine persönlichen Abzüge gewähren kann[36].

Letztlich ist festzustellen, dass der EuGH die Vergleichbarkeitsprüfung mit Erwägungen internationaler und interpersonaler Gerechtigkeit auflädt, die nicht im Binnenmarktideal wurzeln, auf dessen Verwirklichung die Grundfreiheiten abzielen[37]. Auch erlaubt es die binäre Struktur der Vergleichbarkeitsprüfung nur mit dogmatischen Verrenkungen, abgestufte Lösungen für den unterschiedlichen Grad an Integration des be-

33 Eingehend *Avery-Jones*, ET 2000, 375; *Wattel*, ET 2000, 210; *Wattel*, ET 2015, 542 (550 f.); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 493 ff.; *M. Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (100 ff.); *Schön*, BIT 2015, 271 (283 f.).

34 S. bspw. EuGH v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04, Kerckhaert Morres, ECLI:EU:C:2006:713; v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05, Columbus Container, ECLI:EU:C:2007:754, Rz. 43; v. 20.5.2008 – Rs. C-194/06, OESF, ECLI:EU:C:2008:289, Rz. 38 ff.; v. 12.2.2009 – Rs. C-67/08, Block, ECLI:EU:C:2009:92, Rz. 28 ff.; v. 15.4.2010 – Rs. C-96/08, CIBA, ECLI:EU:C:2010:185, Rz. 25; v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12, Emerging Markets, ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 103; v. 4.2.2016 – Rs. C-194/15, *Baudinet* u.a., ECLI:EU:C:2016:81, Rz. 32 ff.

35 S. *M. Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (102).

36 S. EuGH v. 9.2.2017 – Rs. C-283/15, „X", ECLI:EU:C:2017:102, Rz. 42 ff.; dazu *Niesten*, EC Tax Review 2017, 201.

37 I.E. ähnlich die kritische Würdigung durch *Schön* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 109 (138).

schränkt Steuerpflichtigen in die jeweilige Solidargemeinschaft der Steuerzahler zu entwickeln.

dd) Gerritse-Doktrin

Komplementär zur *Schumacker*-Doktrin, aber mit umgekehrten Vorzeichen hat der EuGH die *Gerritse*[38]-Rechtsprechungslinie zum objektiven Nettoprinzip entwickelt und im Verlaufe der Jahre zunehmend verfeinert. Danach sollen sich Gebietsansässige und Gebietsfremde bezogen auf die steuerliche Berücksichtigung von Betriebsausgaben, die unmittelbar mit der im Quellenstaat ausgeübten Tätigkeit zusammenhängen, grundsätzlich in einer vergleichbaren Situation befinden[39]. Allerdings tendiert der EuGH in jüngerer Zeit dazu, den geforderten Unmittelbarkeitszusammenhang nur bei den Einzelkosten bzw. variablen Kosten der Leistungserstellung des Gebietsfremden zu bejahen[40]. Auch gelingt die Abgrenzung zum Anwendungsbereich der *Schumacker*-Doktrin nicht immer überzeugend[41].

Der *Gerritse*-Rechtsprechung liegt die Intuition des Gerichtshofs zugrunde, dass die wirtschaftlichen Ergebnisse der Inlandstätigkeit des Gebietsfremden im Binnenmarkt prinzipiell keiner höheren Belastung unterliegen dürfen als diejenigen eines Gebietsansässigen. Das setzt grds. eine übereinstimmende steuerliche Behandlung der Determinanten des jeweiligen Inlandseinkommens voraus, weshalb es auf den ersten Blick als plausibel erscheint zu fordern, die mit steuerpflichtigen Einnahmen

38 EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01, Gerritse, ECLI:EU:C:2003:340.

39 S. etwa EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01, Gerritse, ECLI:EU:C:2003:340, Rz. 27; v. 13.7.2016 – Rs. C-18/15, Brisal, ECLI:EU:C:2016:549, Rz. 23 ff., m.w.N.; v. 8.11.2012 – Rs. C-342/10, Kommission/Finnland, ECLI:EU:C:2012:688, Rz. 37 ff.; v. 15.2.2007 – Rs. C-345/04, Centro Equestro da Lezíria Grande, ECLI:EU:C:2007:96, Rz. 23; v. 31.3.2011 – Rs. C-450/09, *Schröder*, ECLI:EU:C:2011:198, Rz. 40 ff.; s. auch *Kemmeren*, EC Tax Review 2017, 2.

40 S. EuGH v. 17.9.2015 – Rs. C-10/14, u.a., Miljoen u.a., ECLI:EU:C:2015:608, Rz. 57 ff.; weniger eindeutig zuvor EuGH v. 15.2.2007 – Rs. C-345/04, Centro Equestre, ECLI:EU:C:2007:96, Rz. 25 ff. Anders zuvor noch GA *Kokott*, Schlussanträge v. 17.3.2016 – Rs. C-18/15, Brisal, ECLI:EU:C:2016:182, Rz. 37 ff. Großzügiger auch BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 (Aufteilung von Verwaltungskosten nach dem Veranlassungsprinzip).

41 S. bspw. EuGH v. 6.7.2006 – Rs. C-346/04, Conijn, ECLI:EU:C:2006:445 (Sonderausgabenabzug für Steuerberaterkosten); zum fließenden Übergang s. ferner EuGH v. 31.3.2011 – Rs. C-450/09, *Schröder*, ECLI:EU:C:2011:198, Rz. 36 ff.; v. 24.2.2015 – Rs. C-559/13, *Grünewald*, ECLI:EU:C:2015:109, Rz. 24 ff.

bzw. Erträgen im Quellenstaat zusammenhängenden Aufwendungen in vergleichbarer Weise zum Abzug zuzulassen wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen. Letztlich überfrachtet aber auch der *Gerritse*-Ansatz die Vergleichbarkeitsprüfung, weil die Bestimmung der Reichweite dieses Ansatzes Abwägungen erfordert, die sich rational geordnet und transparent erst in einer Verhältnismäßigkeitsprüfung durchführen lassen. Dies gilt namentlich für die Frage, inwieweit auch fixe Kosten bzw. Gemeinkosten einer Erwerbstätigkeit – ggf. anteilig – bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte im Quellenstaat Berücksichtigung finden sollten. Insoweit müssen richtigerweise Erwägungen steuerlicher Neutralität und Wettbewerbsgleichheit im Binnenmarkt mit Gesichtspunkten effizienter Steuerverwaltung und effektiver steuerlicher Kontrolle abgewogen werden; den angemessenen Rahmen dafür bietet die Rechtfertigungsprüfung.

ee) Rekurs auf nationale Regelungsziele

Jenseits des Anwendungsbereichs von *Gerritse* und *Schumacker* bestimmt der EuGH den Vergleichsmaßstab in zunehmendem Maße anhand des Gesetzeszwecks der beschränkungsverdächtigen Steuerbestimmung. Die Palette der Fallgruppen, in denen dieser Ansatz zur Anwendung gelangt ist, ist mittlerweile sehr breit[42]. Der Gerichtshof hand-

42 S. bspw. EuGH v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02, Lenz, ECLI:EU:C:2004:446, Rz. 29 ff. (Berücksichtigung der KSt-Vorbelastung von Dividendeneinkünften); v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rz. 32 ff. (dto.); v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04, Stauffer, ECLI:EU:C:2006:568, Rz. 37 ff. (Steuerbegünstigungen für gemeinnützige Einrichtungen); v. 22.7.2007 – Rs. C-383/05, Talotta, ECLI:EU:C:2007:181, Rz. 28 ff. (pauschalisierte Mindestbemessungsgrundlage für Gebietsfremde); v. 27.11.2008 – Rs. C-418/07, Société Papillon, ECLI:EU:C:2008:659, Rz. 27 ff. (Konsolidierung im Konzern); v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07, Persche, ECLI:EU:C:2009:33, Rz. 43 ff. (Steuerbegünstigung für Spenden an gemeinnützige Einrichtungen); v. 25.2.2010 – Rs. C-337/08, X Holding, ECLI:EU:C:2010:89, Rz. 22 ff. und v. 22.2.2018 – Rs. C-398/16 und C-399/16, X BV und X NV, ECLI:EU:C:2018:110, Rz. 33 ff. (Gruppenbesteuerung); v. 15.9.2011 – Rs. C-240/10, Schulz-Delzers und Schulz, ECLI:EU:C:2011:591, Rz. 36 ff. (Steuerbefreiung für Auslandszulagen); v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09, Kommission/Bundesrepublik Deutschland, ECLI:EU:C:2010:457, Rz. 53 (Dividendenbesteuerung); v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, Kommission/Ungarn, ECLI:EU:C:2011:795, Rz. 61 ff. (Grunderwerbsteuerermäßigung bei Reinvestition); v. 5.7.2012 – Rs. C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415, Rz. 30 ff. (pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot); v. 18.12.2014 – Rs. C-87/13, „X", ECLI:EU:C:2014:2459, Rz. 27 ff.; v. 18.12.2014 – Rs. C-133/13, „Q", ECLI:EU:C:2014:

habt die Grundfreiheiten insoweit nach Art eines allgemeinen Gleichheitssatzes, bei dem das tertium comparationis zur Bestimmung der Vergleichbarkeit kontext- und bereichsspezifisch anhand des jeweiligen Zwecks der untersuchten Norm zu ermitteln ist[43].

Diese Vorgehensweise sieht sich indes im Rahmen der Grundfreiheitskontrolle nationalenSteuerrechts durch den EuGH mit gewichtigen Einwänden sowohl pragmatischer wie prinzipieller Natur konfrontiert. Erstens besteht die Gefahr, dass der Gerichtshof aus mangelnder Kenntnis der nationalen Rechtsordnung, oder auch bewusst bzw. ergebnisorientiert, nur einzelne Normzwecke im Rahmen eines komplexen Zielbündels identifiziert. Infolgedessen kann er dann zu unzutreffenden oder jedenfalls unterkomplexen Erkenntnissen gelangen. Dieses Risiko hat sich in einzelnen Entscheidungen auch bereits erkennbar materialisiert[44]. Zweitens stehen der EuGH bzw. der Rechtsanwender vor der Herausforderung, bei mehreren zutreffend bestimmten Normzwecken das ausschlaggebende Regelungsziel bestimmen zu müssen, wenn grenzüberschreitender und innerstaatlicher Vorgang nur hinsichtlich eines oder einiger, aber nicht bezüglich aller nationalen Regelungsanliegen vergleichbar sind. Nach welchen Kriterien sich dies richten soll, ist vom Gerichtshof bislang nicht geklärt worden; tendenziell dürfte der EuGH mit einer solchen Priorisierung auch überfordert sein.

2460, Rz. 22 ff. (jeweils Erbschaftsteuerprivilegien für kulturell bedeutsame Immobilien). S. auch EuGH v. 11.9.2014 – Rs. C-489/13, Verest, ECLI:EU:C:2014:2210, Rz. 31 f., wo dieser Ansatz gleichsam mit dem oben unter (bb) erörterten „Anerkennungsgrundsatz" verquickt wird.

43 Zustimmend bspw. *Kroppen*, BIT 2015, 294 (296).

44 Exemplarisch EuGH v. 6.10.2015 – Rs. C-66/14, IFN, ECLI:EU:C:2015:661, Rz. 37 f.: Der Gerichtshof blendete eine vom Mitgliedstaat vorgetragene Zielsetzung des in Rede stehenden Steuerregimes (Gleichbehandlung von Share deal und asset deal) schlicht aus und stellte für die Vergleichbarkeitsprüfung allein auf den zweiten Gesetzeszweck ab (Schaffung eines Anreizes zur Gruppenbildung). Vgl. auch EuGH v. 16.4.2015 – Rs. C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rz. 75 f., wo der EuGH im Rahmen der Kohärenzprüfung zunächst als eine von mehreren Zielsetzungen einer steuerlich privilegierten inländischen Reinvestition von Veräußerungsgewinnen die Aufrechterhaltung der Beschäftigung im Inland benennt, in der nachfolgenden Prüfung aber vernachlässigt.

Vor allem aber droht dieser Ansatz drittens die Prüfung der Verhältnismäßigkeit des jeweiligen nationalen Steuerregimes zu unterminieren[45]. Denn der EuGH zieht damit gleichsam die ebenfalls am nationalen Regelungszweck ausgerichtete Rechtfertigungsprüfung in die Vergleichbarkeitsprüfung vor[46]. Besonders deutlich wird dies, wenn es zu einer Verdoppelung der gerichtlichen Würdigung mitgliedstaatlicher Regelungsinteressen sowohl als Vergleichbarkeitsmaßstab wie auch als Rechtfertigungsgrund kommt[47]. Entscheiden damit aber die vom nationalen Gesetzgeber verfolgten Zwecke schon über die Vergleichbarkeit, degeneriert die Prüfung eines verhältnismäßigen Ausgleichs zwischen dem Binnenmarktanliegen steuerlich unverfälschter Wettbewerbsbedingungen einerseits und gegenläufiger nationaler Zielsetzungen andererseits zu einer einseitig bloß am nationalen Regelungsinteresse ausgerichteten Plausibilitätskontrolle: Zu fragen ist nur noch danach, ob die vom nationalen Gesetzgeber verfolgten Zwecke aus europarechtlicher Warte als legitim akzeptiert werden können, und ob im Lichte dieser Zwecksetzung vernünftige Gründe für eine Ungleichbehandlung bestehen[48]. Das durch die Grundfreiheiten zu verwirklichende Binnenmarktideal wird auf diese Weise u.U. in größerem Maße preisgegeben als dies mit Blick auf gegenläufige nationale Regelungsanliegen erforderlich wäre.

Die drastischen Folgen dieser Vorgehensweise lassen sich gut anhand zweier jüngerer Entscheidungen des FG Köln veranschaulichen[49]. Die

45 Kritisch auch GA *Kokott*, Schlussanträge v. 13.3.2014 – Rs. C-48/13, Nordea Bank, ECLI:EU:C:2014:153, Rz. 27. S. ferner bereits *de Broe/Bammens*, EC Tax Review 2009, 131 (133); *Englisch*, Intertax 2010, 197 (203).

46 Sehr deutlich auch GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 58 ff. und insb. Rz. 61.

47 Instruktiv EuGH v. 22.7.2007 – Rs. C-383/05, Talotta, ECLI:EU:C:2007:181. Daran zeigt sich zugleich, dass die erneute Diskussion eines bereits in der Vergleichbarkeitsprüfung abgehandelten Regelungsanliegens im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung redundant ist: Erzeugen grenzüberschreitender und innerstaatlicher Vorgang mit Blick auf ein Regelungsziel einen vergleichbaren Regelungsbedarf, so kann eine Differenzierung zur Erreichung dieses Ziels offensichtlich nicht geeignet und damit nicht verhältnismäßig sein. Vgl. auch die – insoweit zutreffenden – Ausführungen von GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 131.

48 Vgl. GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 63.

49 FG Köln v. 15.2.2017 – 2 K 803/15, EFG 2017, 769; v. 17.5.2017 – 2 K 2310/13, EFG 2017, 1375.

beiden Urteile betrafen unter grundfreiheitlichen Aspekten die Streitfrage, inwieweit an die Qualifizierung der Ausschüttung einer auslandsansässigen Körperschaft als Einlagenrückgewähr besondere formale Anforderungen gestellt werden dürfen. Nach § 27 Abs. 8 KStG ist eine dahingehende Feststellung antragsgebunden; der Antrag ist von der ausschüttenden Gesellschaft zu stellen. Dies war in den Streitfällen jedoch nicht mehr möglich, weil die Antragsfrist versäumt wurde bzw. die in Liquidation befindliche Gesellschaft keinen wirksamen Antrag mehr stellen konnte. Wäre die ausschüttende Gesellschaft unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig gewesen, hätten die Finanzbehörden demgegenüber die Ausschüttung von Amts wegen als Einlagenrückgewähr qualifiziert. Das FG Köln erblickte in der Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Niederlassungsvorgangs keinen Grundfreiheitsverstoß. Auf der Basis der vom EuGH propagierten normzweckorientierten Vergleichbarkeitsprüfung stellte das Gericht auf den Zweck des § 27 Abs. 8 KStG ab, ein rechtssicheres und praktikables Verfahren zur Qualifizierung der Ausschüttung bereitzustellen. Der deutschen Finanzverwaltung sei es aufgrund ihrer territorial begrenzten Zuständigkeit bei auslandsansässigen Gesellschaften nicht möglich, von Amts wegen ein steuerliches Einlagenkonto zu führen, so dass die Berücksichtigung einer Einlagenrückgewähr bei ihnen letztlich nur im Anlassfall auf Basis eines Antrages erfolgen könne[50]. Zwar sei es „möglicherweise sinnvoller […], die Einlagenrückgewähr nicht von einem Antrag der ausländischen Gesellschaft, sondern von Angaben des in Deutschland ansässigen Anteilseigners abhängig zu machen."[51] Darauf komme es jedoch für die grundfreiheitliche Beurteilung nicht an, weil es ja bereits an der Vergleichbarkeit der Vorgänge mangele.

Das FG Köln nimmt also aufgrund des dogmatisch verfehlten Prüfungsansatzes des EuGH sehenden Auges in Kauf, dass die von ihm gebilligte, die Freizügigkeit im Binnenmarkt beeinträchtigende Regelung womöglich gar nicht erforderlich bzw. unverhältnismäßig sein könnte, weil der Gesetzgeber ein binnenmarktfreundlicheres Verfahren eventuell ohne Beeinträchtigung nationaler Regelungsinteressen hätte bereitstellen können[52]. Noch extremer sind insoweit die jüngsten Schlussanträge des

50 S. FG Köln v. 15.2.2017 – 2 K 803/15, EFG 2017, 769, Rz. 48.
51 FG Köln v. 15.2.2017 – 2 K 803/15, EFG 2017, 769, Rz. 48.
52 Vgl. demgegenüber die Entscheidung des FG Hess. v. 25.9.2017 – 3 K 737/15, n.n.v., die erst nach eingehender Erörterung des Für und Wider alternativer Regelungsansätze im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung eine Grund-

Generalanwalts *Bobek* in der Rechtssache *Hornbach-Baumarkt*. Der Generalanwalt verliert hier das zu schützende Binnenmarktideal aufgrund einer konsequenten Anwendung der normzweckorientierten Vergleichbarkeitsprüfung des EuGH gänzlich aus dem Blick und vermag darum keinen Maßstab für die Verhältnis*mäßig*keitsprüfung mehr zu erkennen[53].

Soweit der EuGH diesen Bedenken vereinzelt dadurch Rechnung zu tragen versucht hat, dass er Elemente der Verhältnismäßigkeitsprüfung in die Vergleichbarkeitsprüfung integriert hat[54], entbehrt dies jeglicher Systematik. Die Vergleichbarkeitsprüfung geht in diesem Fall vollständig in der Rechtfertigungsprüfung auf und entfällt damit faktisch als eigenständiger Prüfungsschritt. Entgegen einer im Schrifttum vertretenen Ansicht[55] ist das Vergleichbarkeitskriterium auch nicht etwa generell darauf angelegt, widerstreitende Zielsetzungen in einen verhältnismäßigen Ausgleich zu bringen. Für eine solche These lässt sich insbesondere auch nicht das Konzept einer „anteiligen" Vergleichbarkeit anführen[56], wie es der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Betriebsausgaben und jüngst auch bei persönlichen Abzügen im Quellenstaat postuliert hat[57]. Abgesehen davon, dass die zugrunde liegende *Gerritse*- bzw. *Schumacker*-Doktrin zur Bestimmung der Vergleichbarkeit wie bereits dargelegt nicht zu überzeugen vermag, handelt es sich jedenfalls insoweit nicht um eine Manifestation einer klassischen dreistufigen Verhältnismäßigkeitsprüfung. In Rede steht vielmehr jeweils nur die Abstufung skalierbarer Besteuerungsfolgen zum Zwecke einer Abstimmung auf das Ausmaß der quellenstaatlichen Inanspruchnahme von Besteuerungshoheit hinsichtlich der Erwerbseinnahmen des beschränkt Steuerpflichtigen. Die Legitimität dieser Symmetriebetrachtung wird dabei implizit vorausgesetzt. Demgegenüber zielt eine genuine Verhältnismäßigkeitskontrolle auf einen Interessenausgleich, in dessen Rah-

freiheitsverletzung ablehnt; dabei kann hier dahinstehen, ob die vom FG angestellten Erwägungen im Ergebnis zu überzeugen vermögen.

53 S. GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 105.

54 Vgl. etwa EuGH v. 16.6.2011 – Rs. C-10/10, Kommission/Österreich, ECLI:EU:C:2011:399, Rz. 32. S. auch schon GA *Maduro*, Schlussanträge v. 3.4.2008 – Rs. C-524/06, *Huber*, ECLI:EU:C:2008:194, Rz. 7; GA *Kokott*, Schlussanträge v. 18.9.2008 – Rs. C-282/07, Truck Center, ECLI:EU:C:2008:513, Rz. 37 f.

55 S. *M. Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (100); *Wattel*, ET 2015, 542 (550); *Henze*, FS Gosch, 2016, S. 137 (148).

56 A.A. *Henze*, FS Gosch, 2016, S. 137 (148).

57 S. dazu oben bei Fn. 38 und 35.

men die Legitimität, die schonende Umsetzung und die Gewichtung des nationalen Regelungsziels gerade erst noch festgestellt werden müssen.

Insgesamt ist der inzwischen in der Rechtsprechung des EuGH dominierende Ansatz einer normzweckorientierten Vergleichbarkeitsprüfung daher entschieden abzulehnen[58]. Die vorstehende Kritik kann sich dabei auch auf einen Vergleich mit der Spruchpraxis des WTO Appellate Body zur parallelen Problemstellungen im Kontext der welthandelsrechtlichen Diskriminierungsverbote des Art. III:2 GATT und Art. XVII GATS stützen. Das ständige Streitschlichtungsgremium der WTO hat klar erkannt, dass auf diesem Wege Rechtfertigungsgründe in die Vergleichbarkeitsprüfung verlagert werden, die aber ihrer Struktur und ihrem Zweck nach gerade nicht darauf angelegt ist, eine angemessene Balance zwischen welthandelsrechtlichen Belangen und staatlichen Regelungsinteressen zu gewährleisten. Dementsprechend hat es eine normzweckorientierte Vergleichbarkeitsprüfung als verfehlt zurückgewiesen[59].

ff) Ausübung von Besteuerungshoheit

Einen gewissen Sonderfall im Verhältnis zu der am nationalen Regelungsziel orientierten Vergleichbarkeitsprüfung stellt die im steuerlichen Territorialitätsprinzip wurzelnde Symmetriethese dar. Der EuGH hat vor allem in jüngerer Zeit sowohl für Outbound- als auch für Inbound-Szenarien wiederholt entschieden, dass es bei einem generellen Verzicht auf die Ausübung der inländischen Besteuerungshoheit hinsichtlich auslandsradizierter Einkunftsquellen oder auslandsansässiger Steuerpflichtiger an der Vergleichbarkeit von innerstaatlichem und grenzüberschreitendem Sachverhalt fehlen kann[60]. In der Konsequenz dürfen Umstände, die sich

58 So i.E. auch *Schön*, BIT 2015, 271 (283 ff.); *Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 45 Rz. 256. Besonders scharf ist die Kritik von *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.131 ff.

59 S. zuletzt Appellate Body v. 14.4.2016 – WT/DS453/AB/R, Rz. 6.113 ff. und Rz. 6.140 f., Argentina – Financial Services, m.w.N. S. zur dahingehenden Entwicklung auch (kritisch) *Schön*, BIT 2004, 283 (289); sowie *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 382 ff.

60 S. zu beschränkt Steuerpflichtigen EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95, Futura, ECLI:EU:C:1997:239, Rz. 21 f.; v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04, ACT Group Litigation, ECLI:EU:C:2006:773, Rz. 68; v. 2.6.2016 – Rs. C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, ECLI:EU:C:2016:402, Rz. 51 ff.; v. 20.12.2017 – Rs. C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rz. 93, m.w.N.; zu outbound-Szenarien etwa EuGH v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12, Kronos International, ECLI:EU:C:2014:2200, Rz. 81–86; v. 10.6.2015 –

im reinen Inlandsszenario steuermindernd ausgewirkt hätten, unberücksichtigt bleiben, wenn „symmetrisch" dazu auch Erträge bzw. steuererhöhende Umstände bei der Ermittlung der steuerlichen Belastung außer Betracht bleiben. Eine damit unter Umständen verbundene steuerliche Mehrbelastung bzw. geringere steuerliche Entlastung soll grundfreiheitlich nicht zu beanstanden sein.

Die Besonderheit dieses Ansatzes im Verhältnis zu dem zuvor geschilderten Rekurs auf die Zielsetzung der beschränkungsverdächtigen Norm besteht darin, die Vergleichbarkeitsprüfung nicht an konkreten Normzwecken, sondern an einem übergeordneten Strukturprinzip der internationalen Abgrenzung von Besteuerungsbefugnissen auszurichten[61]. Er hat aber mit dem normzweckorientierten Prüfungsansatz gemein, dass es zu einer Verlagerung potentieller Rechtfertigungsgründe in die Vergleichbarkeitsprüfung kommt.

Dies lässt sich insbesondere anhand der Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen demonstrieren. In der Leitentscheidung Marks & Spencer sowie in zahlreichen Folgeentscheidungen hat der EuGH das Symmetrieargument hier zunächst (nur) als möglichen Rechtfertigungsgrund für die Außerachtlassung solcher Verluste bei der Ermittlung der inländischen Bemessungsgrundlage akzeptiert[62]. Inzwischen ist der Gerichtshof aber dazu übergegangen, bei einer strikten Begrenzung des nationalen Steuerzugriffs im Sinne eines auf das Steuerobjekt bezogenen Territorialitätsprinzips schon die Vergleichbarkeit von Auslands- und Inlandsverlusten in Abrede zu stellen[63]. Würde der EuGH diese Rechtsprechungslinie

Rs. C-686/13, X AB, ECLI:EU:C:2015:375, Rz. 39 f.; v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14, Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:795, Rz. 27.

61 Befürwortend etwa *Wattel*, ET 2015, 542 (548 ff.); *Freyer*, ET 2017, 428 (435).

62 S. EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 45 f.; v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06, Lidl Belgium, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 33; v. 25.2.2010 – Rs. C-337/08, X Holding, ECLI:EU:C:2010:89, Rz. 28.

63 Andeutungsweise erstmals EuGH v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11, „K", ECLI:EU:C:2013:716, Rz. 45–47; v. 17.7.2014 – Rs. C-48/13, Nordea Bank, ECLI:EU:C:2014:2087, Rz. 24; nunmehr sehr deutlich EuGH v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12, Kronos International, ECLI:EU:C:2014:2200, Rz. 81–86; v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14, Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:795, Rz. 27. S. ferner GA *Kokott*, Schlussanträge v. 19.7.2012 – Rs. C-123/11, A Oy, ECLI:EU:C:2012:488; v. 23.10.2014 – Rs. C-172/13, Kommission/Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2014:2321; und GA *Mengozzi*, Schlussanträge v. 21.3.2013 – Rs. C-322/11, „K", ECLI:EU:C:2013:183.

konsequent durchhalten – was bislang nicht der Fall ist[64] – so würde das den Wegfall der Rechtsfigur der „finalen Verluste" implizieren, die der EuGH im Rahmen der Nuancierungen zugänglichen Verhältnismäßigkeitskontrolle eines zuvor als Rechtfertigungsgrund verstandenen Symmetrieargumentsarguments kreiert hat[65]. Sind Auslandsverluste mit Inlandsverlusten nämlich von vornherein nicht vergleichbar, so kann es für eine Grundfreiheitsverletzung nicht mehr darauf ankommen, wie hart ihre Nichtberücksichtigung den Steuerpflichtigen trifft bzw. wie gravierend sie sich auf die Wahrnehmung von Freizügigkeitsrechten im Binnenmarkt auswirken kann[66]. Der BFH hat diese Konsequenz bereits gezogen und entsprechend judiziert[67].

Dementsprechend stimmt auch der Hauptkritikpunkt an diesem Vorgehen mit der oben zum normzweckorientierten Ansatz geäußerten Kritik überein[68]: Auch diese Konkretisierung des Vergleichsmaßstabs birgt die Gefahr der unzureichenden Prüfung eines *verhältnismäßigen* Ausgleichs zwischen dem Ideal eines staatenübergreifenden Binnenmarkt einerseits und der territorialen Beschränkung der Wahrnehmung nationaler Besteuerungsbefugnisse auf das jeweilige Staatsgebiet andererseits. Der Verwirklichung des Symmetrieprinzips wird gegenüber dem Anliegen eines Binnenmarktes ohne steuerliche Hindernisse für die grenzüberschreitende Freizügigkeit ein absoluter Vorrang zuerkannt, ohne dass dies im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung einer Rationalitätskontrolle mit Begründungslast unterläge[69].

64 Vgl. GA *Kokott*, Schlussanträge v. 23.10.2014 – Rs. C-172/13, Kommission/Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2014:2321, Rz. 25 ff. einerseits, und das nachfolgenden Urteil des EuGH v. 3.2.2015 – Rs. C-172/13, Kommission/Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2015:50, Rz. 23, andererseits.

65 S. EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 55; v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06, Lidl Belgium, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 47; v. 21.2.2013 – Rs. C-123/11, „A Oy", ECLI:EU:C:2013:84, Rz. 49 ff. S. auch den Überblick bei *M. Lang*, ET 2014, 530 ff.

66 A.A. GA *Sánchez-Bordona*, Schlussanträge v. 17.1.2018 – Rs. C-650/16, Bevola u.a., ECLI:EU:C:2018:15, Rz. 56 ff.

67 S. BFH, Urt. v. 22.2.2017 – I R 2/15, BFHE 257, 120 = BStBl. II 2017, 70.

68 Kritisch auch *Hey*, FS Gosch, 2016, S. 161 (172); zumindest skeptisch auch *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, 2009, S. 37.

69 Teilweise wird dies in der Literatur allerdings gerade auch gefordert; dezidiert insb. von *Weber*, Intertax 2006, 585 (588, 594 und 596); *Wattel*, ET 2015, 542 (549). Differenzierend *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, 2009, S. 37 f.

Derart weitreichende Konzessionen an die nationale Steuersouveränität sind nicht angezeigt[70]. Das lässt sich auch im Umkehrschluss dem Art. 65 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 3 AEUV entnehmen: Den Mitgliedstaaten war jedenfalls bei den jüngeren Vertragsänderungen bewusst, dass eine strikt am Territorialitätsprinzip ausgerichtete Besteuerung mit den Grundfreiheiten in Konflikt geraten kann, und sie haben gleichwohl keine generelle Bereichsausnahme vorgesehen. Einzig im Anwendungsbereich der Kapitalfreiheit hätte man Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV als eine solche interpretieren können; dem hat sich indes der EuGH mit seiner restriktiven, binnenmarktfreundlichen Auslegung nachhaltig verweigert[71].

gg) Resümee

Als Zwischenfazit ist festzuhalten, dass die Rechtsprechung des EuGH zur Vergleichbarkeitsprüfung im Rahmen der grundfreiheitlichen Kontrolle mitgliedstaatlichen Steuerrechts insgesamt kritikwürdig ist. Sie lässt die Orientierung an der Binnenmarktfinalität der Grundfreiheiten wie auch an sonstigen übergeordneten Prinzipien vermissen und erzeugt aufgrund der kasuistischen, nahezu willkürlichen Herangehensweise des EuGH ein erhebliches Maß an Rechtsunsicherheit[72].

c) Variierender Prüfungsstandort

In seiner jüngeren Rechtsprechung zeigt der EuGH zudem die Neigung, die Frage der Vergleichbarkeit von grenzüberschreitendem und innerstaatlichem Vorgang als ersten Prüfungsschritt auf Ebene der Rechtfertigung von Grundfreiheitsverstößen zu begreifen und nicht länger als Voraussetzung für die Feststellung eines solchen Verstoßes. Das Vergleichbarkeitskriterium wird damit nicht länger als notwendiges Tatbestandsmerkmal eines den Grundfreiheiten inhärenten Diskriminierungsverbotes bzw. Gleichbehandlungsgebotes begriffen. Stattdessen ermöglicht es den Mitgliedstaaten nurmehr die Legitimierung einer bereits grundsätzlich zu bejahenden Beeinträchtigung von Freizügigkeits-

70 Wie hier i.E. auch *Schön*, BIT 2015, 271 (285).

71 Grundlegend EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98, Verkooijen, ECLI:EU:C:2000:294, Rz. 43 ff.; v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rz. 28.

72 Noch weitergehend, aber unbelegt die Vermutung von *Freyer*, ET 2017, 428 (429 f.), wonach der EuGH bewusst rein ergebnisorientiert nach verschiedenen Ansätzen variiere; in diese Richtung auch *Wattel*, ET 2015, 542 (549).

rechten im Binnenmarkt. Besonders häufig hat sich der EuGH auf diese Vorgehensweise verlegt, wenn er terminologisch eine „Beschränkung" von Grundfreiheiten durch den Ansässigkeitsstaat prüft.

Ihren historischen Ausgangspunkt hat diese Entwicklung in der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV genommen. Sie war dort die grundrechtsdogmatisch verfehlte Nebenwirkung einer restriktiven Auslegung des Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV. Danach berührt Art. 63 AEUV „nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln." Statt diese Vorschrift als generelle Abschirmung des tradierten Systems des internationalen Steuerrechts von den Liberalisierungswirkungen der Kapitalverkehrsfreiheit zu begreifen, wurde sie vom EuGH unter Verweis auf Art. 65 Abs. 3 AEUV als bloß deklaratorische Bekräftigung eines Vergleichbarkeitserfordernisses im Rahmen der Grundfreiheitsprüfung ausgedeutet[73]. Da aber Art. 65 AEUV nach Wortlaut und systematischer Stellung voraussetzt, dass die in Rede stehende Maßnahme an sich die Merkmale einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit aufweist, hat der Gerichtshof auf diese Weise die Vergleichbarkeitsprüfung auf die Rechtfertigungsebene transferiert.

In den letzten Jahren ist dieser Ansatz aber auch auf andere Freizügigkeitsrechte ausgedehnt worden[74]. Diese Tendenz lässt sich nicht mehr allein unter Verweis auf Art. 65 AEUV erklären. Möglicherweise ist sie lediglich auf die unreflektierte Übernahme der im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit etablierten Prüfungsstrukturen bei der Formulierung der Gründe der einschlägigen EuGH-Urteile zurückzuführen. Denkbar ist aber auch, dass der Gerichtshof damit die Konsequenzen aus seiner verstärkten Hinwendung zu einer normzweckorientierten Vergleichbarkeitsprüfung zieht. Da diese Elemente der tradierten Rechtfertigungsprüfung in den Vergleichbarkeitsmaßstab inkorporiert, ist es naheliegend, sie auch im Prüfungsaufbau dort zu verorten. Auch im Ergebnis stimmig wäre dies aber nur, wenn der normzweckorientierte Prüfungs-

73 S. die Nachweise in Fn. 69 sowie *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (499 f.).

74 S. bspw. EuGH v. 17.7.2014 – Rs. C-48/13, Nordea Bank, ECLI:EU:C:2014:2087, Rz. 23 (Niederlassungsfreiheit); v. 22.6.2017 – Rs. C-20/16, Bechtel und Bechtel, ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 52 (Arbeitnehmerfreizügigkeit). Unklar (zur Niederlassungsfreiheit) jüngst EuGH v. 22.2.2018 – Rs. C-398/16 und C-399/16, X BV und X NV, ECLI:EU:C:2018:110, Rz. 20.

ansatz des EuGH als solcher zu überzeugen vermöchte – richtigerweise ist er aber aus den oben genannten Gründen abzulehnen.

Die Frage nach der korrekten Ansiedlung der Vergleichbarkeitsprüfung schon auf Tatbestands- oder erst auf Rechtfertigungsebene ist dabei entgegen einer in der Literatur vertretenen Ansicht[75] auch nicht lediglich akademischer Natur ohne praktische Konsequenzen. Versteht man das Vergleichbarkeitserfordernis als Teilelement einer Rechtfertigungsprüfung, hat dies Auswirkungen auf die Darlegungs- und Beweislast in Vertragsverletzungsverfahren[76].

2. Alternative Prüfungsansätze

a) Genereller Verzicht auf eine Vergleichbarkeitsprüfung?

Angesichts des gegenwärtigen desolaten Zustands der Vergleichbarkeitsprüfung wurde seitens einiger Generalanwälte gelegentlich dafür plädiert, auf diesen Prüfungsschritt generell zu verzichten[77]. Damit würde der Sonderweg in der steuerrechtlichen Judikatur des EuGH beendet und die Grundfreiheitsprüfung zumindest insoweit wieder an die allgemeine Grundfreiheitsdogmatik herangeführt.

Eine solche Lösung würde jedoch der gleichheitsrechtlichen Struktur der Grundfreiheitsprüfung im Steuerrecht nicht gerecht werden. Besagte Prüfung ist anerkanntermaßen im Kern auf einen Belastungsvergleich zwischen grenzüberschreitenden und rein innerstaatlichen Vorgängen angelegt. Ein solcher Belastungsvergleich setzt notwendig eine sachgerechte Auswahl der Vergleichsgruppen anhand bestimmter, ihnen gemeinsamer Merkmale voraus. Denn die binnenmarktfinal zu interpretierenden Grundfreiheiten sind offensichtlich nicht darauf angelegt, grundsätzlich jegliche Art von Differenzierungen in den mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen zu verbieten. Dies wäre aber die Folge des Verzichts auf jegliche Steuerung des Belastungsvergleichs durch zusätz-

75 S. *Henze*, FS Gosch, 2016, S. 137 (147).

76 S. *Zierke*, Die Steuerungswirkung der Darlegungs- und Beweislast im Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union, S. 73 f. m.w.N.

77 Eingehend GA *Kokott*, Schlussanträge v. 13.3.2014 – Rs. C-48/13, Nordea Bank Danmark, ECLI:EU:C:2014:153, Rz. 21 ff.; s. zuvor auch schon GA *Sharpston*, Schlussanträge v. 8.11.2007 – Rs. C-293/06, Deutsche Shell, ECLI:EU:C:2007:660, Rz. 35 ff. Dezidiert a.A. aber GA *Sánchez-Bordona*, Schlussanträge v. 17.1.2018 – Rs. C-650/16, Bevola u.a., ECLI:EU:C:2018:15, Rz. 51: „[…] Gefühl der Unsicherheit reicht […] nicht aus, um die […] Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen übergehen zu können."

liche Vergleichbarkeitserfordernisse, weil es dann für einen Grundfreiheitsverstoß ausreichen müsste, wenn auch nur (irgend)ein rein innerstaatlich agierender Wirtschaftsteilnehmer steuerlich geringer belastet wird als der von seinem Freizügigkeitsrecht Gebrauch machende Steuerpflichtige. Sachgerecht kann eine Vergleichsgruppenbildung aber generell nur sein, wenn sie ein prinzipielles Gebot der (steuerlichen) Gleichbelastung nur insoweit begründet, als dies bei wertender Betrachtung dem bereichsspezifisch maßgeblichen Sachgerechtigkeitsideal bzw. ökonomischen Neutralitätspostulat entspricht.

b) Konkretisierung anhand ökonomischer Handlungsalternativen

aa) Binnenmarktfinale statt wertungsoffene Interpretation der Grundfreiheiten

Die Schwächen der steuerspezifischen Ansätze des Gerichtshofs zur Festlegung des relevanten Vergleichbarkeitsmaßstabs lassen sich vor diesem Hintergrund auf eine Fehlkonstruktion des gleichheitsrechtlichen Gewährleistungsgehalts der einschlägigen Freizügigkeitsrechte zurückführen. Der EuGH sucht den grundfreiheitlichen Gleichstellungsgeboten nämlich im Wesentlichen durch einen Rückgriff auf die Sachgesetzlichkeiten der in Rede stehenden Steuerrechtsmaterie Konturen zu verleihen. Er handhabt die Grundfreiheiten damit als wertungsoffene, kontextspezifisch zu konkretisierende Gleichheitssätze, deren einziger Unterschied zu einem allgemeinen Gleichheitssatz lediglich in einer Verengung des sachlichen Anwendungsbereichs auf bestimmte grenzüberschreitende Vorgänge und der dahingehenden asymmetrischen Schutzrichtung besteht. Träfe dies zu, so würde es sich bei den Grundfreiheiten ihrem Gewährleistungsgehalt nach im Steuerrecht lediglich um eine bloße Ausprägung des Art. 20 Grundrechtecharta handeln.

Damit vernachlässigen der EuGH und die ihm zustimmende Literatur jedoch den besonderen gleichheitsrechtlichen Charakter der Grundfreiheiten und namentlich ihre aus Art. 26 Abs. 2 AEUV klar ersichtliche Binnenmarktfinalität. Als Instrumente negativer Integration[78] sollen die Grundfreiheiten ein „level playing field" im Binnenmarkt gewährleis-

78 S. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 48 f.

ten[79]. Sie stellen mithin einen prinzipiell von staatlicher Regulierung und Besteuerung unbeeinflussten Wettbewerb auf den Faktor- und Gütermärkten der Union sicher[80]. Diese Leitmaxime lässt sich wie schon erwähnt insb. den Art. 107 Abs. 1, 116 und 120 AEUV entnehmen. Wie der EuGH zutreffend in ständiger Rechtsprechung ausführt, kann damit zwar angesichts fortbestehender Regulierungs- und Besteuerungsdisparitäten zwischen den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten nicht die Erwartung an vollständige Neutralität grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivitäten im Vergleich zu rein innerstaatlichem Tätigwerden verbunden sein[81]. Das kann nur durch harmonisierende Rechtssetzungsakte des Unionsgesetzgebers, d.h. durch positive Integration, erreicht werden. Zumindest innerhalb ein und derselben mitgliedstaatlichen Rechtsordnung aber dürfen die Allokation von Produktionsfaktoren und die Freizügigkeit der Marktakteure im Binnenmarkt nicht durch regulatorische oder steuerliche Nachteile für grenzüberschreitende Vorgänge gehemmt werden.

Der bei der Grundfreiheitsprüfung zur Anwendung gelangende Vergleichsmaßstab darf darum nicht bereichsspezifisch je nach untersuchtem nationalen Regelungsgegenstand variiert werden[82]. Das tertium comparationis ist nicht wie bei Art. 3 Abs. 1 GG für Gerechtigkeitswertungen offen, die von außen an die Grundfreiheiten herangetragen werden[83]. Damit würde die den Grundfreiheiten inhärente Zielsetzung, den rechtlichen Rahmen für den wirtschaftlichen Austausch innerhalb der EU dem Ideal eines Binnenmarktes möglichst weitgehend anzunähern[84], vernachlässigt und auf ein bloßes Verbot willkürlicher Handelshemmnisse reduziert werden. Ebenso wenig kann aber auch der völlige Verzicht auf eine Vergleichbarkeitsprüfung eine Option sein, weil es der

79 Einen Sonderfall stellt in diesem Zusammenhang die Erstreckung der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 Abs. 1 AEUV auf Drittstaatssachverhalte dar; dazu eingehend *Schön*, FS Wassermeyer, 2005, S. 489 (502 ff.).

80 Dasselbe gilt für die Grundfreiheiten des EWR, vgl. Art. 1 Abs. 1 EWR i.V.m. der einleitenden Formulierung des Art. 1 Abs. 2 EWR.

81 S. etwa EuGH v. 15.7.2004 – Rs. C-365/02, Lindfors, ECLI:EU:C:2004:449, Rz. 34; v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03, Schempp, ECLI:EU:C:2005:446, Rz. 45; v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06, Deutsche Shell, EU:C:2008:129, Rz. 43; v. 15.9.2011 – Rs. C-240/10, Schulz-Delzers und Schulz, ECLI:EU:C:2011:591, Rz. 42; v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rz. 62.

82 So auch *Kube* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 41 (44).

83 S. dazu *Mellinghoff*, FS Bareis, 2005, S. 171 (176 f.).

84 S. dazu auch Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 EUV.

grundfreiheitlichen Prüfung dann an Ausrichtung auf die maßgebliche Wettbewerbssituation mangeln würde.

bb) Enge(re)s Wettbewerbs- bzw. Substitutionsverhältnis

Stattdessen ist der Vergleichsmaßstab aus der Binnenmarktlogik der Grundfreiheiten heraus zu entwickeln, um das Ideal unverfälschten Wettbewerbs im Konflikt mit gegenläufigen Regelungsinteressen der Mitgliedstaaten als eigenständigen Abwägungsbelang mit hinreichender Direktivkraft zur Geltung zu bringen und die Vergleichsgruppenbildung in diesem Sinne zu steuern[85]. Dies legt es nahe, die Vergleichbarkeitsprüfung am Bestehen eines hinreichend engen Wettbewerbsverhältnisses im weiteren Sinne auszurichten. Es ist also danach zu fragen, ob der grenzüberschreitende Vorgang und der steuerlich besser gestellte rein innerstaatliche Vorgang als ökonomische Entscheidungsalternativen hinreichend substituierbar sind. Steht eine direkte Diskriminierung bzw. rechtliche Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Vorgangs in Rede, ist außerdem ggf. zu prüfen, zu welchem von mehreren je unterschiedlich besteuerten innerstaatlichen Pendants das engste Substitutionsverhältnis besteht, und der Vergleich ist allein hieran auszurichten[86].

Veranschaulichen lassen sich diese Erwägungen anhand eines Beispiels aus dem Investmentsteuerrecht. Angenommen, ein Mitgliedstaat behandelt inlandsansässige Investmentaktiengesellschaften als fiskalisch intransparent und unterwirft sie darum der Körperschaftsteuer, wohingegen die Erträge inlandsansässiger Investmentfonds direkt den Anlegern zugerechnet werden, so dass der Fonds selbst keiner Besteuerung unterliegt. Auslandsansässige Investmentvermögen wiederum werden mit ihren inländischen Einkünften generell zur Körperschaftsteuer herangezogen. Ein auslandsansässiges Investmentvermögen kann dann einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nur geltend machen, wenn die rechtliche Ausgestaltung der Beteiligung der Anleger am Sondervermögen eher derjenigen eines Investmentfonds als derjenigen einer Investmentaktiengesellschaft entspricht. Nur dann kann eine direkte steuerliche Benachteiligung gegenüber derjenigen Anlagevariante festgestellt werden, mit der das auslandsansässige Investmentvermögen in unmit-

85 S. hierzu und zum Folgenden auch schon *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 293 ff.

86 So andeutungsweise auch EuGH v. 6.10.2009 – Rs. C-153/08, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2009:618, Rz. 35.

telbar(st)em Wettbewerb steht. Anderenfalls – wie auch bei gesetzlicher Erstreckung der Fiskaltransparenz auf auslandsansässige Investmentfonds – käme ein Grundfreiheitsverstoß allenfalls wegen einer mittelbaren Benachteiligung der grenzüberschreitend tätigen Investmentvermögen in Betracht. Hiervon wäre auszugehen, wenn inlandsansässige Investmentvermögen deutlich überwiegend in der Rechtsform des Investmentfonds, auslandsansässige hingegen im Wesentlichen als Investmentaktiengesellschaften organisiert wären[87]. Dann genügt es für die Vergleichbarkeit von grenzüberschreitend und rein innerstaatlich tätigen Investmentvermögen, dass sie als am Grundsatz der Risikodiversifizierung ausgerichtete Vehikel zur kollektiven Investmentanlage in einem gewissen Substitutions- bzw. Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen. In jedem Falle verfehlt wäre demgegenüber beispielsweise ein Vergleich der Steuerbelastung auslandsansässiger Investmentvermögen mit derjenigen inlandsansässiger Genossenschaften. Im Übrigen mag der betreffende Mitgliedstaat gewichtige Gründe für etwaige grundfreiheitswidrige Differenzierungen seines Steuersystems zwischen den verschiedenen Formen von Investmentvermögen vorbringen können. Als „extra-merkantile", mit dem Binnenmarktanliegen unverfälschten Wettbewerbs kollidierende Zielsetzungen können sie aber nur als Rechtfertigungsgründe berücksichtigt (und müssen dementsprechend einer Verhältnismäßigkeitskontrolle unterzogen) werden.

Man muss dabei nicht den Bogen bis hin zu den welthandelsrechtlichen Diskriminierungsverboten schlagen[88], um Vorbilder für eine am Wettbewerbsverhältnis zwischen den Vergleichsgruppen ausgerichtete Vergleichbarkeitsprüfung zu finden. Der EuGH praktiziert diesen Ansatz vielmehr auch selbst im Kontext der Grundfreiheiten, allerdings beschränkt auf das die Warenverkehrsfreiheit konkretisierende Verbot steuerlicher Diskriminierung und protektionistischer Abgaben bei Importwa-

87 Die genauen Konturen einer grundfreiheitlich relevanten mittelbaren Diskriminierung bzw. Beschränkung durch nationale steuerrechtliche Regelungen sind vom EuGH noch nicht herausgearbeitet worden, auch weil solche Konstellationen bis vor kurzem jenseits des Anwendungsbereichs der Sondervorschrift des Art. 110 AEUV in der steuerrechtlichen Rechtsprechung des Gerichtshofs noch keine Rolle spielten. Erste Ansätze in diese Richtung finden sich nunmehr in EuGH v. 5.4.2014 – Rs. C-385/12, Hervis Sport, ECLI:EU:C:2014:47, Rz. 39–41; bestätigt durch EuGH v. 11.6.2015 – Rs. C-98/14, Berlington Hungary, ECLI:EU:C:2015:386, Rz. 38.

88 Dazu eingehend *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 410 ff., m.w.N.

ren. „Gleichartige" Waren im Sinne des in Art. 110 Abs. 1 AEUV niedergelegten Verbotes direkter Diskriminierung von Importwaren sind nämlich nach ständiger Rechtsprechung solche, die „ähnliche Eigenschaften haben und bei den Verbrauchern den gleichen Bedürfnissen dienen"[89]. Nach Art. 110 Abs. 2 AEUV untersagte protektionistische Wirkungen wiederum können von einer Abgabenregelung ausgehen, wenn selbige zwischen „einen gewissen Grad der Substitution"[90] aufweisenden Produkten differenziert und wenn davon im Wesentlichen die einheimische Produktion profitiert[91]. Dabei setzt der EuGH das Art. 110 AEUV zugrunde liegende Binnenmarktziel „vollkommener Wettbewerbsneutralität der inländischen Besteuerung für einheimische und für eingeführte Erzeugnisse"[92] sogar absolut, weil er den Mitgliedstaaten im Kontext des Art. 110 AEUV keine Möglichkeit einer Rechtfertigung von Mehrbelastungen für Importwaren zubilligt[93]. Es stellt einen gravierenden Wertungswiderspruch dar, eben diese den Grundfreiheiten inhärente Zielsetzung bei der sonstigen Kontrolle mitgliedstaatlichen Steuerrechts durch eine normzweckorientierte anstelle einer binnenmarktfinalen Vergleichbarkeitsprüfung gerade umgekehrt gänzlich in den Hintergrund zu drängen.

Ergänzend sei angemerkt, dass die hier vorgeschlagene Orientierung des Vergleichsmaßstabs an der ökonomisch fundierten Binnenmarktlogik der Grundfreiheiten nicht ohne weiteres auf das allgemeine Freizügigkeitsrecht des Art. 21 AEUV übertragen werden kann, dem der EuGH bekanntlich ebenfalls ein – im Verhältnis zu den Grundfreiheiten subsidiäres – Verbot steuerlicher Schlechterstellung der von diesem Freizü-

89 S. bswp. EuGH v. 11.8.1995 – Rs. C-367/93 bis C-377/93, Roders u.a., ECLI:EU:C:1995:261, Rz. 27; v. 27.2.2002 – Rs. C-302/00, Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:2002:123, Rz. 23.

90 So prägnant EuGH v. 8.4.2008 – Rs. C-167/05, Kommission/Schweden, ECLI:EU:C:2008:202, Rz. 43.

91 S. zu dem erforderlichen Ausmaß disparater Verteilungswirkungen näher *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 6.43 ff., m.w.N.

92 EuGH v. 8.4.2008 – Rs. C-167/05, Kommission/Schweden, ECLI:EU:C:2008:202, Rz. 40; st. Rspr.

93 S. GA *Jacobs*, Schlussanträge v. 27.2.2003 – Rs. C-383/01, De Danske Bilimportører, ECLI:EU:C:2003:116, Rz. 28; *Balke*, Steuerliche Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten und freier Warenverkehr im Europäischen Binnenmarkt, 1998, S. 122 f. und 126 f.; *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2015, Rz. 883, m.w.N.

gigkeitsrecht Gebrauch machenden Unionsbürger entnimmt[94]. Hier ist stattdessen bei Maßnahmen des Herkunftslandes danach zu fragen, ob mit Blick auf die Motivation des Steuerpflichtigen bestehende innerstaatliche Handlungsalternativen (die „Bleibeoptionen") günstigere Besteuerungsfolgen nach sich ziehen[95]. Bei Maßnahmen des Ziellandes wird sich die Vergleichbarkeitsprüfung typischerweise daran ausrichten, ob die steuerlich besser gestellten Einheimischen denselben Aktivitäten nachgehen wie der „Free Mover".

3. Relevanz rechtsdogmatischer Fundierung

Bei einer empirischen Analyse der EuGH-Entscheidungen der letzten Jahre könnte man bei vordergründiger Betrachtung allerdings zu dem Schluss gelangen, dass sich die vorstehend erörterten grundfreiheitsdogmatischen Positionen zum Vergleichbarkeitserfordernis letztlich kaum auf das Ergebnis der Überprüfung beschränkungsverdächtiger mitgliedstaatlicher Besteuerungsregeln auswirken. In der Rechtsprechung des Gerichtshofs hat die Vergleichbarkeitsprüfung nämlich zuletzt in der Gesamtbetrachtung keine relevante Filterfunktion mehr innegehabt, jedenfalls beim klassischen vertikalen Vergleich von grenzüberschreitendem und innerstaatlichem Vorgang. Hier hat der Gerichtshof seit geraumer Zeit nur noch in seltenen Ausnahmefällen die Annahme eines Grundfreiheitsverstoßes an einem Mangel an Vergleichbarkeit scheitern lassen[96]. Ähnliches wäre zu erwarten, würde sich die Vergleichbarkeitsprüfung wie hier vertreten am Bestehen eines hinreichend engen Wettbewerbsverhältnisses zum steuerlich bevorzugten Inlandssachverhalt

94 S. dazu etwa EuGH v. 9.11.2006 – Rs. C-520/04, Turpeinen, ECLI:EU:C:2006:703; v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03, Schempp, ECLI:EU:C:2005:446; v. 23.4.2009 – Rs. C-544/07, *Rüffler*, ECLI:EU:C:2009:258.

95 S. dazu auch EuGH v. 20.5.2010 – Rs. C-56/09, Zanotti, ECLI:EU:C:2010:288, Rz. 70 f.

96 Zu nennen sind in den vergangenen drei Jahren nur die Entscheidungen des EuGH v. 18.12.2014 – Rs. C-87/13, „X", ECLI:EU:C:2014:2459; v. 18.12.2014 – Rs. C-133/13, „Q", ECLI:EU:C:2014:2460; v. 17.9.2015 – Rs. C-10/14 u.a., Miljoen, ECLI:EU:C:2015:608, Rz. 57 ff.; sowie EuGH v. 2.6.2016 – Rs. C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, ECLI:EU:C:2016:402. Auch in den Jahren davor gibt es nur wenige solche Entscheidungen, s. *Wattel*, ET 2015, 542 (544 ff.). S. auch GA *Kokott*, Schlussanträge v. 23.10.2014 – Rs. C-172/13, Kommission/Großbritannien und Nordirland, ECLI:EU:C:2014:2321, Rz. 29: „Die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen sollte […] nur Ungleichbehandlungen aussortieren, die offensichtlich und zweifelsfrei aus gutem Grund erfolgen."

ausrichten, da sich ein solches in den bislang vom EuGH entschiedenen Fällen fast immer hätte feststellen lassen. Erst recht gälte das, wollte man wie teilweise vorgeschlagen bei der Grundfreiheitsprüfung gänzlich auf das Kriterium der Vergleichbarkeit verzichten.

Eine solche Betrachtungsweise griffe jedoch aus mehreren Gründen zu kurz. Zum einen zeichnet sich bereits ab, dass die Transplantation des Symmetriearguments von der Rechtfertigungs- in die Vergleichbarkeitsebene wieder vermehrt zur Ablehnung eines Grundfreiheitsverstoßes schon im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung führen könnte. Vor allem aber wenden nicht nur der EuGH, sondern ihm folgenden auch die mitgliedstaatlichen Gerichte seine verfehlten Vergleichbarkeitsmaßstäbe an, weshalb es vielfach zur Ablehnung von Grundfreiheitsverstößen unter Vernachlässigung der Binnenmarktinteressen in der Prüfung kommen kann. Nicht zuletzt bedarf es auch deshalb einer reformierten Dogmatik der Vergleichbarkeitsprüfung, damit diese in Fällen stark ausdifferenzierter mitgliedstaatlicher Steuerregime ihre binnenmarktfinale Steuerungsfunktion für den Belastungsvergleich entfalten kann.

III. Rechtfertigung

1. Zulassung ungeschriebener Rechtfertigungsgründe

Die Grundfreiheiten sind vom EuGH zutreffend als abwägungsoffene Prinzipien konzipiert worden. Ihr binnenmarktfinales Anliegen effizienter Ressourcenallokation und die daraus abzuleitenden Gleichbehandlungs- bzw. Neutralitätspostulate können mit punktuell gegenläufigen mitgliedstaatlichen Regelungsanliegen kollidieren. Die vom Gerichtshof entwickelte Rechtfertigungsprüfung bei der Kontrolle mitgliedstaatlichen Steuerrechts dient dazu, den Mitgliedstaaten die Geltendmachung solcher widerstreitenden Belange zu ermöglichen. Voraussetzung hierfür ist, dass deren Verwirklichung den Zielen der Union nicht prinzipiell zuwiderläuft, sowie die Wahrung des Verhältnismäßigkeitsvorbehalts. Angesichts der expansiven Tendenzen in der Grundfreiheitsentfaltung durch den EuGH[97] war es insbesondere geboten[98], parallel dazu über die expliziten Ausnahmebestimmungen des AEUV hinaus einen Rückgriff auf un-

97 S. den Überblick bei *Zalasinski*, Intertax 2009, 281 (282 ff.).

98 S. auch schon *Lyal*, EC Tax Review 2003, 68 (74): „In such cases, we should be open to a broad range of justifications in the public interest."

geschriebene Rechtfertigungsgründe im „zwingenden Allgemeininteresse" zuzulassen[99].

Bei direkter steuerlicher Differenzierung nach der Staatsangehörigkeit kommt nach Ansicht des EuGH allerdings ausnahmsweise eine Rechtfertigung weiterhin nur anhand der geschriebenen Rechtfertigungsgründe des AEUV in Betracht[100]. Hierin kann dem Gerichtshof grundsätzlich gefolgt werden[101]. Denn bei der Staatsangehörigkeit handelt es sich um ein höchstpersönliches, für den Einzelnen nicht ohne weiteres verfügbares Merkmal. Außerdem gehen die europäischen Verträge eindeutig davon aus, dass eine daran anknüpfende Ungleichbehandlung in besonderem Maße dem europäischen Ideal zuwiderläuft (vgl. Art. 18 AEUV) und nur ausnahmsweise rechtfertigungsfähig sein soll. Bei der Erhebung direkter Steuern vom Einkommen natürlicher Personen wird diese Einschränkung der Rechtfertigungsmöglichkeiten ohnehin kaum je relevant, weil Differenzierungskriterium hier traditionell die Gebietsansässigkeit, nicht aber die Nationalität des Steuerpflichtigen ist.

Der EuGH hat allerdings gelegentlich auf diese restriktive Rechtsprechungslinie auch bei der diskriminierenden Besteuerung gebietsfremder Gesellschaften und juristischer Personen rekurriert, wenn an deren ausländischen Gesellschaftssitz steuerliche Nachteile geknüpft sind[102]. Dabei hat er sich offenbar von der Überlegung leiten lassen, dass ausweislich des Art. 54 Abs. 1 AEUV (ggf. i.V.m. Art. 62 AEUV) der Gesellschaftssitz für die Anwendbarkeit von Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit dem Merkmal der Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen entspre-

99 Grundlegend EuGH v. 20.2.1979 – 120/78, Rewe-Zentral („Cassis de Dijon"), ECLI:EU:C:1979:42; v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94, *Gebhard*, ECLI:EU:C:1995:411; s. zur nachfolgenden Entwicklung im Steuerrecht *Hinnekens* in Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, S. 73 (81 ff.).

100 S. EuGH v. 6.10.2009 – Rs. C-153/08, Kommission/Spanien, EU:C:2009:618, Rz. 36 f.; v. 22.10.2014 – Rs. C-344/13 und C-367/13, Blanco und Fabretti, EU:C:2014:2311, Rz. 38. S. auch allgemein EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-490/04, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2007:430, Rz. 86, m.w.N.

101 Kritisch hingegen GA *Jacobs*, Schlussanträge v. 21.3.2002 – Rs. C-136/00, Danner, ECLI:EU:C:2002:198, Rz. 40.

102 S. bspw. EuGH v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97, Royal Bank of Scotland, ECLI:EU:C:1999:216, Rz. 32; v. 6.10.2009 – Rs. C-153/08, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2009:618, Rz. 34 und 36 f. S. aber bspw. auch EuGH v. 18.6.2009 – Rs. C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, ECLI:EU:C:2009:377, Rz. 57 ff., wo derartige Erwägungen keine Rolle spielten und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe diskutiert wurden.

chen soll[103]. Tatsächlich heißt es dort, dass Gesellschaften u.Ä. Vereinigungen mit Sitz im Ausland den natürlichen Personen mit ausländischer Staatsangehörigkeit „gleichstehen" („sont assimilées"; „shall be treated in the same way"). Allein aus dieser Formulierung lässt sich aber nicht ohne weiteres entnehmen, dass der Rückgriff auf ungeschriebene Rechtfertigungsgründe bei einer steuerlichen Differenzierung nach dem Gesellschaftssitz in gleicher Weise gesperrt ist wie bei einer Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit natürlicher Personen. Die genannten Vorschriften dienen erkennbar nur der Einbeziehung von Gesellschaften in den persönlichen Schutzbereich der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Ob die Heranziehung dieses Kriteriums als Differenzierungsmerkmal gleichermaßen den Ausschluss ungeschriebener Rechtfertigungsgründe nach sich ziehen sollte, muss hingegen davon abhängen, ob die für das Merkmal der Staatsangehörigkeit relevanten Erwägungen bei wertender Betrachtungsweise auch für den Gesellschaftssitz maßgeblich sind. Richtigerweise ist das zumindest bei privatrechtlichen Gesellschaften zu verneinen. Ihre Gründung ist im Wesentlichen frei und die Möglichkeit zur Verlegung ihres Gesellschaftssitzes innerhalb der EU wird durch das Unionsrecht garantiert[104]. Ihr Sitzort ist daher anders als die Staatsangehörigkeit natürlicher Personen keine höchstpersönliche, unverfügbare Eigenschaft; und das Verbot dahingehender Differenzierungen hat auch erkennbar nicht denselben konstituierenden Stellenwert für die Unionsrechtsordnung wie das Verbot einer Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Eine Rechtfertigung aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls sollte daher nicht von vornherein ausgeschlossen sein.

Für die Anerkennung solcher legitimer Rechtfertigungsgründe kann es im Übrigen nicht darauf ankommen, ob die vom Mitgliedstaat verfolgte Zielsetzung in den europäischen Verträgen explizit auch als unionsrechtliches Anliegen anerkannt wird[105]. Denn in Rede steht nicht ein Ausgleich des Binnenmarktziels mit kollidierendem „Verfassungsrecht" auf unionaler Ebene, sondern ein Ausgleich im europäischen Mehrebenensystem, der in der Kompetenzverteilung zwischen der Union und ihren Mitgliedstaaten angelegt ist[106]. Die vom Mitgliedstaat verfolgte Zielset-

103 Vgl. GA *Alber*, Schlussanträge v. 19.11.1998 – Rs. C-311/97, Royal Bank of Scotland, ECLI:EU:C:1998:557, Rz. 33; s. auch *Gammie*, BIT 2003, 86 (92).
104 S. dazu zuletzt grundlegend EuGH v. 25.10.2017 – Rs. C-106/16, Polbud, ECLI:EU:C:2017:804, m.w.N.
105 Wie hier *Epiney*, FS Müller-Graff, 2015, S. 467 (469).
106 S. *Epiney*, FS Müller-Graff, 2015, S. 467 (468 f.).

zung darf lediglich die Ziele der Union nicht schon prinzipiell in Frage stellen.

2. Vom Konglomerat zum System

Im Steuerrecht spielen die geschriebenen Rechtfertigungsgründe des AEUV abgesehen vom Sonderfall des Art. 65 AEUV kaum je eine Rolle[107]. Die steuerrechtliche Grundfreiheitsbeschränkungen legitimierenden Regelungsanliegen sind stattdessen als ungeschriebene Gemeinwohlinteressen vom EuGH in einem Jahrzehnte währenden Erkenntnisprozess richterrechtlich „entdeckt" und ausgeformt worden[108]. Dabei konnte der Gerichtshof sich kaum auf relevante Vorgaben der Unionsverträge stützen, sondern musste eine Vielzahl seitens der Mitgliedstaaten vorgetragener Argumentationstopoi bewerten und einordnen. Es liegt in der Natur eines solchen „case law", dass seine Entwicklung nur tastend verläuft und dass im Zeitverlauf auch Verwerfungen aufgrund besserer Erkenntnis zu verzeichnen sind. Die bekannteste dieser Gezeitenwenden dürfte die Anerkennung des Rechtfertigungsgrundes der „ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten" Ende 2005 in der Rechtssache Marks & Spencer sein[109]. Damit verbunden war die implizite Abkehr von der zuvor postulierten Ansicht, eine Steuerumgehung drohe nicht, wenn der Vorgang letztlich nur in irgendeinem Mitgliedstaat der Besteuerung unterliege[110].

a) Versäumnisse und Inkonsistenzen der EuGH-Rechtsprechung

Dessen ungeachtet trägt auch der Gerichtshof selbst dazu bei, dass die im Steuerrecht maßgeblichen Rechtfertigungsgründe weniger als System denn als teleologisch ungeordnetes Konglomerat erscheinen, dessen Ausformung auch nach über 30 Jahren Rechtsprechungspraxis noch erhebliche rechtsdogmatische Defizite aufweist[111]. Gelegentlich liegt das wohl nur an mangelndem Überblick der entscheidenden Richter, etwa wenn

107 S. *Hinnekens* in Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, S. 73 (74 ff.).
108 S. dazu auch *van Thiel*, ET 2008, 279 ff. und 339 ff.; *Cordewener/Kofler/van Thiel*, Common Market Law Rev. 2009, S. 1951 ff.
109 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 43 ff.
110 S. EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, ECLI:EU:C:2002:749, Rz. 37.
111 S. dazu auch *Kube/Reimer/Spengel*, EC Tax Review 2016, 247 (254 f.).

längst überwundene Argumentationsmuster durch unreflektierte Verweise wiederbelebt werden[112]. Schwerer aber wiegt, dass es der EuGH generell versäumt, tiefergehende Erwägungen zur Legitimationsbasis für den von ihm entwickelten Kanon steuerspezifischer Rechtfertigungsgründe anzustellen. Es gelingt ihm daher vielfach nicht, ein in sich stimmiges, rechtsicher abgrenzbares Konzept einzelner Rechtfertigungsgründe zu entwickeln, ihr Verhältnis zueinander zu klären, und seine Verhältnismäßigkeitsprüfung konsequent an den maßgeblichen Grundwertungen auszurichten.

So hat der EuGH beispielsweise weder dem polymorphen Argumentationsmuster der „ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse" noch dem seit der Bachmann-Entscheidung[113] immer wieder thematisierten Kohärenzargument klare rechtsdogmatische und rechtsgrundsätzliche Konturen zu verleihen vermocht. Es bleibt insbesondere unklar[114], ob die den Mitgliedstaaten zugestandene Berufung auf die symmetrische Implementierung des Territorialitätsprinzips mit der Rechtsfigur steuerlicher Kohärenz deckungsgleich ist[115], ob sie einen Unterfall derselben darstellt, oder ob beide Rechtfertigungsgründe eigenständig nebeneinanderstehen[116]. Die Rechtsprechung zum Kohärenzargument ist auch da-

112 S. dazu die Inbezugnahme der Lankhorst-Hohorst-Entscheidung (Fn. 110) in EuGH v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16, Eqiom & Enka, ECLI:EU:C:2017:641, Rz. 35; sowie den nachfolgenden Verweis auf ebendiese Inbezugnahme in EuGH v. 20.12.2017 – Rs. C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rz. 67.

113 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, Bachmann, ECLI:EU:C:1992:35.

114 Exemplarisch für die dadurch bei den nationalen Gerichten hervorgerufene Verwirrung ist die Entscheidung des FG München v. 23.11.2015 – 7 K 3198/14, EFG 2016, 703. Das FG bejaht erst eine Rechtfertigung für die symmetrische Nichtberücksichtigung bestimmter Auslandsgewinne und -verluste im Rahmen des Progressionsvorbehalts aus Gründen der „Kohärenz", um sich dann gleichwohl zusätzlich mit Blick auf den Rechtfertigungsgrund der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse argumentativ abzusichern.

115 So schon früh die Vermutung von *M. Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (109).

116 In Richtung Gleichsetzung s. EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-152/03, *Ritter-Coulais*, ECLI:EU:C:2006:123, Rz. 39 f.; v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rz. 80; v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11, „K", ECLI:EU:C:2013:716, Rz. 64–71; v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14, Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 47. Vgl. auch EuGH v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04, Meilicke I, ECLI:EU:C:2007:132, Rz. 25 ff. nebst Folgeentscheidung des EuGH v. 30.6.2011 – Rs. C-262/09, Meilicke II, ECLI:EU:C:2011:438, Rz. 29 ff. einerseits; und EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-593/14, Masco Denmark, ECLI:EU:C:

rüber hinaus erratisch. So wird der vom EuGH geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen dem bei innerstaatlichen Sachverhalten gewährten steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine auch nur diese Inlandssachverhalte treffende Belastung teils unter Berücksichtigung, teils unter expliziter Ausblendung ausländischer Steuerbelastungen des von der Begünstigung ausgeschlossenen grenzüberschreitenden Vorgangs beurteilt[117]. Mitunter lässt der EuGH eine Berufung auf die Kohärenz des nationalen Steuersystems nicht zu, weil dessen Integrität durch den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens auf die zwischenstaatliche Ebene der Abkommensbalance verlagert worden sei[118]; in anderen Entscheidungen wiederum wird die Existenz eines DBA

2016:984, Rz. 38 ff., andererseits: Die Begrenzung der Pflicht zur Berücksichtigung ausländischer Vorbelastung auf hypothetische Inlandsbelastung wird teils als Ausprägung der Kohärenz, teils als Maßnahme zur Sicherstellung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse für gerechtfertigt erachtet. Deutliche Unterscheidung zwischen beiden Rechtfertigungsgründen hingegen in EuGH v. 27.9.2008 – Rs. C-418/07, Papillon, ECLI:EU:C:2008:659, Rz. 34 ff.; v. 22.2.2018 – Rs. C-398/16 und C-399/16, X BV und X NV, ECLI:EU:C:2018:110, Rz. 39 ff. In EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, Kommission/Ungarn, ECLI:EU:C:2011:795, Rz. 70 ff. (insb. Rz. 80) wiederum hat der Gerichtshof den Symmetriegedanken allein unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Kohärenz gewürdigt.

117 S. einerseits (Notwendigkeit einer Einbeziehung vergleichbarer ausländischer Belastungen) EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rz. 46; v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04, Keller Holding, ECLI:EU:C:2006:143, Rz. 43; v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04, Meilicke, ECLI:EU:C:2007:132, Rz. 29; v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04, FII GL, ECLI:EU:C:2006:774, Rz. 93; und andererseits (keine Berücksichtigung ausländischer Belastungen) EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, Kommission/Ungarn, ECLI:EU:C:2011:795, Rz. 83; v. 30.6.2016 – Rs. C-123/15, Feilen, ECLI:EU:C:2016:496, Rz. 40; sowie implizit auch EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-250/08, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2011:793, Rz. 80. S. ferner auch EuGH v. 8.9.2005 – Rs. C-512/03, Blanckaert, ECLI:EU:C:2005:516, Rz. 43 ff., zur Steuerermäßigung (nur) für nationale Sozialversicherungsbeiträge (hier bereits auf Ebene der Vergleichbarkeitsprüfung abgehandelt).

118 S. EuGH v. 11.8.1995 – Rs. C-80/94, Wielockx, ECLI:EU:C:1995:271, Rz. 24; v. 3.10.2002 – Rs. C-136/00, *Danner*, ECLI:EU:C:2002:558, Rz. 41; v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, X und Y, ECLI:EU:C:2002:704, Rz. 53; v. 12.12.2004 – Rs. C-242/03, Weidert und Paulus, ECLI:EU:C:2004:465, Rz. 25; v. 10.9.2009 – Rs. C-269/07, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2009:527, Rz. 63.

nicht thematisiert oder ignoriert[119]. Die Judikatur zum Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsabwehr und zu dessen Zusammenwirken mit dem Anliegen ausgewogener Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse bleibt ebenfalls ambivalent[120]. Die daraus resultierende Rechtsunsicherheit betrifft derzeit insbesondere auch die Frage, inwieweit die Umsetzung der Vorgaben der BEPS-Empfehlungen von OECD und G20 auf unionsrechtliche Grenzen stößt[121].

Die vorstehende illustrative Aufzählung ließe sich noch fortsetzen. Indes soll hier keine Einzelkritik sämtlicher Rechtfertigungsgründe geleistet werden; dies ist weiteren Beiträgen in diesem Band vorbehalten. Auch so dürfte bereits deutlich geworden sein, dass es seitens des EuGH dringend eines stärkeren Bemühens um die rechtstheoretische Fundierung und eine darauf gründende Systematisierung der Rechtfertigungsgründe bedürfte.

119 S. bspw. EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee, ECLI:EU:C:2008:588; v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11, „K", ECLI:EU:C:2013:716.

120 S. bspw. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 55–57: Die grundfreiheitsbeschränkende Regelung darf sich nur gegen rein künstliche Gestaltungen richten, um auf diese Weise eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse abzusichern. Ob dies der Fall ist, muss anhand der wirtschaftlichen Substanz des betroffenen Vorgangs festgestellt werden; EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04, Thin Cap GL, ECLI:EU:C:2007:161, Rz. 81: Die Regelung richtet sich gegen rein künstliche Gestaltungen, wenn sie nur Abweichungen vom Fremdvergleichsgrundsatz erfasst und auf diese Weise zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse beiträgt, d.h. das letztgenannte Regelungsanliegen determiniert den Maßstab für die Künstlichkeit der Gestaltung; sowie EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439, Oy AA, Rz. 60–63: Es genügt, dass die Regelung sich *auch* gegen rein künstliche bzw. missbräuchliche Gestaltungen richtet und jedenfalls im Übrigen eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gewährleistet.

121 S. *Cordewener*, EC Tax Review 2017, 60 (63 ff.); *Régil*, ET 2016, 230 (241 ff.); s. auch schon *Kreienbaum*, IStR 2014, 721; *Kofler* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 1 (15 f. und 20 f.). Der EuGH dürfte eine erste Richtungsentscheidung dazu explizit oder implizit im anhängigen Verfahren C-28/17, „NN" treffen, denn er wird sich zu den dahingehenden Schlussanträgen des GA *Sánchez-Bordona* v. 21.2.2018, ECLI:EU:C:2018:86, Rz. 63 ff., verhalten müssen.

b) Alternative einer Werteordnung der Rechtfertigungsgründe

Im Folgenden soll hierfür ein Konzept entwickelt und hinsichtlich einiger wesentlicher Auswirkungen mit der Rechtsprechung des EuGH kontrastiert werden. Dabei wird grundlegend zwischen extrafiskalischen Rechtfertigungsgründen einerseits und spezifisch der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten Rechnung tragenden Rechtfertigungsgründen andererseits unterschieden. Innerhalb der zuletzt genannten Kategorie wiederum lassen sich im Wesentlichen zwei Untergruppen bilden: Prinzipiell dazu angetan, die Grundfreiheiten zu beschränken, sind zum einen mitgliedstaatliche Bestrebungen zur effektiven und gleichmäßigen Belastung im Binnensystem nationaler Steuerarten. Davon zu unterscheiden ist zum anderen das Anliegen einer internationalen Koordination und Abgrenzung nationaler Steuersysteme im Außenverhältnis zu den Steuerrechtsordnungen anderer Staaten, das ebenfalls Grundfreiheitsbeschränkungen zu legitimieren vermag.

aa) Extrafiskalische Rechtfertigungsgründe

Festzuhalten ist zunächst, dass die im Bereich des Steuerrechts relevanten Rechtfertigungsgründe nicht sämtlich auf das Bestreben zurückgeführt werden können, die fortbestehende, am Territorialitätsprinzip im weiteren Sinne ausgerichtete Steuersouveränität der Mitgliedstaaten gegenüber dem Anliegen eines Binnenmarktes ohne Freizügigkeitshindernisse zu behaupten[122]. Das zeigt sich schon daran, dass sich der EuGH mit einigen mitgliedstaatlichen Regelungsanliegen auch im Kontext außersteuerlicher Entscheidungen auseinanderzusetzen hat. Zu nennen sind hier etwa wirtschaftspolitische, arbeitsmarktpolitische, standortpolitische und bildungspolitische Zielsetzungen.

Der EuGH schließt bislang für nahezu jegliche Art von auf das Inland beschränkten steuerlichen Verschonungssubventionen mit entsprechender Zielsetzung eine Rechtfertigungsfähigkeit kategorisch aus[123]. Eine Ausnahme bildeten bislang im Wesentlichen nur Regelungen zum

122 Anders unreflektiert *Freyer*, ET 2017, 428 (430).

123 S. bspw. EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98, Verkooijen, ECLI:EU:C:2000:294, Rz. 47 f.; v. 10.3.2005 – Rs. C-39/04, Laboratoires Fournier, ECLI:EU:C:2005:161, Rz. 23; v. 26.10.2006 – Rs. C-345/05, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2006:685, Rz. 34 ff.; v. 25.10.2007 – Rs. C-464/05, Geurts und Vogten, ECLI:EU:C:2007:631, Rz. 26; v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06, Jundt, ECLI:EU:C:2007:816, Rz. 60; v. 17.1.2008 – Rs. C-256/06, Jäger, ECLI:EU:C:2008:20, Rz. 50; v. 10.9.2009 – Rs. C-269/07, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:

Schutz nationalen Kulturgutes[124]. Die restriktive Haltung des Gerichtshofs steht vielfach in einem gewissen Wertungswiderspruch zur großzügigeren grundfreiheitlichen Würdigung entsprechender Direktsubventionen[125]. Diese Rechtsprechungslinie überzeugt außerdem auch deshalb nicht, weil sie die fortbestehende nationale Budgethoheit und Fiskalverantwortlichkeit der EU-Mitgliedstaaten vernachlässigt[126].

Richtigerweise ist zuvörderst ein Gleichklang der auf steuerrechtliche Normen mit entsprechenden extrafiskalischen Zielsetzungen bezogenen Grundfreiheitsprüfung einerseits und der insoweit einschlägigen außersteuerlichen Grundfreiheitsjudikatur des EuGH andererseits anzustreben. Abweichende Wertungen sind hier im steuerlichen Kontext nur angezeigt, wo die Einbettung dieser extrafiskalischen Zielsetzungen in das Steuersystem besondere Auswirkungen auf den Binnenmarkt zeitigt, die bei alternativen Verwirklichungsformen nicht auftreten. Das kann namentlich dann der Fall sein, wenn eine Steuervergünstigung über ihre Anreizfunktion das Kapital oder Engagement Dritter zugunsten nationaler Wirtschaftssektoren oder Einrichtungen mobilisiert. Insoweit geht sie über den Effekt einer Direktsubvention an solche Branchen oder Institutionen hinaus und kann damit eine besondere Binnenmarktrele-

2009:527, Rz. 82; v. 22.12.2010 – Rs. C-287/10, Tankreederei, ECLI:EU:C:2010:827, Rz. 32; v. 16.6.2011 – Rs. C-10/10, Kommission/Österreich, ECLI:EU:C:2011:399, Rz. 33 ff.; v. 16.4.2015 – Rs. C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rz. 76 f. S. ferner den Überblick bei *Traversa/Vintras* in Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 171 (172 ff.).

124 So tendenziell EuGH v. 14.9.2006 – Rs. C-346/04, Stauffer, ECLI:EU:C:2006:568, Rz. 45; sowie dann eindeutig EuGH v. 18.12.2014 – Rs. C-87/13, „X", ECLI:EU:C:2014:2459, Rz. 29 ff.; v. 18.12.2014 – Rs. C-133/13, „Q", ECLI:EU:C:2014:2460, Rz. 27 f. In den beiden letztgenannten Entscheidungen schloss der EuGH allerdings auf Basis einer am mitgliedstaatlichen Regelungsziel orientierten Vergleichbarkeitsprüfung schon auf dieser Prüfungsebene einen Grundfreiheitsverstoß aus.

125 Vgl. EuGH v. 22.3.1977 – 74/76, Iannelli und Volpi, ECLI:EU:C:1977:51, Rz. 10; v. 7.12.2000 – Rs. C-94/99, ARGE Gewässerschutz, ECLI:EU:C:2000:677, Rz. 36; s. auch *Cremer*, EuR 1996, 225 (227 ff.); *Staes*, Intertax 2014, 106 (116 f.), m.w.N.

126 Im Ergebnis ähnlich *Traversa*, World Tax Journal 2014, 3; sowie tendenziell auch *Dobratz*, DStJG 39 (2016), S. 145 (157 ff.); a.A. *Schön*, BIT 2015, 271 (289).

vanz erlangen, und damit auch einen besonderen grundfreiheitlichen Rechtfertigungsbedarf auslösen[127].

bb) Steuerspezifische Rechtfertigungsgründe

Neben Rechtfertigungsgründen, deren Bedeutung über steuerliche Beschränkungen der Grundfreiheiten hinausreicht, existieren aber auch solche, die spezifisch in der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten wurzeln. Wie schon erwähnt, ist diesbezüglich weiter zu differenzieren zwischen auf das Binnensystem mitgliedstaatlicher Steuern bezogenen Zielsetzungen einerseits und das Außenverhältnis zu den Steuersystemen anderer Staaten betreffenden Prinzipien andererseits.

(1) Kohärenz und weitere Anliegen systembezogener Belastungsgleichheit

Der ersten Kategorie zuzuordnen sind bei zutreffendem Verständnis insbesondere die tradierten Rechtfertigungsgründe steuerlicher Kohärenz, der Bekämpfung von missbräuchlicher Steuerumgehung und der effektiven Kontrolle und Beitreibung nationaler Besteuerungsansprüche. Sie zielen sämtlich auf die Gewährleistung rechtlich und tatsächlich gleichmäßiger Belastung der von einer bestimmten Steuer erfassten grenzüberschreitenden Vorgänge im Verhältnis zu (nach Maßgabe der Wertungen das nationalen Steuersystems) vergleichbar besteuerungswürdigen rein innerstaatlichen Sachverhalten[128]. Es handelt sich hierbei im Kern um verschiedene Ausprägungen des elementaren Anliegens horizontaler Steuergerechtigkeit. Dieses Fundamentalprinzip der Besteuerung ist schon im Lichte der gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten sowie aufgrund seiner Bedeutung für die Verwirklichung „sozialer Gerechtigkeit" als einer der grundlegenden Zielsetzungen auch der Union (Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 AEUV)[129] ohne weiteres als legitimer Grund für die Beschränkung von binnenmarktbezogenen Zielen der Wettbewerbsgleichheit anzuerkennen.

127 S. hierzu auch schon *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.218.

128 Tendenziell gl.A. *Kokott*, ISR 2017, 395 (397).

129 S. speziell zur gleichmäßigen Verwirklichung einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch eingehend *Englisch* in Brokelind (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, 2014, S. 439.

Namentlich die Rechtsfigur steuerlicher Kohärenz ist dementsprechend im Einklang mit ihrer ursprünglichen Konzeption restriktiv zu verstehen, als ein auf die Gewährleistung übereinstimmender individueller Gesamtsteuerbelastungen ausgerichteter Vorteilsausgleich. Das ermöglicht eine eindeutige und konsistente Inhaltsbestimmung: Das Kohärenzargument erlaubt dem Mitgliedstaat, den auf einen belastenden Teilaspekt seines Steuersystems gestützten Vorwurf der Grundfreiheitsbeschränkung durch eine Ausweitung des Belastungsvergleichs auf damit korrespondierende Minderbelastungen des grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen zu entkräften. Der Mitgliedstaat kann somit legitimer Weise anführen, durch einen systematisch aufeinander abgestimmten Regelungsverbund zu verhindern, dass der „Free Mover" zum „Free Rider" wird[130].

Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz ist folglich klar zu unterscheiden vom Anliegen einer ausgewogenen zwischenstaatlichen Aufteilung und Koordination von Steueransprüchen[131]. Ein Mitgliedstaat kann auch nicht lediglich auf die innere Widerspruchsfreiheit bzw. „Symmetrie" seiner außensteuerlichen Regelungen verweisen, um das Kohärenzargument erfolgreich geltend zu machen[132]. Nur weil die Elemente eines Steuerregimes *systematisch* aufeinander abgestimmt sind, gewährleisten sie nicht auch eine *individuelle* Gleichbelastung vergleichbarer grenzüberschreitender und innerstaatlicher Vorgänge. So kann etwa die mit einer Entstrickungsbesteuerung („exit tax") einhergehende steuerliche Benachteiligung des wegziehenden Steuerpflichtigen nicht schon deshalb als „kohärent" gerechtfertigt werden, weil der Mitgliedstaat bei zu-

130 Vgl. auch *Hey*, AöR 2003, 226 (235); *Sedemund*, DStZ 2003, 407 (409).

131 A.A. GA *Kokott*, Schlussanträge v. 13.3.2014 – Rs. C-48/13, Nordea Bank, ECLI:EU:C:2014:153, Rz. 43; *van Thiel*, Free Movement of Persons and Income Tax Law, 2002, S. 578; *Wattel* in Weber (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments, 2007, S. 139 (153 ff.); *Arginelli*, Intertax 2007, 82 (94); *Schön*, BIT 2015, 271 (285); tendenziell (obschon differenzierend) auch *Weber*, EC Tax Review 2015, 43 (53 f.). Wie hier – obschon anerkennend, dass der EuGH terminologisch nicht mehr klar abgrenzt – *Brauner/Dourado/Traversa*, Intertax 2015, 306 (309 f.). S. auch schon eingehend *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten, 2008, S. 123 ff.

132 S. dazu auch *Englisch*, Intertax 2010, 197 (210). So i.E. auch *M. Lang* in Schön/Weber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 63 (85).

ziehenden Steuerpflichtigen darauf abgestimmte Regelungen zur steuerlichen Verstrickung vorsieht.

Verfehlt ist vor diesem Hintergrund schließlich auch der vorerwähnte Standpunkt des EuGH, bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens verlagere sich die Kohärenz auf die „Ebene der Gegenseitigkeit" einer ausgewogenen, reziproken Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, und könne darum nicht mehr als eigenständiger Rechtfertigungsgrund auf Ebene der Steuerbelastung einzelner Steuerpflichtiger ins Feld geführt werden[133]. Der EuGH verkennt hier, dass die angemessene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Vertragsstaaten eine Frage der ausgleichenden Gerechtigkeit (*iustitia commutativa*) zwischen den beteiligten Staaten („*inter-nation equity*") ist und nichts mit der gerechten und gleichen Verteilung der steuerlichen Lasten zwischen den Steuerpflichtigen zu tun hat, die eine Frage der Verteilungsgerechtigkeit (*iustitia distributiva*) zwischen den Steuersubjekten („*taxpayer equity*") betrifft[134]. Es kann auch keine Rede davon sein, dass mit Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens die Kohärenz der innerstaatlichen Steuerrechtsordnung – im hier verstandenen Sinne einer Gleichbelastung aller Steuerpflichtigen – bewusst preisgegeben würde[135]. Anders gewendet: Eine in der zwischenstaatlichen Makrobetrachtung ausgeglichene Aufkommensverteilung impliziert keineswegs eine auch individuell gerechte Besteuerung; der Abschluss eines DBA lässt darum das Bestreben nach einer gleichmäßigen Besteuerung unter Vermeidung einer Privilegierung des „Free Mover" unberührt. Was schließlich den vom EuGH teilweise im Rahmen seiner Kohärenzprüfung praktizierten staatenübergreifenden

133 S. dazu oben bei Fn. 116. Wie hier *Wattel*, Legal Issues of Economic Integration 2004, 81 (91 f.). A.A. – dem EuGH zustimmend – *Arginelli*, Intertax 2007, 82 (95); *Gammie*, BIT 2003, 86 (94); *Gammie* in Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, S. 105 (121); *van Thiel*, Free Movement of Persons and Income Tax Law, S. 568 ff. und 572 f.; differenzierend *Weber*, EC Tax Review 2015, 43 (47 f.).

134 Diese und die nachfolgenden Feststellungen hat der Autor bereits in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.294, getroffen.

135 So aber *Arginelli*, Intertax 2007, 82 (95); *Knobbe-Keuk*, EC Tax Review 1994, 74 (81); *Malmer*, CDFI 2002, Vol. LXXXVIIb, S. 79 (88); *Prokisch* in Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, 119 (128 f.); *Weber*, EC Tax Review 2015, 43 (45).

Gesamtbelastungsvergleich (auch sog. „overall approach“[136]) anbelangt, so wird hierauf später noch grundsätzlich einzugehen sein[137].

Da es dem Kohärenzargument wie auch den übrigen vorerwähnten Rechtfertigungsgründen derselben Kategorie um eine effektive steuerliche Gleichstellung des „Free Mover“ mit rein innerstaatlich agierenden Steuerpflichtigen geht, zielen sie auf einen Zustand ab, der den grundfreiheitlichen Forderungen nach wettbewerbsneutraler Behandlung grenzüberschreitender Vorgänge im Binnenmarkt im Ergebnis gerade entspricht[138]. Grundfreiheitsbeschränkende Wirkungen ergeben sich daher auch nur als Nebenfolge aufgrund der konkreten Art und Weise der gesetzlichen Umsetzung dieser Rechtfertigungsgründe. So können beispielsweise besondere Nachweispflichten oder die Absicherung des Steueranspruchs durch Quellensteuern zwecks effektiver steuerlicher Kontrolle für den davon betroffenen grenzüberschreitend agierenden Steuerpflichtigen (oder seinen Geschäftspartner) zusätzliche Befolgungskosten bzw. Liquiditätsnachteile nach sich ziehen. Ein typisierender Vorteilsausgleich zwecks Gewährleistung einer kohärenten Gesamtbelastung kann für einzelne Steuerpflichtige definitive Mehrbelastungen zur Folge haben; dasselbe gilt für typisierende Maßnahmen der Bekämpfung von internationale Gestaltungsmöglichkeiten ausnutzender Steuerumgehung[139]. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung hat sich dementsprechend an dem Grad der Beeinträchtigung der Freizügigkeit im Binnenmarkt aufgrund dieser Nebenfolgen auszurichten, aber auch zu berücksichtigen, dass die generelle Stoßrichtung der betreffenden Maßnahmen im Einklang mit dem Binnenmarktideal steht.

(2) Internationale Abgrenzung und Koordination von Steuerhoheiten

Die zweite Kategorie von steuerspezifischen Rechtfertigungsgründen betrifft mitgliedstaatliche Zielsetzungen, die vom EuGH derzeit überwiegend unter der Rubrik „angemessene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ abgehandelt werden. Wie der Gerichtshof in seiner Leitentscheidung Marks & Spencer zutreffend festgestellt hat, vermag es allerdings

136 S. *Weber*, Intertax 2006, 585 (599 ff.).
137 S. unten bei 3.
138 Im Ergebnis ähnlich GA *Geelhoed*, Schlussanträge v. 29.6.2006 – Rs. C-524/04, Thin Cap GL, ECLI:EU:C:2006:436, Rz. 90.
139 Die Zulässigkeit angemessener Typisierung wird nachfolgend noch gesondert und Rechtfertigungsgründe übergreifend erörtert, s. IV.2.

das steuerrechtliche Territorialitätsprinzip i.e.S. für sich genommen noch nicht, Grundfreiheitsbeschränkungen zu legitimieren[140]. Ansonsten würde jede Ausprägung territorialer Parzellierung des Binnenmarktes für steuerliche Zwecke ohne weiteres als ein dem Binnenmarktideal prinzipiell ebenbürtiger Belang von Gewicht anerkannt. Das stünde im diametralen Gegensatz zum Ziel des Art. 26 AEUV bzw. Art. 1 EWR, Hemmnisse für die grenzüberschreitende Freizügigkeit im Binnenmarkt abzubauen. Wäre eine so weitreichende Legitimationswirkung gewollt gewesen, so hätte dies im Wege einer generellen Bereichsausnahme vom Geltungsbereich der Grundfreiheiten angeordnet werden müssen.

Dessen ungeachtet ist festzustellen, dass die fortbestehende Steuersouveränität der Mitgliedstaaten ein Nebeneinander nationaler Steuersysteme und nationaler Steueraufkommensberechtigung im Binnenmarkt impliziert. Bei fehlender Abgrenzung und Koordination der mitgliedstaatlichen Steueransprüche kann es vor allem in noch nicht oder nur punktuell harmonisierten Bereichen zum Auftreten von internationaler Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung kommen. Dies durch unilaterale, bilaterale oder multilaterale Maßnahmen zu verhindern und auf diese Weise auch gravierende Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit zu verhindern, ist im Ausgangspunkt eine Zielsetzung, die seitens der Mitgliedstaaten gerade auch aus unionsprimärrechtlicher Warte legitimer Weise verfolgt werden darf. So hat der EuGH selbst festgestellt, dass die Abmilderung von Doppelbesteuerung eine „positive Wirkung … auf das Funktionieren des Binnenmarkts hat."[141] Dies gilt auch dann, wenn sich die betreffenden Regelungen am steuerlichen Territorialitätsprinzip orientieren. Der damit verbundene völlige oder teilweise Verzicht auf die Ausübung nationaler Steuerhoheit wird den von seinen Freizügigkeitsrechten Gebrauch machenden Steuerpflichtigen aus der isolierten Perspektive der jeweiligen nationalen Steuerrechtsordnung vielfach auch gerade besserstellen als den rein innerstaatlich agierenden Wettbewerber.

140 S. EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 40. Ebenso *Schön*, BIT 2015, 271 (284). A.A. wohl GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 20 ff.

141 EuGH v. 12.9.2017 – Rs. C-648/15, Österreich/Deutschland, ECLI:EU:C:2017:664, Rz. 26.

Vor diesem Hintergrund können die Mitgliedstaaten aber grundsätzlich auch ein legitimes Interesse daran geltend machen, dass die Begrenzung ihrer Steueransprüche auf territorial hinreichend verhaftete Vorgänge nicht dazu genutzt werden kann, sich der Besteuerung in größerem Maße zu entziehen, als dies zur Vermeidung internationaler Doppelbelastung unter Orientierung an international konsentierten Aufteilungsmaßstäben angezeigt ist. Das Bemühen um eine in diesem Sinne koordinierte Implementierung des steuerlichen Territorialitätsprinzips ist daher als legitimer Rechtfertigungsgrund anzuerkennen[142]. Dies ist erneut sowohl ein Gerechtigkeitsanliegen als auch ein solches, das auf möglichst weitgehende Wettbewerbsneutralität im Binnenmarkt abzielt[143]. Der Unterschied zur oben erörterten ersten Kategorie von steuerspezifischen Rechtfertigungsgründen, vor allem zur steuerlichen Kohärenz, besteht im Wesentlichen darin, dass die entsprechenden Maßnahmen nicht auf eine Gleichstellung mit innerstaatlichen Vorgängen innerhalb ein und derselben nationalen Steuerrechtsordnung abzielen, sondern eine internationale Perspektive einnehmen.

Speziell bei sog. „hybriden" Gestaltungen u.ä. Konstellationen internationaler „doppelter Nichtbesteuerung" ist es als grundsätzlich legitimes Gemeinwohlinteresse anzusehen, den von seinen Freizügigkeitsrechten Gebrauch machenden Steuerpflichtigen im Wege einer zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten abgestimmten Vorgehensweise zumindest in einer der betroffenen Jurisdiktionen der Besteuerung zu unterwerfen. Dasselbe gilt spiegelbildlich für die Vermeidung international doppelter Verlustberücksichtigung und weiterer Formen sog. „double dips"[144]. Die kategorische Zurückweisung dieses Regelungsanliegens in einigen Entscheidungen des EuGH unter Verweis darauf, dass es sich um ein unbeachtliches bloßes Fiskalinteresse handele[145], verkennt seine Verwur-

142 Tendenziell a.A. wohl *Weber*, Intertax 2006, 585 (602 f.).

143 S. auch *Avi-Yonah*, BIT 2007, 130 (134).

144 So jetzt auch GA *Sánchez-Bordona*, Schlussanträge v. 21.2.2018 – Rs. C-28/17, „NN", ECLI:EU:C:2018:86, Rz. 64 ff. A.A. *Schön* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 109 (126); offen gelassen bei *Mechtler*, Hybrid Mismatches im Ertragsteuerrecht, 2017, S. 154 ff.

145 S. EuGH v. 17.9.2015 – Rs. C-589/13, Familienprivatstiftung Eisenstadt, ECLI:EU:C:2015:612, Rz. 73 ff. S. zuvor auch schon EuGH v. 6.9.2012 – Rs. C-18/11, Philips Electronics UK, ECLI:EU:C:2012:532, Rz. 31 ff. Zustimmend wohl *Régil*, ET 2016, 230 (242); unkritisch bzgl. der Philips Electronics-Entscheidung des EuGH auch *Rust* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 89 (104 f.). Vgl. demgegenüber zu „double dips" aber auch EuGH v. 13.3.2008 – Rs. C-248/06, Kommission/

zelung in Erwägungen der Steuergerechtigkeit und der Wettbewerbsneutralität und schadet damit nicht zuletzt auch dem Binnenmarktideal der Grundfreiheiten. Entgegen einer in der Literatur vertretenen Ansicht[146] liegt hierin auch kein Widerspruch zu der (ohnehin nur vermeintlichen[147]) Freiheit der Mitgliedstaaten, im Verhältnis zueinander internationale Doppelbesteuerung zuzulassen, ohne sich dem Vorwurf einer Grundfreiheitsbeschränkung auszusetzen[148]. Denn die binnenmarktfinalen Anforderungen der Grundfreiheiten an die Ausgestaltung der mitgliedstaatlichen Steuersysteme sind gerade nicht deckungsgleich mit den nationalen Gerechtigkeitsanliegen, um deren Verwirklichung es bei der Geltendmachung von Rechtfertigungsgründen geht. Anders gewendet: Nur weil die Grundfreiheiten bestimmte Maßnahmen nicht fordern, kann nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, dass die Mitgliedstaaten kein legitimes Interesse an ihrer Umsetzung haben können.

Des Weiteren ist den Mitgliedstaaten prinzipiell die Geltendmachung eines Symmetrieprinzips hinsichtlich der Berücksichtigung von potentiell steuererhöhenden Auslandssachverhalten einerseits und potentiell steuermindernden spiegelbildlichen Umständen andererseits zuzugestehen[149]. Denn eine solche Betrachtungsweise ist nicht rein fiskalischer

Spanien, ECLI:EU:C:2008:161, Rz. 35 f., v. 6.6.2013 – Rs. C-383/10, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2013:364, Rz. 61, sowie im Kontext des EU-Richtlinienrechts auch EuGH v. 26.10.2017 – Rs. C-39/16, Argenta Spaarbank, ECLI:EU:C:2017:813, Rz. 53 f.

146 *Schön*, BIT 2015, 271 (287). Nur ein rechtspolitisches Junktim sieht demgegenüber *Kofler* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 1 (14). I.E. wie hier hingegen *Rust* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 89 (94 ff.).

147 Zutreffend für ein grundfreiheitliches Gebot der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung plädieren etwa *Vanistendael*, ET 2006, 413 (418 f.); *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007, S. 154 ff.; *van Thiel* in Avi Yonah u.a. (Hrsg.), Comparative Fiscal Federalism, 2007, S. 331 ff.; *Beiser*, IStR 2016, 189 (190); a.A. (dem EuGH zustimmend) z.B. *Weber*, Intertax 2006, 585 (593); *M. Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (110); *Eden*, British Tax Review 2010, 610; *Marres*, Intertax 2011, 112 (115); *Schön*, BIT 2015, 271 (274 f.); *Wattel*, ET 2015, 542 (542 f.); *Billau*, Die steuerliche Integration des Europäischen Binnenmarktes durch Doppelbesteuerungsabkommen, 2016, S. 230 ff.

148 S. die Nachweise in Fn. 33.

149 So auch *Seiler*, StuW 2005, 25 (31); *Schön*, BIT 2015, 271 (284). Ablehnend *M. Lang* in Schön/Weber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 63 (84 f.).

Natur[150] und demnach nicht a priori unbeachtlich[151]. Es geht bei zutreffendem Verständnis insbesondere nicht allein und auch nicht primär darum, inlandsradizierte Besteuerungsgrundlagen ungeschmälert der Besteuerung unterwerfen zu können und in diesem Sinne territorial abgegrenzte Besteuerungsbefugnisse voll ausschöpfen zu können[152]. Vielmehr wurzelt das Symmetrieargument letztlich ebenfalls in Erwägungen sachgerechter steuerlicher Lastenausteilung. Wenn der staatliche Steueranspruch im Verhältnis zu reinen Inlandssachverhalten zurückgenommen wird, d.h. wenn die im Besteuerungstatbestand angelegte solidarische Einstandspflicht territorial eng definiert wird (insb. um einer internationalen Doppelbesteuerung vorzubeugen), kann der betreffende Mitgliedstaat sich legitimerweise auf den Standpunkt stellen, dass der Steuerpflichtige spiegelbildlich dazu grundsätzlich auch keine solidarische Berücksichtigung von negativen Auslandseinkünften bzw. von aus den ausländischen Einnahmen zu bestreitenden Aufwendungen erwarten kann. Insbesondere in einem System der Einkommens- oder Ertragsbesteuerung bewirkt die Solidargemeinschaft der Steuerzahler regelmäßig eine partielle Vergemeinschaftung von wirtschaftlichen Chancen und Risiken der Erwerbstätigkeit; mindern erstere nicht die Last der übrigen Steuerzahler, müssen letztere sie grundsätzlich auch nicht erhöhen[153].

Es lässt sich freilich nicht übersehen, dass ein dahingehendes mitgliedstaatliches Gerechtigkeitsanliegen nicht nur periphäres, auf den Umsetzungsmodalitäten gründendes Konfliktpotential im Verhältnis zum Binnenmarktideal eines „level playing field" erzeugt. Vielmehr funda-

150 A.A. *van Thiel/Vascega*, ET 2010, 334 (338).

151 Der EuGH lehnt es in st. Rspr. ab, rein fiskalische Erwägungen als Rechtfertigungsgründe anzuerkennen, s. etwa EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rz. 49; v. 10.2.2011 – Rs. C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, ECLI:EU:C:2011:65, Rz. 31; v. 4.5.2017 – Rs. C-98/16, Kommission/Griechenland, ECLI:EU:C:2017:346, Rz. 47. Dies wird inzwischen zu Recht auch kaum noch in Frage gestellt; a.A. *Seiler*, StuW 2005, 25 (29): „Schutz der mitgliedstaatlichen Ertragshoheit".

152 So aber tendenziell *Wattel* in Weber (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments, 2007, S. 139 (153); *Cordewener/Kofler/van Thiel*, CMLRev. 2009, 1951 (1991); *Kokott*, ISR 2017, 395 (397).

153 S. zu ähnlichen Erwägungen *Brauner/Dourado/Traversa*, Intertax 2015, 306; (312 f.). Vgl. auch *Schön*, BIT 2015, 271 (285): kein „cherry-picking" des Steuerpflichtigen.

mentiert es eine steuerliche Segmentierung des Binnenmarktes[154], und die dadurch bei einzelnen grenzüberschreitend agierenden Steuerpflichtigen eintretenden Mehrbelastungen sind nicht bloßer Nebeneffekt. Dies spricht tendenziell für eine strengere Verhältnismäßigkeitsprüfung als bei den zuvor erörterten Kategorien von Rechtfertigungsgründen[155]. Dies mag den EuGH speziell im Kontext der grenzüberschreitenden Verrechnung von Auslandsverlusten intuitiv dazu bewogen haben, die Rechtsfigur der berücksichtigungspflichtigen „finalen" Verluste zu kreieren, bei denen sich die grundfreiheitlichen Vorgaben gegen ein Symmetrieargument durchsetzen müssen[156]. Seine zunehmende Distanzierung von diesem Vorbehalt[157] dürfte weniger einer grundsätzlichen Neubewertung der betroffenen Belange geschuldet sein als vielmehr der Einsicht, dass dieser Ansatz praktisch kaum rechtssicher handhabbar[158] und überdies gestaltungsanfällig ist. Im Übrigen ist das Symmetrieargument in der Abwägung umso höher zu gewichten, je konsequenter es vom betreffenden Mitgliedstaat im jeweiligen Regelungskontext verwirklicht worden ist[159].

3. Implikationen für die Frage staatenübergreifender Belastungsanalyse

Von besonderer Bedeutung ist die vorstehend unternommene Systematisierung der steuerspezifischen Rechtfertigungsgründe für die Beurteilung, inwieweit diese jeweils auf eine staatenübergreifende Belastungsanalyse angelegt sind.

154 So auch *Wattel* in Weber (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments, 2007, S. 139 (144).

155 A.A. *Freyer*, ET 2017, 428 (430 f.).

156 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 55; v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06, Lidl Belgium, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 47; v. 21.2.2013 – Rs. C-123/11, „A Oy", ECLI:EU:C:2013:84, Rz. 49 ff.

157 S. EuGH v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11, „K", ECLI:EU:C:2013:716, Rz. 76 ff.; v. 3.2.2015 – Rs. C-172/13, ECLI:EU:C:2015:50, Marks & Spencer II, Rz. 32 ff. S. dazu auch *Pinetz/Spies*, EC Tax Review 2015, 309 (312 f.).

158 Dazu kritisch *M. Lang*, ET 2014, 530 (535 ff.); *Hey*, FS Gosch, 2016, S. 161 (172).

159 So andeutungsweise auch EuGH v. 10.6.2015 – Rs. C-686/13, X AB, ECLI:EU:C:2015:375, Rz. 36 ff.; dem folgend BFH v. 21.9.2016 – I R 63/15, BStBl. II 2017, 357, Rz. 37. Tendenziell gl. A. wohl auch *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, 2009, S. 24.

a) Erratische EuGH-Rechtsprechung

Die Rechtsprechung des EuGH verfährt insoweit uneinheitlich[160] und ist durch zahlreiche Brüche und auch Widersprüche gekennzeichnet. Teils lässt der Gerichtshof schon den Beschränkungs- bzw. Diskriminierungsvorwurf entfallen, wenn steuerliche Mehrbelastungen in einem Mitgliedstaat durch damit korrespondierende Minderbelastungen in einer anderen Steuerjurisdiktion ausgeglichen werden[161]. Teils berücksichtigt er einen solchen Ausgleich – oder dessen Fehlen – aber auch erst im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung[162]. Die Vermengung beider Prüfungsebenen, die schon oben kritisiert wurde, setzt sich hier also fort. Des Weiteren gestattet der Gerichtshof den Mitgliedstaaten eine Berufung auf kompensierende ausländische Minderbelastungen meist nur, wenn eine Wechselbeziehung zur inländischen Mehrbelastung durch bilaterale Abkommen[163]

160 S. auch schon *Bizioli*, ET 2008, 133 (135 ff.), m.w.N.; *Rust* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 89 (96): „keine klare Linie"; *Dobratz*, IStR 2017, 116: „nicht frei von Widersprüchen; noch schärfer *Schön* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 109 (126): „ständiger Quell von Unsicherheit und Willkür".

161 S. bspw. EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rz. 34 (Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung von Dividenden); s. dazu auch *Régil*, ET 2016, 230, 233; v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05, Amurta, ECLI:EU:C:2007:655, Rz. 78 ff.; v. 19.11.2009 – Rs. C-540/07, Kommission/Italien, ECLI:EU:C:2009:717, Rz. 36 ff. (jeweils zum Quellensteuerabzug auf Kapitalerträge – diesbzgl. ablehnend hingegen EFTA-Gerichtshof v. 23.11.2004 – E-1/04, Fokus Bank, Slg. 2004, 11); v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03, Schempp, ECLI:EU:C:2005:446, Rz. 28 ff. (Abzug von Unterhaltsleistungen); v. 12.12.2013 – Rs. C-303/12, Imfeld und Garcet, ECLI:EU:C:2013:822, Rz. 61 (Kinderfreibetrag); offen gelassen in EuGH v. 11.9.2008 – Rs. C-43/07, Arens-Sikken, ECLI:EU:C:2008:490, Rz. 64 (Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten).

162 S. EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00, de Groot, ECLI:EU:C:2002:750, Rz. 99 ff. (Abzug von Unterhaltsleistungen); v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rz. 46 und 48; v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04, Meilicke u.a., ECLI:EU:C:2007:132, Rz. 29 f. (jeweils zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung von Dividenden); v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, „N", ECLI:EU:C:2006:525, Rz. 54 (Veräußerungsverlust nach Entstehung einer Wegzugsteuer); v. 28.2.2013 – Rs. C-168/11, Beker und Beker, ECLI:EU:C:2013:117, Rz. 56 (persönliches Existenzminimum); implizit auch EuGH v. 13.3.2014 – Rs. C-375/12, Bouanich („bouclier fiscal"), ECLI:EU:C:2014:138, Rz. 67 f.

163 S. etwa EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05, Amurta, ECLI:EU:C:2007:655, Rz. 78 f.; v. 11.9.2008 – Rs. C-11/07, Eckelkamp, ECLI:EU:C:2008:489, Rz. 68 f.; v. 3.6.2010 – Rs. C-487/08, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2010:310, Rz. 58 f.; v. 22.11.2010 – Rs. C-199/10, Secilpar, ECLI:EU:C:2010:

oder Richtlinienrecht[164] hergestellt wird[165]. Gelegentlich hat er aber auch eine einseitige Kompensation durch seitens eines anderen Mitgliedstaates unilateral gewährte, nicht zwischenstaatlich abgestimmte steuerentlastende Regelungen in Betracht gezogen[166] und sich davon bis heute nicht klar distanziert. Speziell bei der Prüfung der Kohärenz mitgliedstaatlicher Steuerregime hat der Gerichtshof eine staatenübergreifende Betrachtungsweise in manchen Entscheidungen für unabdingbar erachtet[167], in anderen hingegen als inadäquat zurückgewiesen[168], ohne diese Inkonsistenzen zu begründen.

706, Rz. 39 f.; wohl auch EuGH v. 12.12.2013 – Rs. C-303/12, Imfeld und Garcet, ECLI:EU:C:2013:822, Rz. 61 – anders aber die Urteilsinterpretation durch *de Groot*, Intertax 2017, 567 (574 f.).

164 S. EuGH v. 26.6.2008 – Rs. C-284/06, Burda, ECLI:EU:C:2008:365, Rz. 89 ff.

165 Deutlich ablehnend gegenüber der Berufung auf im anderen Mitgliedstaat unilateral gewährte Vorteile insb. EuGH v. 11.9.2008 – Rs. C-43/07, Arens-Sikken, ECLI:EU:C:2008:490, Rz. 66; v. 22.4.2010 – Rs. C-510/08, Mattner, ECLI:EU:C:2010:216, Rz. 43.

166 S. EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00, de Groot, ECLI:EU:C:2002:750, Rz. 99 ff. (wohl nicht überholt durch die nachfolgende *Imfeld & Garcet*-Entscheidung [s. Fn. 162], da kürzlich bestätigt in EuGH v. 22.6.2017 – Rs. C-20/16, Bechtel und Bechtel, ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 71 ff.); v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rz. 34; v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, „N", ECLI:EU:C:2006:525, Rz. 54 (zur Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten nach Entstehung einer Wegzugsteuer; allerdings überholt durch generelle Aufgabe der zuvor postulierten dahingehenden Verpflichtung des Wegzugsstaats in EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rz. 55; v. 14.9.2017 – Rs. C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, ECLI:EU:C:2017:682, Rz. 58); v. 14.12.2006 – Rs. C-170/05, Denkavit Internationaal, ECLI:EU:C:2006:783, Rz. 46 f. (allerdings wohl überholt durch die nachfolgende *Amurta*-Entscheidung, s. Fn. 129); offen gelassen in EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04, Thin Cap GL, ECLI:EU:C:2007:161, Rz. 54 ff.

167 Namentlich in seinen Entscheidungen zur Dividendenbesteuerung, s. EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rz. 46; EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04, Keller Holding, ECLI:EU:C:2006:143, Rz. 43; EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04, FII Group Litigation (I), ECLI:EU:C:2006:774, Rz. 93; EuGH v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04, Meilicke, ECLI:EU:C:2007:132, Rz. 29. S. ferner mit ähnlicher Argumentation, aber eingebettet in den Rechtfertigungsgrund der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-593/14, Masco Denmark, ECLI:EU:C:2016:984, Rz. 43.

168 S. EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee, ECLI:EU:C:2008:588, Rz. 49; v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, Kommission/Un-

b) Prinzipiengeleitete Differenzierung

aa) Effektive Kontrolle und Durchsetzung nationaler Steueransprüche

Festzuhalten ist zunächst, dass die Frage einer staatenübergreifenden Belastungsanalyse sich bei einigen wenigen Rechtfertigungsgründen von vornherein nicht stellt. Es sind dies namentlich diejenigen Rechtfertigungsansätze,die auf eine effektive Kontrolle und Durchsetzung der Besteuerung insbesondere durch Verfahrensvorkehrungen, spezifische Steuerentrichtungspflichten sowie allgemeine steuerschuldrechtliche Regelungen abzielen. Sie sind naturgemäß auf nationale Steueransprüche bezogen.

bb) Symmetrische Abgrenzung nationaler Steuerhoheit

Schon konzeptionell auf eine Betrachtung allein der inländischen Steuerwirkungen ausgerichtet ist an sich außerdem das oben erwähnte Symmetrieargument. Es liegt in der Natur der Sache, dass die damit geltend gemachte symmetrische steuerliche Behandlung von Auslandssachverhalten nur aus der Perspektive des inländischen Steuersystems beurteilt werden kann[169]. Das entspricht zudem auch dem zugrunde liegenden Gerechtigkeitsanliegen, die staatliche Partizipation an Chancen und Risiken wirtschaftlicher Tätigkeit innerhalb der jeweiligen nationalen Solidargemeinschaft der Steuerzahler angemessen auszutarieren. Die vom EuGH zuerst in Marks & Spencer mit der Rechtsfigur der „finalen Verluste" ins Spiel gebrachte Dimension einer staatenübergreifenden Analyse der Verlustabzugsmöglichkeiten ist denn auch nicht Ausfluss des Symmetrieargument, sondern soll im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung die gegenläufigen Binnenmarktzielsetzungen angemessen zur Geltung bringen. Indes ist dies jedenfalls insoweit abzulehnen, als in der Folge die fortbestehenden Disparitäten zwischen den mitgliedstaatlichen Ertragsteuersystemen überspielt würden. Der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen darf nicht dazu verpflichtet werden, restriktivere ausländische Verlustverrechnungsregeln zu kompensieren, für die alleine der Quellenstaat verantwortlich zeichnet und die Teil der steuerlichen

garn, ECLI:EU:C:2011:795, Rz. 81–83; v. 30.6.2016 – Rs. C-123/15, Feilen, ECLI:EU:C:2016:496, Rz. 40. Ähnlich EuGH v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 94.

169 Insoweit wie hier *Schön*, BIT 2015, 271 (285).

Rahmenbedingungen für eine dort ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit sind[170].

Das hat auch der EuGH inzwischen erkannt[171] und nur noch solche Verluste als „finale" für berücksichtigungspflichtig erklärt, deren mangelnde Berücksichtigung im Quellenstaat auf die faktische Einstellung der wirtschaftlichen Aktivitäten dort zurückzuführen ist[172]. Das kommt im theoretischen Ergebnis – zu Recht – einer Absage an eine staatenübergreifende Belastungs- bzw. Entlastungsanalyse gleich; die Ausgestaltung der ausländischen Verlustverrechnungsregime darf demnach für die Würdigung der Verhältnismäßigkeit einer Berufung auf das Symmetrieargument keine Rolle mehr spielen. In der Praxis lassen sich freilich rechtlicher und faktischer Ausschluss künftiger Verlustnutzungsmöglichkeiten im Ausland kaum je separat beurteilen[173], was eine – vom BFH wie schon erwähnt bereits vollzogene[174] und auch von einigen Generalanwälten geforderte[175] – vollständige Aufgabe der Rechtsfigur der „finalen Verluste" nahelegt.

cc) Kohärenz des nationalen Steuersystems

Grundsätzlich verfehlt ist eine staatenübergreifende Betrachtungsweise darüber hinaus bei all denjenigen Rechtfertigungsgründen, die ihre Legitimationsbasis im Anliegen horizontaler Steuergerechtigkeit innerhalb eines nationalen Steuersystems haben und die dementsprechend auf eine Gleichbelastung von grenzüberschreitenden mit rein innerstaatlichen

170 Ebenso *Peetermans/Staes*, EC Tax Review 2014, 56 (59).

171 S. EuGH v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06, Deutsche Shell, EU:C:2008:129, Rz. 42 f.; v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11, „K", ECLI:EU:C:2013:716, Rz. 78 ff.; v. 3.2.2015 – Rs. C-172/13, Kommission/Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2015:50, Rz. 33.

172 S. EuGH v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11, „K", ECLI:EU:C:2013:716, Rz. 75 ff. Dafür soll ein strenger Maßstab gelten, s. EuGH v. 21.2.2013 – Rs. C-123/11, „A", ECLI:EU:C:2013:84, Rz. 51 ff.; v. 3.2.2015 – Rs. C-172/13, Kommission/Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2015:50, Rz. 36.

173 Dazu eingehend *M. Lang* in Schön/Weber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 63 (76 ff.).

174 BFH, Urt. v. 22.2.2017 – I R 2/15, BFHE 257, 120 = BStBl. II 2017, 70.

175 S. GA *Kokott*, Schlussanträge v. 19.7.2012 – Rs. C-123/11, „A", ECLI:EU:C:2012:488, Rz. 47–54; v. 23.10.2014 – Rs. C-172/13, Kommission/Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2014:2321, Rz. 49–53; skeptisch auch GA *Mengozzi*, Schlussanträge v. 21.3.2013 – Rs. C-322/11, „K", ECLI:EU:C:2013:183, Rz. 63 ff., insb. Rz. 89. Dezidiert a.A. aber GA *Sánchez-Bordona*, Schlussanträge v. 17.1.2018 – Rs. C-650/16, Bevola u.a., ECLI:EU:C:2018:15, Rz. 37 ff.

Vorgängen innerhalb ein und derselben nationalen Steuerrechtsordnung abzielen. Das gilt insbesondere entgegen der teilweise anderslautenden Rechtsprechung des EuGH für die Argumentationsfigur der steuerlichen Kohärenz. Wie oben dargelegt, soll die Zulassung dieses Rechtfertigungsgrundes bei zutreffendem – restriktiven – Verständnis einem Mitgliedstaat nur erlauben, ein vermeintlich zu Nachteilen für grenzüberschreitende Aktivitäten führendes, punktuell einer Grundfreiheitsprüfung unterzogenes Teilelement seines nationalen Steuerrechts in einen größeren systematischen Zusammenhang zu stellen[176]. Das Vorliegen einer grundfreiheitsbeschränkenden Ungleichbehandlung ist im Ausgangspunkt nur anhand der Merkmale des jeweiligen nationalen Steuersystems zu beurteilen und nicht im Zusammenwirken der Steuerregime verschiedener Mitgliedstaaten[177]. Die Erhebung ausländischer Steuern durch einen anderen Hoheitsträger ist einem Mitgliedstaat nicht zuzurechnen und folglich für den Belastungsvergleich unbeachtlich[178]. Da das Kohärenzargument lediglich diesen Belastungsvergleich auf systematisch zusammenhängende Regelungen ausdehnt, kann es sich ebenfalls nur auf inländische Steuerlasten beziehen[179].

176 S. *van Thiel*, Tax Law Review 2008, 143 (171): nur „*prima facie*" Diskriminierung; ähnlich *Hellerstein/Kofler/Mason*, Tax Law Review 2008, 1 (21). S. hierzu und zum Folgenden auch schon *Englisch* in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.287.

177 So auch *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, 2009, S. 31, m.w.N. A.A. *Kemmeren* in Haslehner u.a., EU Tax Law and Policy in the 21st Century, 2017, S. 3 (20).

178 Sog. „Kästchengleichheit" im Rahmen des jeweiligen aus der nationalen Steuerrechtsordnung gebildeten „Kästchens" der Ausübung einzelstaatlicher Besteuerungshoheit, s. *Birk*, DStJG 19 (1996), S. 63 (77); vgl. auch *Schön*, EC Tax Review 2000, 90 (97 ff.); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 829; *Seiler*, StuW 2005, 29. S. auch EuGH v. 15.9.2011 – Rs. C-240/10, *Schulz*-Delzers und *Schulz*, ECLI:EU:C:2011:591, Rz. 40: „… die Vergleichbarkeit der Sachverhalte [kann] notwendigerweise nur im Rahmen ein und desselben Steuersystems beurteilt werden …".

179 Wie hier *Seiler*, StuW 2005, 25 (28); *Terra/Wattel*, European Tax Law[6], S. 932; *Freyer*, ET 2017, 428 (432); *Schön* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerechts, 2015, S. 109 (127); tendenziell auch *Reimer* in Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, 39 (60 f.); a.A. *Schön*, FS Vanistendael, 2008, S. 813 (822 f.); *Poulsen*, Intertax 2012, 200 (201). Vgl. auch GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 71 f., der schon im Rahmen der Prüfung des Grundfreiheitsverstoßes den Belastungsvergleich auf eine Gesamtwürdigung der Belastungswirkungen sämtlicher Teilelemente des in Rede stehenden Steuerregimes anlegt und dann konsequent ebenfalls ausländische Belas-

Für die Kompensation ausländischer Belastungsnachteile ist hingegen der jeweilige ausländische Mitgliedstaat verantwortlich. Sieht er in seinem Steuersystem keinen Ausgleich vor, ist dies grundfreiheitlich als Disparität hinzunehmen[180]. Speziell im Kontext der mitgliedstaatlichen Verfahren der Vermeidung oder Abmilderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung von Gewinnausschüttungen ist unter der Prämisse fortbestehender und unkoordinierter nationaler Steuerhoheiten nicht einzusehen, warum der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners dafür aufkommen sollte, dass der Quellenstaat aufgrund der dortigen steuerpolitischen Präferenzen für seine eigene Körperschaftsteuervorbelastung keine (hinreichende) Entlastung vorsieht[181]. Wollte man dem EuGH darin folgen, dass eine internationale juristische Doppelbesteuerung keinen Grundfreiheitsverstoß begründet[182], wäre sogar ein Erst-Recht-Schluss angezeigt: Wenn der Ansässigkeitsstaat nicht einmal dafür Sorge tragen muss, eine spezifisch nur grenzüberschreitende Vorgänge treffende internationale Belastungskumulation zu vermeiden, muss das erst recht für internationale Mehrfachbelastungen gelten, die im Quellenstaat systemimmanent auch reine Inlandssachverhalte treffen und dort nicht ausgeglichen werden[183].

tungen für irrelevant erklärt. Ähnlich, aber weitergehend das von GA *Kokott* postulierte „Autonomieprinzip", s. Schlussanträge v. 12.5.2016 – Rs. C-593/14, Masco Denmark, ECLI:EU:C:2016:336, Rz. 19 ff. (hilfsweise dann wie hier, s. Rz. 46).

180 S. dazu auch EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, ECLI:EU:C:2008:588, Rz. 49 (keine Anpassung an ausländisches System erforderlich). A.A. *Vanistendael*, EC Tax Review 2005, 208 (216 und 221); *Vanistendael*, ET 2006, 413 (418).

181 Wie hier *Freyer*, ET 2017, 384 (388); i.E. auch *Weber*, Intertax 2006, 585 (598). A.A. *Meussen*, ET 2017, 508 (511), auf der Basis einer – nach hier vertretener Ansicht verfehlten – am Normzweck orientierten (und einseitig auf bestimmte Normzwecke abstellenden) Vergleichbarkeitsprüfung.

182 St. Rspr., s. die Nachweise in Fn. 34.

183 Dies klingt an in den Ausführungen zur Kohärenz in EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, Kommission/Ungarn, ECLI:EU:C:2011:795, Rz. 83: „Zwar sind die in anderen Mitgliedstaaten [vorgenommenen Transaktionen] möglicherweise auch mit Abgaben belegt worden, die der hier in Rede stehenden ähnlich oder sogar mit ihr identisch sind, doch […] sind [die Mitgliedstaaten …] deshalb nicht verpflichtet, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich die Doppelbesteuerung zu beseitigen."

dd) Bekämpfung missbräuchlicher Aushöhlung nationaler Steuerhoheit

Gleichermaßen deplatziert ist eine staatenübergreifende Betrachtungsweise ferner dann, wenn der Mitgliedstaat eine missbräuchliche Umgehung bzw. Aushöhlung seiner nationalen Besteuerungsansprüche durch artifizielle Gestaltungen ohne hinreichende wirtschaftliche Substanz geltend macht. Das Anliegen einer Gleichbelastung von ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach gleichermaßen eine *im Inland* belastungswürdige steuerliche Leistungsfähigkeit indizierenden Vorgängen kann nicht unter Hinweis darauf zurückgewiesen werden, dass der Vorgang infolge der missbräuchlichen Gestaltung stattdessen im Ausland (dem niedrig besteuernden „Steuerfluchtland") der Besteuerung unterliegt[184].

Im Übrigen kommt es entgegen dem mit der *Cadbury*-Entscheidung des Gerichtshofs begründeten[185] und seither für bestimmte Fallgruppen fortgeführten[186] Missverständnis des EuGH nicht darauf an, ob der Grad an wirtschaftlicher Substanz der in Rede stehenden Gestaltung dem für die Geltendmachung der jeweiligen Grundfreiheit vorausgesetzten Mindestgehalt an genuiner grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit entspricht. Entscheidend für die erfolgreiche Berufung auf eine Rechtfertigung zwecks Bekämpfung missbräuchlicher *Steuer*umgehung muss vielmehr im Ausgangspunkt sein, ob die Gestaltung gemessen an den Wertungen des *nationalen Steuerrechts* das Mindestmaß an wirtschaftlicher Rationalität und Substanz („valid commercial reasons") aufweist,

184 So seinerzeit noch EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, ECLI:EU:C:2002:749, Rz. 37; und jüngst wieder unreflektiert in EuGH v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16, Eqiom & Enka, ECLI:EU:C:2017:641, Rz. 35; v. 20.12.2017 – Rs. C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rz. 67. Wie hier für eine deutliche Unterscheidung bzgl. der Aufkommensberechtigung hingegen GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 25.

185 S. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 55.

186 S. etwa EuGH v. 23.4.2008 – Rs. C-201/05, CFC and Dividend GL, ECLI:EU:C:2008:239, Rz. 78; v. 1.4.2014 – Rs. C-80/12, Felixstowe Dock and Railway Company u.a., ECLI:EU:C:2014:200, Rz. 33; v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16, Eqiom, ECLI:EU:C:2017:641, Rz. 30 i.V.m. Rz. 62 und 64; v. 20.12.2017 – Rs. C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009. Rz. 60 i.V.m. Rz. 97; sowie EFTA-Gerichtshof v. 9.7.2014 – E-3/13 und E-20/13, Olsen, Rz. 166 ff.

das im nationalen Steuersystem des jeweiligen Mitgliedstaates für die Anerkennung steuerlich vorteilhafter zivilrechtlicher Strukturen gefordert wird. Zwecks eines verhältnismäßigen Ausgleichs mit den Binnenmarktinteressen mögen dann allenfalls zu niederschwellige nationale Anforderungen an das Vorliegen eines Missbrauchs auf ein europäisches Mindestniveau eines Mangels an wirtschaftlicher Substanz hin kalibriert werden, etwa in Anlehnung an die Vorgaben des Art. 6 Abs. 2 der Anti-Missbrauchs-Richtlinie[187].

ee) Internationale Koordination von Steuerhoheiten

(1) Zulässigkeit einer Einbeziehung auch ausländischer Belastungsfolgen

Bei der gebotenen Differenzierung nach der Legitimationsbasis der einzelnen Rechtfertigungsgründe kommt damit eine staatenübergreifende Analyse der einen bestimmten grenzüberschreitenden Vorgang betreffenden steuerlichen Belastungen nur in Betracht, wenn gerade die internationale Koordination der jeweiligen nationalen Steueransprüche als Rechtfertigung für die Grundfreiheitsbeschränkung angeführt werden kann. Wie oben dargelegt ist, dies grundsätzlich dann legitim, wenn die Geltendmachung der nationalen Steuerhoheit nicht bloß Fiskalinteressen des für die Beschränkung verantwortlichen Mitgliedstaates dient, sondern eine steuerliche Belastung des „Free Movers" sicherstellen soll, die sich an der Rationalität der zwischenstaatlichen Aufteilung nationaler Besteuerungsbefugnisse orientiert, oder die eine Herauslösung des besteuerungswürdigen Vorgangs aus dem so bestimmten Nexus zur inländischen Steuerjurisdiktion zu vermeiden sucht. Es muss dem grundfreiheitsbeschränkenden nationalen Steuerregime mit anderen Worten darum gehen zu verhindern, dass sich der Steuerpflichtige einer international konsentierten, der Art und dem Grad seiner wirtschaftlichen Verbindung zum jeweiligen Gemeinwesen angemessenen Verantwortung für dessen Finanzierung zu Lasten der übrigen Steuerzahler entziehen kann. Darin eingeschlossen ist wie schon erwähnt das Bestreben zu verhindern, dass sich der von seinen Freizügigkeitsrechten Gebrauch machende Steuerpflichtige durch Ausnutzung von internationalen Qualifikationskonflikten, „double dips", o.Ä. jeglicher Finanzierungsverant-

187 Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

wortung in den von einem grenzüberschreitenden Vorgang tangierten Besteuerungsjurisdiktionen entziehen kann.

Eine staatenübergreifende Analyse der Steuerbelastung des „Free Mover", auf die Mitgliedstaaten im Kontext einer Rechtfertigung aus Gründen der internationalen Koordination von Steuerbefugnissen rekurrieren dürfen, kann damit vor allem in zwei Konstellationen relevant werden. Sie kann zum einen darauf abzielen zu verhindern, den Steuerpflichtigen bestimmte steuerliche Vorteile doppelt zu gewähren. Jenseits der schon erwähnten „double dips" betrifft das etwa auch die Berücksichtigung von Wertverlusten, die nach Festsetzung einer Wegzugsteuer auf unrealisierte Wertsteigerungen zu verbuchen sind bzw. realisiert werden. Es kann zum anderen wie etwa bei der Verrechnungspreiskorrektur auch darum gehen, die Besteuerung im Inland auf ein Belastungsniveau heraufzuschleusen, das der zwischen den beteiligten Staaten als angemessen erachteten Aufteilung des durch grenzüberschreitende Aktivitäten generierten Steuersubstrats entspricht. Von Bedeutung ist dies nach den Maßstäben des derzeitigen, am Territorialitätsprinzip orientierten internationalen Steuerrechts generell bei Maßnahmen, die einer Verlagerung von Einkünften bzw. Erträgen oder Gewinnen entgegenwirken sollen, sofern damit keine hinreichende Verlagerung auch der zugrunde liegenden Einkunftsquelle bzw. der Wertschöpfungsfaktoren („wirtschaftliche Substanz") korrespondiert.

In der zweiten Fallgruppe findet dabei genau genommen anders als in der erstgenannten gar kein staatenübergreifender Belastungsvergleich im eigentlichen Sinne statt. Den Mitgliedstaaten wird es aber gestattet, zur Rechtfertigung ihres Regelungsanliegens auf zwischenstaatlich konsentierte Aufteilungsmaßstäbe und -kriterien zurückzugreifen. Damit implizit verbunden ist die Berufung des betreffenden Mitgliedstaates darauf, dass in der Gesamtbetrachtung der Besteuerungsfolgen des grundfreiheitlich geschützten Vorgangs in den beteiligten Mitgliedstaaten zumindest keine steuerliche Belastung zu erwarten ist, die diejenige von vergleichbaren rein innerstaatlichen Vorgängen im höher besteuernden der beiden Mitgliedstaaten übersteigt. Das muss dann auch bei der näheren Konkretisierung dieses Rechtfertigungsansatzes Berücksichtigung finden:

(2) Vorbehalt international abgestimmten Vorgehens

Nach dem Vorgesagten ist es sowohl mit Blick auf die Natur des Rechtfertigungsgrundes einer international koordinierten Wahrnehmung von

Steuerbefugnissen wie jedenfalls unter Verhältnismäßigkeitsaspekten naheliegend zu fordern, dass sich ein Mitgliedstaat in diesem Zusammenhang tatsächlich nur auf zwischenstaatlich bzw. auf Unionsebene vereinbarte Aufteilungsmaßstäbe und deren Konkretisierung berufen darf[188]. Nur dann ist die vorerwähnte und für die Legitimität dieses Rechtfertigungsgrundes maßgebliche Erwartung, dass die Gesamtbelastung des grenzüberschreitenden Vorgangs innerhalb eines aus dem jeweiligen Besteuerungsniveau aller involvierten Mitgliedstaaten gebildeten Korridors verbleibt, hinreichend fundiert[189]. Zugleich ist dies auch eine Vorbedingung dafür, dass der Steuerpflichtige die Aufteilung der Steuerbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten rechtssicher beurteilen und Verstöße ggf. als grundfreiheitswidrig rügen kann. Schließlich ist dann auch sichergestellt, dass es den beteiligten Mitgliedstaaten tatsächlich um die Verwirklichung eines gemeinsamen übergreifenden Anliegens international sachgerechter Besteuerung mit Rechtfertigungswirkung, und nicht nur um die Verfolgung von unbeachtlichen nationalen Fiskalinteressen geht.

Allerdings bedarf es für die Feststellung der Wahrnehmung international abgestimmter Besteuerungsbefugnisse nicht notwendig einer für die beteiligen Mitgliedstaaten völkerrechtlich oder unionsrechtlich verbindlichen Übereinkunft in Form bilateraler oder multilateraler Abkommen bzw. Unionsrechtsakte. Fehlt es insoweit an hinreichend konkreten Vorgaben, so sollten auch internationale Verständigungen im Wege sog. „soft laws", insb. in Gestalt rechtlich unverbindlicher internationaler Empfehlungen, Standards, Kodizes etc. ausreichen, sofern alle betroffenen Mitgliedstaaten diesbzgl. übereinstimmend vorbehaltlose politische Absichtserklärungen abgegeben haben[190].

188 Ähnlich i.E. auch *Weber*, Intertax 2006, 585 (588); in diese Richtung gehen auch die Ausführungen von GA *Sánchez-Bordona*, Schlussanträge v. 21.2.2018 – Rs. C-28/17, „NN", ECLI:EU:C:2018:86, Rz. 63 ff. A.A. bspw. *Ribeiro*, ET 2017, 496 (498 f.); wohl auch *Vanistendael*, ET 2006, 413 (418). An der ebenfalls tendenziell a.A. in *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten, 2008, S. 26, wird nicht festgehalten.

189 Zu weiteren Problemen einer – hier abgelehnten – staatenübergreifenden gleichheitsrechtlichen Analyse auch ohne international koordiniertes Vorgehen s. *Graetz/Warren*, The Yale Law Journal 2006, 1186 (1216 ff.); *Graetz/Warren*, The Yale Law Journal 2012, 1118 (1161 ff.).

190 Zu weitgehend hingegen *Rust* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 89 (98): impliziter „Grundkonsens" der Mitgliedstaaten, unsachgerechte Begünstigungswirkungen (irgendwie) vermei-

c) Bedeutung der Differenzierung für Maßnahmen gegen „Steuerflucht“

Nach der hier vertretenen Konzeption der Rechtfertigungsgründe bedürfen im Übrigen Maßnahmen gegen „Steuerflucht“ nicht stets der Berufung auf die Wahrnehmung von zwischenstaatlich abgestimmten, typischerweise am Territorialitätsprinzip ausgerichteten Besteuerungsbefugnissen, die darauf abzielen, den „Free Mover“ in international als angemessen konsentiertem Umfang in die steuerliche Finanzierungsverantwortung zu nehmen. Es kann etwa im Bereich der Verrechnungspreiskontrolle oder der Hinzurechnungsbesteuerung auch genügen, dass sich die seitens des Steuerpflichtigen zum Zwecke der Steuervermeidung eingesetzten Gestaltungen nach nationalen Maßstäben als künstlich erweisen[191]. Der Mitgliedstaat kann dann Gegenmaßnahmen prinzipiell schon auf den Rechtfertigungsgrund der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen stützen[192].

Ein Unterschied besteht jedoch darin, dass der Gesetzgeber bei einer isolierten Geltendmachung nur des letztgenannten Rechtfertigungsgrundes das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung zur tatbestandlich vertypten Voraussetzung für die Besteuerung machen und damit – insoweit in Übereinstimmung mit der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH[193] – dem Steuerpflichtigen den Nachweis beachtlicher wirtschaftlicher Gründe einräumen muss. Diese können im Unterschied zu den Maßstäben des Fremdvergleichsgrundsatzes gerade auch in konzernspezifischen

den zu wollen, genüge für die Zulassung eines staatenübergreifenden Korrespondenzprinzips in der Rechtfertigung.

191 Schon grds.a.A. offenbar *Nagler*, IStR 2016, 680 (683), der das spezifisch grenzüberschreitenden Vorgängen innewohnende Umgehungspotential bestreitet.

192 Insoweit wie hier *Martín Jiménez*, BIT 2010, 271 (272 f.). S. auch *Régil*, ET 2016, 230 (242), zur künstlichen Herbeiführung einer „double dip“-Konstellation. Nach diesen beiden verschiedenen Rechtfertigungsansätzen differenziert ansatzweise auch GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 24: „Klarzustellen ist, dass auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes ermittelte Transferpreise zum Zweck der Anpassung der Steuerbemessungsgrundlage einer Gesellschaft im Fall künstlicher oder missbräuchlicher, bewusst zur Steuerumgehung bestimmter Bedingungen verwendet werden können. Sie werden allgemein und berechtigterweise auch dazu verwendet, eine vereinheitlichte Grundlage für die Gewinnverteilung (und die Vermeidung der Doppelbesteuerung) zu gewährleisten.“

193 S. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, SGI, ECLI:EU:C:2010:26, Rz. 71.

Erwägungen wurzeln[194]. Hingegen kann es hierauf nach der Konzeption und den zugrunde liegenden Wertungen des Rechtfertigungsgrundes nicht ankommen, wenn der Mitgliedstaat zwischenstaatlich abgestimmte Besteuerungsbefugnisse wahrnimmt, um zu verhindern, dass sich der Steuerpflichtige einer seiner wirtschaftlichen Verbindung zum jeweiligen Gemeinwesen angemessenen Finanzierungsverantwortung entzieht[195]. Dementsprechend lassen sich Maßnahmen zur Neutralisierung von „double dips" bzw. hybriden Gestaltungen regelmäßig auch nur auf dieser Grundlage und nicht schon unter dem Aspekt der Missbrauchsbekämpfung legitimieren[196], setzen also nach hier vertretener Ansicht eine international abgestimmte Vorgehensweise voraus.

Die Unterschiede lassen sich ferner auch gut anhand einer Würdigung der Wegzugsbesteuerung illustrieren, die in nahezu allen Mitgliedstaaten in verschiedenen Spielarten existiert. Eine unilateral vorgesehene, unkoor-

194 Soweit *Martín Jiménez*, BIT 2010, 271 (277), die Urteilsgründe insoweit für zweideutig hält, ist dies dem Umstand zuzuschreiben, dass der EuGH gerade nicht zwischen einer Rechtfertigung aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung und einer solchen aus Gründen der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse differenziert, sondern beide Aspekte – verfehlt – miteinander vermengt. Letztlich entspricht es aber der Logik des Verweises auf die Judikatur zur Verhältnismäßigkeit von Anti-Missbrauchsregeln, die in den Urteilsgründen verwendeten Formulierungen im Sinne des Nachweises von für den individuellen Steuerpflichtigen wirtschaftlich rationalen Gründen zu verstehen und nicht als bloßen Verweis auf den objektiven Fremdvergleichsgrundsatz. Wie hier *Thömmes*, JbFStR 2010/2011, 79 (90); *Schön*, IStR 2011, 777 ff.; *Glahe*, Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen, 2012, 276 ff.; *Régil*, ET 2016, 230 (243); FG Rheinland-Pfalz, Vorlagebeschluss v. 28.6.2016 -1 K 1472/13, EFG 2016, 1678 (1681), m.w.N.; a.A. *Becker/Sydow*, IStR 2010, 195 (198); *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2010, 538 (540 f.); *Hruschka*, ISR 2013, 123 (124); BFH v. 25.6.2014 – I R 88/12, BFH/NV 2015, 57, Rz. 21.

195 Insoweit zutreffend GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 24 und 114; i.E. ebenso *Baßler*, Steuerliche Gewinnabgrenzung im europäischen Binnenmarkt, 2011, S. 217; *Beiser*, IStR 2016, 189 (190 f.). Einschränkend hingegen auch für diesen Fall *Glahe*, IStR 2015, 97 (100 f.).

196 Vgl. auch GA *Sánchez-Bordona*, Schlussanträge v. 21.2.2018 – Rs. C-28/17, „NN", ECLI:EU:C:2018:86, Rz. 73. Konsequent ablehnend zum Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung zu vergleichbaren Problemstellungen im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht EuGH v. 22.12.2010 – Rs. C-277/09, RBS Deutschland Holding, ECLI:EU:C:2010:810, Rz. 52; s. dazu ferner *Rust* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 89 (94 ff.).

dinierte Wegzugsbesteuerung lässt sich nur unter dem Aspekt der effektiven und gleichmäßigen steuerlichen Erfassung des „Free Movers" legitimieren[197]. Sie muss sich daher richtigerweise auf eine bloße – vorläufige – Steuerfestsetzung im Zeitpunkt des Wegzugs und evtl. Maßnahmen zu deren effektiver Absicherung beschränken, ohne dass der Steueranspruch auch bereits als verwirklicht erachtet und durchgesetzt werden dürfte. Ein echter Ersatzrealisationstatbestand mit vorgezogener Besteuerung würde hingegen gerade keine materielle Gleichbelastung mit dem Inlandssachverhalt gewährleisten, sondern Liquiditätsnachteile bewirken[198]; dasselbe gilt für eine etwaige Verzinsungspflicht. Entsprechende Konzessionen an die Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten sind nicht angezeigt[199]. Sie können allenfalls teilweise mit Blick auf administrative Schwierigkeiten der Steuererhebung gerechtfertigt werden[200]. Entgegen der Rechtsprechung des EuGH[201] hätte der Wegzugsstaat bei einer international nicht koordinierten Wegzugsbesteuerung auch spätere Wertverluste zu berücksichtigen, entsprechend dem Legitimationsgrund einer (allein) auf sein Steuersystem bezogenen Sicherstellung der steuerlichen Gleichstellung von grenzüberschreitendem und innerstaatlichem Sach-

197 S. zu einer solchen Betrachtungsweise etwa GA *Kokott*, Schlussanträge v. 8.9.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:563, Rz. 97 ff.

198 Daher kommt insb. auch keine Rechtfertigung aus Gründen steuerlicher Kohärenz in Betracht; a.A. *Ismer/Reimer/Rust*, EWS 2004, 207 (213); *Musil*, StuW 2005, 278 (286); anders vor der Marks&S*pencer*-Entscheidung noch EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, „X&Y", ECLI:EU:C:2002:704, Rz. 51 ff.; sowie nachfolgend im Rahmen eines obiter dictums EuGH v. 30.1.2007 – Rs. C-150/04, Kommission/Dänemark, ECLI:EU:C:2007:69, Rz. 73.

199 A.A. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rz. 73; v. 6.9.2012 – Rs. C-38/10, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2012:521, Rz. 32; v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rz. 61; v. 14.9.2017 – Rs. C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, ECLI:EU:C:2017:682, Rz. 57. Dem EuGH folgend EFTA-Gerichtshof v. 3.10.2012 – E-15/11, Arcade Drilling, EFTA Court Report 2012, 676 Rz. 103.

200 Dazu näher *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, 2008, S. 83 ff. S. auch GA *Kokott*, Schlussanträge v. 8.9.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:563, Rz. 66 ff. Zu pauschal daher EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rz. 61.

201 EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, EU:C:2011:785, Rz. 61; v. 14.9.2017 – Rs. C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, ECLI:EU:C:2017:682, Rz. 58.

verhalt. Anders verhält es sich künftig bei Maßnahmen im Einklang mit Art. 5 Anti-Missbrauchs-Richtlinie[202], weil es dieser sekundärrechtlichen Bestimmung darum geht, die Besteuerungsansprüche der Mitgliedstaaten zu koordinieren, um Besteuerungslücken ebenso zu vermeiden wie eine Übermaßbesteuerung. Insbesondere ist nunmehr ein sog. „Step up" bei der Bewertung im Zuzugsstaat verpflichtend vorgesehen[203]. Hier kann insb. eine proratarische Besteuerung im Wegzugsstaat auch vor der Verwirklichung des eigentlichen Realisationstatbestands (vgl. Art. 5 Abs. 2 RL) und unabhängig von administrativen Schwierigkeiten einer Stundung gerechtfertigt sein, soweit dem Steuerpflichtigen dadurch in der staatenübergreifenden Gesamtschau typischerweise keine wesentlichen Belastungsnachteile entstehen.

d) Grenzen einer Rechtfertigung unter Verweis auf ausländische Minderbelastungen

Abschließend ist festzuhalten, dass internationale Abkommen oder auch rechtlich unverbindliche internationale Übereinkünfte den Mitgliedstaaten keinen Freibrief für eine grundfreiheitsbeschränkende Kompensation jeglicher ausländischer Minderbelastung bzw. generell für die unilaterale Bekämpfung „schädlichen" Steuerwettbewerbs ausstellen. Es bedarf vielmehr stets der Rückkopplung an die Leitidee, dass sich der Steuerpflichtige nicht einer inländischen Finanzierungsverantwortung entziehen soll, die der Mitgliedstaat nach zwischenstaatlich konsentierter Wertung als Ausdruck einer angemessenen internationalen Koordination nationaler Besteuerungsbefugnisse geltend machen kann[204].

202 Es ließe sich außerdem argumentieren, dass im Verhältnis der EU-Mitgliedstaaten untereinander schon durch die einstimmig verabschiedeten Empfehlungen des Rates zur Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung bei Unternehmensgegenständen (Council Resolution on coordinating exit taxation, v. 2.12.2008) insoweit ein hinreichendes Maß an internationaler Koordination (durch „soft law") gegeben war, um eine staatenübergreifende Betrachtungsweise zu legitimieren.

203 S. dazu auch *Peeters*, EC Tax Review 2017, 122. Eine solche Verpflichtung ließ sich zuvor nicht aus den Grundfreiheiten ableiten; a.A. *Kemmeren* in Haslehner u.a., EU Tax Law and Policy in the 21st Century, 2017, S. 3 (40), m.w.N.

204 Zu weitgehend ist es aber, das Territorialitätsprinzip i.e.S. als Rechtfertigungsgrund zu verabsolutieren und unabhängig von konkreten zwischenstaatlichen Verständigungen über die sachgerechte Zuweisung von Besteuerungsbefugnissen nur solche Besteuerungsbefugnisse als schutzwürdig anzusehen, die sich auf eine territoriale Verhaftung des Steuersubstrats stüt-

Auf Bedenken stoßen muss unter diesem Aspekt etwa die sog. „Lizenzschranke" des § 4j EStG. Sie führt zu einer anteiligen oder völligen Versagung des Betriebsausgabenabzugs, wenn Lizenzzahlungen beim Empfänger nur einer niedrigen Besteuerung im Rahmen einer ausländischen Präferenzregelung („Patentbox" u.Ä.) unterliegen, es sei denn, dieses Präferenzregime genügt den Vorgaben des sog. „Nexus-Ansatzes" von OECD/G20[205] an eine hinreichende territoriale Verbindung der überlassenen Rechte zur Besteuerungshoheit des die präferenzielle Besteuerung offerierenden Staates. Zwar haben sich neben der OECD und der G20 auch fast alle EU-Mitgliedstaaten in der Gruppe „Verhaltenskodex" politisch zum Nexus-Ansatz als adäquatem Standard zur Bestimmung schädlichen Steuerwettbewerbs bekannt[206]. Indes ist nicht vorgesehen, dass ein diesen Anforderungen nicht genügendes Präferenzregime durch eine Besteuerung des Schuldners der Lizenzgebühren neutralisiert werden soll. Nach der Konzeption des Nexus-Ansatz soll vielmehr derjenige Staat über die Höhe der Steuerbelastung entscheiden, in dem die zugrunde liegenden Forschungsaufwendungen getätigt wurden, um ggf. Anreize für verstärkte Investitionen in Forschung und Entwicklung setzen zu können[207]. Damit ist gerade keine Zuweisung von zusätzlichen Besteuerungsbefugnissen an denjenigen Staat verbunden, in dem die fertiggestellten Rechte nachfolgend *verwertet* werden[208]. Wenn überhaupt, könnte eine ergänzende Besteuerung des Lizenznehmers im Inland also nur insoweit gerechtfertigt werden, als die zur Nutzung überlassenen Rechte auch ursprünglich dort geschaffen wurden[209].

zen; dies gilt umso mehr, als sich letztere allein nach Maßgabe des abstrakten Prinzips regelmäßig nicht klar wird abgrenzen lassen. So aber *Régil*, ET 2016, 230 (243).

205 S. OECD, Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes, 2015, S. 3 ff.; OECD, BEPS Project, Action 5: 2015 Final Report, S. 24 ff.; G20 Leaders' Communiqué Antalya Summit, 15–16 November 2015, Rz. 15. Zur Genese ausführlich *Faulhaber*, 101 Minn. L. Rev. 2017, 1641 (1661 f.).

206 S. ECOFIN Conclusions, v. 9.12.2014, 16846/14, dort auch zu den Vorbehalten der Niederlande; sowie v. 8.12.2015, v. 23.11.2015, 14303/15; und v. 17.6.2016, 10459/16; sowie den Bericht der Code of Conduct Group v. 28.11.2016, 14750/16, S. 4 ff.

207 Vgl. OECD, BEPS Project, Action 5: 2015 Final Report, S. 24 (dort Rz. 28).

208 I.E. a.A. offenbar *Brandt*, DB 2017, 1483.

209 So das Konzept der südafrikanischen Variante einer Lizenzschranke („prohibition of deduction for tainted IP"), s. SARS, Draft Interpretation Note, Section 23I Income Tax Act, Januar 2018.

Ein mit § 4j EStG womöglich angestrebtes Ziel „erzieherischen Einwirkens" auf den Steuergesetzgeber anderer Mitgliedstaaten wiederum kann nicht als Ausdruck der zwischenstaatlichen Koordination von Besteuerungsbefugnissen gewertet werden. Hierfür müsste vielmehr das Anliegen einer Durchsetzung internationaler Standards zur Eindämmung schädlichen Steuerwettbewerbs als eigenständiger Rechtfertigungsgrund anerkannt werden. Hiervon hat jedenfalls der EuGH bislang abgesehen[210], und einige Generalanwälte[211] sowie die EU-Kommission[212] haben sich dezidiert ablehnend geäußert. Für diese restriktive Haltung lässt sich anführen, dass der Steuerpflichtige auf diese Weise nicht mehr im Rahmen einer angemessenen solidarischen Einstandspflicht, sondern als politisches Druckmittel bzw. als „Faustpfand" zur Besteuerung herangezogen wird, ohne dass ihm selbst missbräuchliches Verhalten vorgeworfen werden kann. Es ist nicht ohne weiteres einsichtig, dass eine solche Zielsetzung gravierende Beschränkungen der Grundfreiheiten zu legitimieren vermag[213].

210 Vgl. auch EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97, Eurowings Luftverkehr, ECLI:EU:C:1999:524, Rz. 44 f.; v. 26.6.2003 – Rs. C-422/01, Skandia und Ramstedt, ECLI:EU:C:2003:380, Rz. 52, zur Ablehnung von „kompensatorischen Abgaben" zwecks Ausgleichs eines *generell* niedrigeren ausländischen Steuerniveaus.

211 S. GA *Léger*, Schlussanträge v. 2.5.2006 – Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:278, Rz. 56 ff.; GA *Geelhoed*, Schlussanträge v. 29.6.2006 – Rs. C-524/04, Thin Cap Group Litigation, ECLI:EU:C:2006:436, Rz. 63; GA *Mazák*, Schlussanträge v. 26.4.2007 – Rs. C-451/05, ELISA, ECLI:EU:C:2007:253, Rz. 115 ff. Zustimmend *Pistone*, Intertax 2008, 146 (152).

212 S. EU-Kommission, Mitteilung v. 10.12.2007, Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern, KOM(2007) 785 endg.

213 I.E. ebenso ablehnend speziell bzgl. § 4j EStG *Jürgen Lüdicke*, DB 2017, 1482 (1483); a.A. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, S. 363 ff.; *de la Motte*, Common Market Law Rev. 2015, 1079 (1089 f.); differenzierend (nur im Verhältnis zu Drittstaaten zulässig) *Smit/Kiekebeld*, EC Free Movement of Capital, Income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues, 2008, S. 108. Weniger kritisch als hier noch *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten, 2008, S. 102 f.

4. Entfall beschränkender Wirkung durch Option zur umfassenden Gleichstellung?

a) Problemstellung

Eine Sonderproblematik im Rahmen möglicher Rechtfertigungsgründe stellt die gesetzlich eingeräumte Möglichkeit für den Steuerpflichtigen dar, zur vollständigen steuerlichen Gleichstellung mit der je maßgeblichen inländischen Vergleichsgruppe zu optieren. Die Frage, ob eine solche Option eine Grundfreiheitsbeschränkung rechtfertigen oder sogar einen dahingehenden Vorwurf von vornherein entfallen lassen kann, kann sich sowohl in „Inbound"- wie in „Outbound"-Konstellationen stellen.

So hatte beispielsweise der EuGH über die Grundfreiheitskompatibilität der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Lichte der Vorschrift des § 2 Abs. 3 ErbStG a.F. zu entscheiden[214], die der deutsche Gesetzgeber in Reaktion auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Mattner*[215] eingefügt hatte. Danach wurde beschränkt Steuerpflichtigen die Option zur unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht des Vermögensanfalls eingeräumt, um in den Genuss ansonsten versagter persönlicher Abzüge zu gelangen. Allerdings war in der Folge auch der gesamte Vermögensanfall im Inland steuerverhaftet, nicht anders als bei einem der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögensanfall. Zur Herkunftslandperspektive wiederum ist derzeit ein aus Dänemark stammender Fall beim Gerichtshof anhängig, in dem die Möglichkeit des unbeschränkt Steuerpflichtigen in Rede steht, auf die Freistellung seiner ausländischen Betriebsstättengewinne generell zu verzichten. Für diesen Fall können dann die bei Geltung der Freistellungsmethode nicht mit inlandsradizierten Gewinnen verrechenbaren Betriebsstättenverluste[216] bei der inländischen Veranlagung zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer geltend gemacht werden[217]. Allerdings unterliegen dann für die Dauer von mindestens 10 Jahren auch sämtliche Gewinne ausländischer Betriebsstätten oder Konzerngesellschaften – ggf. anteilig – der inländischen Besteuerung, entsprechend der Situation einer inländischen Steuergruppe.

214 S. EuGH v. 8.6.2016 – Rs. C-479/14, Hünnebeck, ECLI:EU:C:2016:412.
215 EuGH v. 22.4.2010 – Rs. C-510/08, Mattner, ECLI:EU:C:2010:216.
216 S. zur unterschiedlichen Staatenpraxis bzgl. der Berücksichtigungsfähigkeit von Auslandsverlusten unter Geltung der Freistellungsmethode *M. Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (108).
217 S. die anhängige Rechtssache C-650/16, Bevola u.a.

b) Unfundiert ablehnende Haltung des EuGH

Der EuGH hat es bislang in ständiger Rechtsprechung nahezu durchgängig abgelehnt, einen Grundfreiheitsverstoß auszuschließen, wenn dem Steuerpflichtigen die Option zu einer zwar durchaus diskriminierungsfreien, aber eben *umfassenden* steuerlichen Gleichbehandlung mit dem reinen Inlandssachverhalt offensteht[218]. Eine überzeugende Begründung hierfür sucht man in den einschlägigen Entscheidungen allerdings vergeblich. Direkt oder indirekt verweisen alle späteren Urteile schlicht auf die Grundsatzentscheidung *FII GL*, wo der Gerichtshof lapidar feststellte: „[…] eine die Verkehrsfreiheiten beschränkende nationale Regelung [ist …] auch dann mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, wenn ihre Anwendung fakultativ ist."[219] Der ständige Rekurs auf diese Entscheidung geht aber schon deshalb fehl, weil seinerzeit *beide* zur Wahl stehenden Besteuerungsvarianten für Auslandsbeteiligungen jeweils im Vergleich zur Behandlung von Inlandsbeteiligungen mit Mehrbelastungen verbunden waren.

Des Weiteren erklärt der Gerichtshof seine ablehnende Haltung gelegentlich damit, dass bei einer bloßen Gleichstellungsoption jedenfalls noch eine nicht mit den Grundfreiheiten zu vereinbarende Besteuerungsalternative fortbestehe[220]. Damit bleibt er aber eine Antwort auf die Frage schuldig, warum mit dieser Rechtslage eine den Grundfreiheiten widersprechende Belastung oder Schlechterstellung des „Free Mover" verbunden sein soll, obwohl der betreffende Steuerpflichtige doch durch die Ausübung eines Wahlrechts eine vollständige Gleichstellung mit der jeweiligen Vergleichsgruppe erlangen kann. Denn zumindest bei rationalem Vorgehen wird der Steuerpflichtige darauf nur verzichten, wenn das für ihn punktuell nachteilige außensteuerrechtliche Regime in der Gesamtbetrachtung doch (ggf. auch nur potentiell) vorteilhafter ist als eine vollständige steuerliche Gleichbehandlung mit dem als Vergleichsgruppe maßgeblichen Inlandsfall.

218 EuGH v. 18.3.2010 – Rs. C-440/08, Gielen, ECLI:EU:C:2010:148, Rz. 52 f.; v. 28.2.2013 – Rs. C-168/11, Beker und Beker, ECLI:EU:C:2013:117, Rz. 62; v. 8.6.2016 – Rs. C-479/14, Hünnebeck, ECLI:EU:C:2016:412, Rz. 42. Ablehnend auch GA *Sánchez-Bordona*, Schlussanträge v. 17.1.2018 – Rs. C-650/16, Bevola u.a., ECLI:EU:C:2018:15, Rz. 77 ff. Kritisch zur EuGH-Rspr. *Wattel*, ET 2015, 542 (551). Differenzierend allerdings zuletzt EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-632/13, Hirvonen, ECLI:EU:C:2015:765.

219 EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04, FII GL, ECLI:EU:C:2006:774, Rz. 162.

220 EuGH v. 18.3.2010 – Rs. C-440/08, Gielen, ECLI:EU:C:2010:148, Rz. 52; v. 8.6.2016 – Rs. C-479/14, Hünnebeck, ECLI:EU:C:2016:412, Rz. 42.

c) Würdigung im Lichte des grundfreiheitlichen Gewährleistungsgehalts im Steuerrecht

Richtigerweise kann es mit Blick auf den Schutzzweck der Grundfreiheiten grundsätzlich nicht zu beanstanden sein, wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige sich zwischen zwei Besteuerungsregimen entscheiden kann, von denen ihm zumindest eines eine vollständige Gleichstellung mit der steuerlichen Behandlung Gebietsansässiger gewährleistet[221]. Denn damit hat es der Steuerpflichtige in der Hand, eine Rechtslage herbeizuführen, in der sein grenzüberschreitendes Engagement steuerlich nicht „weniger attraktiv" ist als die innerstaatliche Handlungsalternative. Dasselbe gilt mutatis mutandis für entsprechende Wahlmöglichkeiten des gebietsansässigen Steuerpflichtigen betreffend die Besteuerung von Auslandssachverhalten durch den Ansässigkeitsstaat. Auch der EuGH steht diesem Gedanken an sich nicht fern. Eine gesetzliche Regelung, nach der sich die Rechtsfolgen der Option gerade nur auf die konkret in Rede stehende Manifestation der Ausübung eines Freizügigkeitsrechts bezogen und die daraus resultierende steuerliche Gleichstellung auch im Übrigen soweit begrenzt war, dass daraus keinesfalls eine Mehrbelastung resultieren konnte, hat er ohne Weiteres als mit den Grundfreiheiten vereinbar angesehen[222].

Die hier in Rede stehenden Optionsmodelle greifen lediglich insoweit weiter aus, als sie im jeweiligen Regelungsbereich eine *generelle* Gleichstellung des von seinen Freizügigkeitsrechten Gebrauch machenden Steuerpflichtigen hinsichtlich *sämtlicher* grenzüberschreitender Vorgänge vorsehen, die dem im Einzelfall grundfreiheitsbeschränkend wirkenden Steuerregime unterfallen. Dies impliziert allerdings wie schon erwähnt aus Sicht des Steuerpflichtigen, dass er je nach seinen persönlichen Verhältnissen durch das punktuell diskriminierende Steuerregime möglicherweise in der Gesamtbetrachtung aller Belastungsfolgen über

221 So speziell zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten auch *Schön*, BIT 2015, 271 (288).

222 S. EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee, ECLI:EU:C:2008:588, Rz. 42 ff., betreffend den Antrag auf die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten analog zur Verrechnung von Inlandsverlusten, verbunden mit der steuerlichen Erfassung späterer Betriebsstättengewinne, ebenfalls entsprechend der Situation bei Vorliegen einer inländischen Niederlassung. Der Gerichtshof nahm hier – rechtsdogmatisch wenig überzeugend, s. *Wattel*, ET 2015, 542 (552) – eine Rechtfertigung aus Gründen steuerlicher Kohärenz an.

sämtliche Besteuerungssachverhalte hinweg doch privilegiert oder jedenfalls nicht schlechter gestellt wird. Das kann dann die Ausübung *der Option* zur Gleichstellung unattraktiv oder riskant machen. Hieraus hat Generalanwalt *Sánchez-Bordona* vor kurzem gefolgert, dass bei einer zu weitgehenden Gleichstellung die Option keine verhältnismäßige Alternative zur Hinnahme einer Ungleichbehandlung mehr sei[223].

Dem ist jedoch entschieden zu widersprechen. Der Steuerpflichtige kann unter Berufung auf die Grundfreiheiten, so wie sie vom EuGH mit Bezug auf nationale steuerrechtliche Regelungen entfaltet werden, nicht mehr verlangen als eine Gleichbehandlung mit einem Steuerpflichtigen, der vergleichbare Handlungsalternativen rein innerstaatlich realisiert. Auch wenn er infolgedessen höhere steuerliche Belastungen erfährt als nach dem für grenzüberschreitende Vorgänge an sich vorgesehenen außensteuerrechtlichen Regelstatut, ist dies grundfreiheitlich grundsätzlich hinzunehmen[224]. Das muss dann erst recht gelten, wenn der Steuerpflichtige selbst darüber entscheiden kann, ob in seinem Fall die besonderen – punktuell grundfreiheitsbeschränkend wirkenden – Regelungen des internationalen Steuerrechts oder aber eine vollkommene steuerliche Inlands- bzw. Inländerbehandlung Anwendung finden. Zeitigt die optionale steuerliche Gleichstellung tatsächlich oder auch nur potentiell abschreckende Belastungswirkungen, wie es der Generalanwalt moniert, so zeugt dies lediglich davon, dass das außensteuerrechtliche Sonderregime für den Steuerpflichtigen *insgesamt* eine Privilegierung im Vergleich zum reinen Inlandsfall bewirkt. In der Rechtssache *Hirvonen* hat das jüngst auch der EuGH anerkannt[225]. Nicht nachvollziehbar ist aber die in dieser Entscheidung geäußerte Einschätzung, dass die grundfreiheitliche Akzeptanz einer solchen Wahlmöglichkeit davon abhängen soll, ob sich im Einzelfall das Sonderregime tatsächlich als günstiger oder aber als ungünstiger erweist[226].

Dass eine Gleichstellung im Einzelfall nur um den Preis des Verzichts auf eine Besserstellung in den übrigen, unter grundfreiheitlichen Aspek-

223 S. GA *Sánchez-Bordona*, Schlussanträge v. 17.1.2018 – Rs. C-650/16, Bevola u.a., ECLI:EU:C:2018:15, Rz. 77 ff.

224 S. etwa EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-513/03, van Hilten – van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131, Rz. 45–47; v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05, Columbus Container, ECLI:EU:C:2007:754, Rz. 37–40.

225 S. EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-632/13, Hirvonen, ECLI:EU:C:2015:765, Rz. 43 ff.

226 Vgl. EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-632/13, Hirvonen, ECLI:EU:C:2015:765, Rz. 38 ff.

ten gleich gelagerten Fällen zu haben ist, und damit möglicherweise nicht mehr erstrebenswert ist, unterliegt richtigerweise unabhängig von solchen Zufälligkeiten keinen grundfreiheitlichen Bedenken. Die Option zur vollständigen Gleichstellung weitet gewissermaßen den Blick des Steuerpflichtigen auf alle mit seiner Sonderbehandlung zusammenhängenden Belastungsvorteile und -nachteile und gewährt ihm eine zusätzliche Wahlmöglichkeit, die er steueroptimierend ausüben kann; schon allein deshalb wird er im Ergebnis im Vergleich zu dem nicht grenzüberschreitend agierenden Steuerpflichtigen besser- und nicht schlechter gestellt. Insofern besteht auch ein Unterschied zur Rechtfertigung aus Gründen steuerlicher Kohärenz, die wie oben dargelegt ebenfalls den Horizont der grundfreiheitlichen Prüfung erweitert und mit Mehrbelastungen korrespondierende Entlastungen in den Belastungsvergleich mit einbezieht, aber grds. eine exakte Nachteilskompensation verlangt. Denn bei den hier in Rede stehenden Optionslösungen geht es nicht um eine Saldierung von Belastungswirkungen im Vergleich zum rein innerstaatlichen Pendant der grundfreiheitlich geschützten Aktivität zwecks Gewährleistung eines „level playing field"; die Option zur Gleichstellung garantiert dies dem Steuerpflichtigen gerade schon aus sich heraus.

Eine andere Beurteilung könnte nur angezeigt sein, wenn der Gerichtshof den Grundfreiheiten insoweit nicht lediglich einen gleichheitsrechtlichen, sondern auch einen freiheitsrechtlichen Gehalt beilegen würde – dies würde jedoch einen inkonsistenten Bruch mit seiner sonstigen Judikatur zum begrenzten grundfreiheitlichen Gewährleistungsgehalt im Bereich der direkten Steuern implizieren. Zuzugeben ist ferner, dass mit einer umfassenden steuerlichen Gleichstellung mit dem Inlandsfall bzw. dem Inländer und der damit verbundenen Abkehr vom außensteuerrechtlichen Regelstatut häufig eine erhöhte Gefahr internationaler Doppelbesteuerung einhergehen wird. Selbst wenn die Optionsregelung diesbezüglich keine Vorkehrungen in Gestalt einer unilateralen Zurücknahme des Besteuerungsanspruchs vorsehen sollte, lässt sich daraus aber vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des EuGH kein Einwand gegen ein Optionsmodell ableiten. Denn wie schon erwähnt, soll die internationale Doppelbesteuerung selbst im Falle eines „treaty override" keinen Grundfreiheitsverstoß begründen[227].

227 S.o. die Nachweise in Fn. 33. Nicht damit zu vereinbaren sind allerdings die Ausführungen des EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, SGI, ECLI:EU:C:2010:26, Rz. 53, wonach die Gefahr internationaler Doppelbesteuerung bei

d) Rechtsdogmatische Einordnung

Die grundfreiheitsdogmatische Würdigung eines Wahlrechts des Steuerpflichtigen muss im Übrigen davon abhängen, ob die Option sich auf die Gleichstellung oder aber auf die – punktuell grundfreiheitsbeschränkende – Sonderbehandlung bezieht, mit anderen Worten, welches Besteuerungsregime als Standardvariante vorgesehen ist. Sieht das Gesetz als Regelfall die völlige Gleichstellung vor und erschließt es auf Antrag den Zugang zu einem außensteuerrechtlichen Sonderregime, so lässt sich schon keine Grundfreiheitsbeschränkung feststellen[228]. Verhält es sich wie regelmäßig umgekehrt, so kann die Option zur Gleichstellung erst auf Ebene der Rechtfertigung berücksichtigt werden. Denn der Steuerpflichtige muss dann erst aktiv werden, um eine Grundfreiheitsbeschränkung auszuschließen, sieht sich also zumindest einem im Vergleich zum innerstaatlichen Sachverhalt erhöhten Verfahrensaufwand ausgesetzt und erfährt *insoweit* eine Schlechterstellung.

Dieser Zusatzaufwand wird aber in aller Regel als verhältnismäßig anzusehen sein, gemessen an dem vom betreffenden Mitgliedstaat verfolgten legitimen Zweck, die vom Steuerpflichtigen begehrte Gleichstellung mit dem Inländer bzw. Inlandssachverhalt um der Vermeidung übermäßiger Privilegierungen willen nur umfassend und nicht lediglich auf Basis einer punktuellen Günstigerprüfung einzuräumen. Zu vergleichbaren Formalitäten zwecks Erlangung einer materiellen Gleichstellung mit dem Inlandsfall hat der EuGH im Kontext der Wegzugsbesteuerung zu Recht bereits eine dahingehende Wertung vorgenommen[229]. Eine abweichende Würdigung kann unter Verhältnismäßigkeitsaspekten lediglich dann in Betracht kommen, wenn die mit der Durchführung der Besteuerung verbundene administrative Belastung infolge der Optionsausübung für den Steuerpflichtigen faktisch signifikant höher ausfällt als im innerstaatlichen Vergleichsfall[230].

---

der Prüfung einer beschränkenden Wirkung zu berücksichtigen ist; dazu kritisch GA *Bobek*, Schlussanträge v. 14.12.2017 – Rs. C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rz. 75 ff.

228 A.A. ist erkennbar der EuGH, vgl. die Formulierung (anderenfalls „erst recht" mit dem Unionsrecht unvereinbar) in EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-168/11, Beker und Beker, ECLI:EU:C:2013:117, Rz. 62; v. 8.6.2016 – Rs. C-479/14, Hünnebeck, ECLI:EU:C:2016:412, Rz. 42.

229 S. EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, „N", ECLI:EU:C:2006:525, Rz. 49.

230 Auch insoweit zeigt freilich der EuGH bislang Zurückhaltung; s. dazu bspw. EuGH v. 9.10.2014 – Rs. C-326/12, van Caster & van Caster, ECLI:EU:C:2014:2269, Rz. 56, m.w.N.

Im Übrigen soll hier offen bleiben, inwieweit die obigen Erwägungen auch dann tragen, wenn beide dem Steuerpflichtigen zur Wahl gestellten Alternativen grundfreiheitsbeschränkende Effekte aufweisen, aber eine davon für sich genommen aus zwingenden Gemeinwohlgründen auch unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgebotes gerechtfertigt werden kann[231].

IV. Verhältnismäßigkeit

Ein Mitgliedstaat kann sich nur dann erfolgreich auf einen Rechtfertigungsgrund berufen, wenn die grundfreiheitsbeschränkende steuerliche Regelung das geltend gemachte Gemeinwohlinteresse in verhältnismäßiger Weise umsetzt.

1. Prüfungsstruktur

a) Verkürzte Kontrolle durch den EuGH

Der EuGH strukturiert die Verhältnismäßigkeit regelmäßig zweistufig[232]. Die Beschränkung muss demnach „geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist."[233]

Das Kriterium der Eignung wird vom EuGH großzügig gehandhabt. Der Gerichtshof lässt hier regelmäßig einen gewissen Förderzusammenhang genügen[234] und verwirft nur solche Rechtfertigungsansätze, zu deren

231 Der EuGH hat bislang nur judiziert, dass im Kontext der Wegzugsbesteuerung dem Steuerpflichtigen die Wahl einer materiellen Schlechterstellung (der Sofortbesteuerung) eingeräumt werden muss, um einen erhöhten formellen Verfahrensaufwand (wiederkehrende Nachweispflichten, Sicherheitsleistungen u.Ä.) abwenden zu können; nur dann soll die Regelung insgesamt verhältnismäßig sein. S. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rz. 69 ff.; v. 23.11.2017 – Rs. C-292/16, A Oy, ECLI:EU:C:2017:888, Rz. 35 f.

232 S. auch *Zalasinski*, Intertax 2007, 311 f.; *van Thiel/Vascega*, ET 2010, 334 (338).

233 St. Rspr., z.B. EuGH v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06, Lidl Belgium, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 27; v. 27.11.2008 – Rs. C-418/07, Papillon, ECLI:EU:C:2008:659, Rz. 51 f.; v. 18.6.2009 – Rs. C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, ECLI:EU:C:2009:377, Rz. 57; v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16, Eqiom, ECLI:EU:C:2017:641, Rz. 57. S. hierzu und zum Folgenden auch schon *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.205.

234 S. bspw. *Kingreen* in Calliess/Ruffert[4], EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rz. 82.

Verwirklichung die in Rede stehende Maßnahme offensichtlich keinen Beitrag liefern kann[235]. Bei der Prüfung der Erforderlichkeit hingegen legt der EuGH strengere Maßstäbe an[236]. Zum einen werden denkbare, grundfreiheitsschonendere Alternativen zum Teil sehr eingehend geprüft und es wird den Mitgliedstaaten häufig nur ein sehr begrenztes Wertungsermessen zugestanden[237]. Zum anderen blendet der EuGH nicht selten etwaige anderweitige Nachteile von Alternativmaßnahmen aus seiner Prüfung aus. Durch diese eindimensionale Ausrichtung allein auf den geltend gemachten Rechtfertigungsgrund fällt die Verhältnismäßigkeitsprüfung seitens des EuGH gelegentlich unterkomplex aus. Der Gerichtshof lässt infolgedessen unberücksichtigt, dass der Mitgliedstaat bei der vermeintlich gleichermaßen geeigneten Alternativmaßnahme womöglich anderweitige legitime Anliegen unangemessen vernachlässigen muss. Das betrifft insbesondere den Aspekt der Effizienz und Praktikabilität der Steuererhebung. Von den Mitgliedstaaten angeführte „behördliche Schwierigkeiten" bzw. „verwaltungstechnische Nachteile" werden vom EuGH vielfach für schlicht unbeachtlich erklärt[238].

Möglicherweise will der EuGH mit diesem restriktiven Ansatz das Fehlen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung i.e.S. kompensieren. Denn der Gerichtshof nimmt regelmäßig keine oder zumindest keine erkennbare Abwägung zwischen den Binnenmarktanforderungen des Art. 26 AEUV einerseits und dem steuerpolitischen Regelungsanliegen des betroffenen

235 S. bspw. EuGH v. 20.1.2011 – Rs. C-155/09, Kommission/Griechenland, ECLI:EU:C:2011:22, Rz. 54 f.; s. allerdings auch – ungewöhnlich streng – EuGH v. 10.2.2011 – Rs. C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, ECLI:EU:C:2011:65, Rz. 35 f. S. ferner *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 86 f.

236 So auch generell die Beobachtung von *Epiney*, FS Müller-Graff, 2015, S. 467 (473).

237 S. bspw. EuGH v. 20.1.2011 – Rs. C-155/09, Kommission/Griechenland, ECLI:EU:C:2011:22, Rz. 57; v. 5.5.2011 – Rs. C-267/09, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2011:273, Rz. 47; v. 15.9.2008 – Rs. C-132/10, Halley, ECLI:EU:C:2011:586, Rz. 36 ff.

238 S. bspw. EuGH v. 4.3.2004 – Rs. C-334/02, Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:2004:129, Rz. 29; v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04, Stauffer, ECLI:EU:C:2006:568, Rz. 48; v. 27.11.2008 – Rs. C-418/07, Société Papillon, ECLI:EU:C:2008:659, Rz. 54; v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07, Persche, ECLI:EU:C:2009:33, Rz. 55; v. 12.7.2012 – Rs. C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rz. 72; v. 26.5.2016 – Rs. C-300/15, Kohll und Kohll-Schlesser, ECLI:EU:C:2016:361, Rz. 59; sowie generell EuGH v. 1.7.2010 – Rs. C-233/09, Dijkman, ECLI:EU:C:2010:397, Rz. 60.

Mitgliedstaates andererseits vor. Es ist indes verfehlt, dieses Defizit durch eine unterkomplexe Erforderlichkeitsprüfung unter Vernachlässigung bestimmter mitgliedstaatlicher (Neben-)Zielsetzungen ausgleichen zu wollen.

b) Vorzugswürdigkeit der klassischen dreistufigen Kontrolle

Der Gerichtshof sollte sich stattdessen zu einer dreistufigen Verhältnismäßigkeitsprüfung bekennen, um bei mehrpoligen Interessenstrukturen bzw. Zielkonflikten ausgewogene Ergebnisse erzielen zu können, die sowohl dem Binnenmarktideal als auch mitgliedstaatlichen Zielsetzungen je angemessen Rechnung tragen[239]. Damit würde auch kein völliges Neuland betreten. Schon jetzt praktiziert die EU-Kommission einen solchen komplexen Ausgleich zwischen Binnenmarktanliegen und staatlichen Politikzielen routinemäßig im Rahmen ihres „more economic approach" bei der Kontrolle staatlicher Beihilfen[240] – einschließlich steuerlicher Beihilfen.

Damit ist auch nicht notwendig eine Deformierung der Systementscheidungen des nationalen Gesetzgebers verbunden[241]. Denn bei der Systembildung verfährt der Gesetzgeber regelmäßig ohnehin nicht monothematisch, sondern bringt ein komplexes Zielbündel zum Ausgleich. Die Notwendigkeit, den Binnenmarktinteressen angemessen Rechnung zu tragen, stellt dabei nur einen weiteren Faktor dar, der in diesem Sinne systemkonstituierend wirkt. Richtig ist allerdings, dass höchstrichterlich eingezogene Leitplanken für diesen gesetzgeberischen Ausgleich nur dann angemessene Systementscheidungen erlauben, wenn sie von

239 In diese Richtung auch GA *Kokott*, Schlussanträge v. 18.9.2008 – Rs. C-282/07, Truck Center, ECLI:EU:C:2008:513, Rz. 45 ff.; v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rz. 69 ff. A.A. *Freyer*, ET 2017, 428 (431, und passim), der offenbar der Auffassung zuneigt, jedenfalls im materiellen Steuerrecht müssten sich mitgliedstaatliche Rechtfertigungsgründe ohne Weiteres gegen das Binnenmarktideal bzw. die grundfreiheitlichen Anforderungen durchsetzen können. Nach Rechtfertigungsgründen differenzierend *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, 2009, S. 37 f.

240 S. dazu *Monopolkommission*, The „More Economic Approach" in European State Aid Control, 2008, S. 51 ff.; sowie zu Genese und Motiven dieses Ansatzes *Mause/Gröteke*, Journal of Industry, Competition and Trade 2017, 185 (187 ff.).

241 So die Befürchtung von *Kube* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 41 (45).

einem Verständnis für die rechtsethischen Grundanliegen der jeweils zu berücksichtigenden Zielsetzungen getragen sind und gesetzgeberische Typisierungsspielräume anerkennen. Daran fehlt es derzeit noch in der Judikatur des EuGH[242].

Eine dreistufige Verhältnismäßigkeitsprüfung wäre auch nur scheinbar anfälliger für richterlichen Dezisionismus als die derzeitige Rechtslage. So prüft der EuGH bereits derzeit vereinzelt und teilweise intransparent die Angemessenheit der Grundfreiheitsbeschränkung[243], wenn ihm die pauschale Hintanstellung von Binnenmarktzielsetzungen selbst in Fällen gravierender Beeinträchtigungen als unbillig erscheint[244] oder wenn abgestufte Kompromisse in Rede stehen, die sich nicht in das Schwarz-Weiß-Schema einer Erforderlichkeitsprüfung einpassen lassen[245]. Umgekehrt zeigt sich der Gerichtshof bei der Prüfung der Erforderlichkeit ganz gelegentlich doch für Erwägungen administrativer Effizienz oder ähnliche Anliegen offen, wenn sie ihm besonders gewichtig erscheinen[246]; wohlwissend, dass sie ansonsten unberücksichtigt bleiben müssten. Solche verdeckten Abwägungen bzw. eine nach Gutdünken variierte Prüfungsstruktur verhindern eine hinreichende Rationalitätskontrolle, die bei einer transparenten dreistufigen Prüfung gewährleistet wäre, und tragen zur Rechtsunsicherheit bei.

Nicht zuletzt könnte eine volle und umfassende Verhältnismäßigkeitskontrolle auch als Korrektiv für die Ablehnung einer *de minimis*-Schwelle bei der Feststellung einer Grundfreiheitsbeschränkung genutzt werden. Der EuGH untersagt bekanntlich in ständiger Rechtsprechung „auch eine Beschränkung einer Grundfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung“[247]. Das ist im Ausgangspunkt auch nicht zu bean-

242 Zur Typisierung s. noch näher unten bei 2.

243 S. *Boulogne/Sumrada Slavnic*, ET 2012, 486 (488); a.A. *M. Lang*, FS Spindler, 2011, S. 297 (323).

244 S. etwa EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 55; s. dazu auch *Vanistendael*, ET 2006, 413 (416): „a question of measure and degree“; ähnlich – und zustimmend – *García Prats*, FS Vanistendael, 2008, S. 429 (438).

245 S. bspw. EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rz. 62.

246 S. bspw. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rz. 74; v. 18.10.2012 – Rs. C-498/10, „X“, ECLI:EU:C:2012:635, Rz. 51.

247 EuGH v. 4.4.1974 – Rs. C-167/73, Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:1974:35, Rz. 45–47; s. aus jüngerer Zeit EuGH v. 12.7.2012 – Rs. C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rz. 55; v. 19.6.2014 – Rs. C-53/

standen, zumal grenzüberschreitende Aktivitäten im europäischen Binnenmarkt vielfach ohnehin selbst unter Bedingungen vollständiger Neutralität mit relativ höheren Transaktionskosten verbunden sind, weshalb für sich genommen eher geringe steuerliche Mehrbelastungen gleichwohl einen abschreckenden oder dämpfenden Effekt auf den innergemeinschaftlichen Handel oder die Freizügigkeit im Binnenmarkt haben können. Dessen ungeachtet sollten die Mitgliedstaaten aber geltend machen können, dass die Vermeidung jeglicher Belastungsnachteile Ressourcen der Verwaltung in einem Ausmaß bindet, das bzgl. der konkret in Rede stehenden Transaktionen in einem erheblichen Missverhältnis zu den ansonsten zu befürchtenden negativen Auswirkungen auf den Binnenmarkt steht und letztlich den gleichmäßigen und effektiven Steuervollzug insgesamt unangemessen beeinträchtigt.

c) Ergänzende Kontrolle innerer Widerspruchsfreiheit

Über die Verhältnismäßigkeitsprüfung hinaus postuliert der EuGH eine Art Folgerichtigkeitsgebot, wonach der Mitgliedstaat sein legitimes Regelungsanliegen in „kohärenter und systematischer" Weise umsetzen muss[248]. Dieser zusätzliche Vorbehalt zielt aber zu Recht nicht auf eine umfassende Kontrolle der inneren Widerspruchsfreiheit des mitgliedstaatlichen Steuersystems ab. Er dient vielmehr im Wesentlichen dazu, nur vorgeschobene Rechtfertigungsgründe zu identifizieren[249], und beschränkt sich in der Entscheidungspraxis des EuGH dementsprechend auf die Feststellung evidenter Wertungswidersprüche. Wird das geltend gemachte Regelungsinteresse nur im Kontext (bestimmter) grenzüberschreitender Vorgänge verwirklicht, ansonsten aber preisgegeben bzw. vernachlässigt, so kann dies als Indiz dafür gewertet werden, dass ihm der jeweilige Mitgliedstaat selbst nicht die Bedeutung eines zwingenden

13 u.a., Strojírny Prostějov & ACO Industries Tábor, ECLI:EU:C:2014:2011, Rz. 42 m.w.N.; st. Rspr.

248 S. bspw. EuGH v. 8.9.2009 – Rs. C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International, ECLI:EU:C:2009:519, Rz. 61; v. 17.11.2011 – Rs. C-169/08, Regione Sardegna, ECLI:EU:C:2009:709, Rz. 42 m.w.N.; v. 10.3.2009 – Rs. C-169/07, Hartlauer, ECLI:EU:C:2009:141, Rz. 55; v. 6.3.2007 – Rs. C-338/04, Placanica, ECLI:EU:C:2007:133, Rz. 53; v. 6.10.2009 – Rs. C-153/08, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2009:618, Rz. 38; v. 1.6.2010 – Rs. C-570/07, Blanco Pérez und Chao Gómez, ECLI:EU:C:2010:300, Rz. 94; v. 11.6.2015 – Rs. C-98/14, Berlington Hungary u.a., ECLI:EU:C:2015:386, Rz. 64.

249 S. auch *Haslehner*, CMLRev. 2013, 737 (745): „hypocrisy test".

Gemeinwohlbelangs von hinreichendem Gewicht beimisst. Es kann dann nicht dazu angetan sein, die binnenmarktfinalen Zielsetzungen der Grundfreiheiten zu verdrängen.

Beispielsweise kann sich ein Mitgliedstaat nicht auf die Notwendigkeit einer wirksamen steuerlichen Kontrolle als Hinderungsgrund für die Gewährung eines Spendenabzugs an auslandsansässige gemeinnützige Einrichtungen berufen, weil die Mittelverwendung vor Ort nicht überprüft werden könne, wenn er ohne Weiteres einen steuerlichen Abzug für Spenden an inlandsansässige gemeinnützige Einrichtungen zulässt, die das Spendenaufkommen ebenfalls allein oder ganz überwiegend für ein Engagement im Ausland verwenden[250].

Im Übrigen stellt der EuGH solche Folgerichtigkeitserwägungen vielfach auch an, ohne sie als solche zu bezeichnen[251].

2. Akzeptanz gesetzlicher Typisierungen

a) Tendenziell restriktive Haltung des EuGH

Der EuGH hat in jüngeren Entscheidungen widersprüchliche Signale gesendet, inwieweit er bereit ist, auch eine typisierende Verwirklichung von zwingenden Gemeinwohlinteressen als verhältnismäßig anzuerkennen. Tendenziell verficht der Gerichtshof insoweit eine strenge Linie. Vor allem im Kontext der Rechtfertigung aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung wendet er sich strikt gegen jegliche Form unwiderlegbarer Typisierung im Tatbestand spezieller Anti-Missbrauchsregeln[252]. Und

250 Vgl. auch EuGH v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07, Persche, ECLI:EU:C:2009:33, Rz. 66 f.; v. 28.2.2013 – Rs. C-544/11, Petersen und Petersen, ECLI:EU:C:2013:124, Rz. 54 ff.

251 S. etwa EuGH v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01, Bosal, ECLI:EU:C:2003:479, Rz. 36; v. 17.7.2008 – Rs. C-500/06, Corporación Dermoestética, ECLI:EU:C:2008:421, Rz. 39 f.; v. 11.6.2009 – Rs. C-521/07, Kommission/Niederlande, ECLI:EU:C:2009:360, Rz. 45 ff.; v. 15.10.2009 – Rs. C-35/08, Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian Fernandez, ECLI:EU:C:2009:625, Rz. 32; v. 29.9.2011 – Rs. C-387/10, Kommission/Österreich, ECLI:EU:C:2011:625, Rz. 30; v. 6.6.2013 – Rs. C-383/10, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2013:364, Rz. 62; v. 17.9.2015 – Rs. C-589/13, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, ECLI:EU:C:2015:612, Rz. 61 und 65; v. 22.2.2018 – Rs. C-398/16 und C-399/16, X BV und X NV, ECLI:EU:C:2018:110, Rz. 50.

252 S. bspw. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 65; v. 5.7.2012 – Rs. C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415, Rz. 56 ff.; v. 8.3.2017 – Rs. C-14/16, Euro Park Service, ECLI:EU:C:2017:

auch widerlegbare gesetzliche Vermutungen auf Basis typisierender Annahmen akzeptiert der EuGH nur dann als verhältnismäßig, wenn sie nicht auf eine allgemeine Beweislastumkehr allein wegen gewisser Auslandsverbindungen der Geschäftstätigkeit hinauslaufen[253]. Der Tatbestand der Vermutungsregelung muss vielmehr an besondere, die Gefahr der Steuerumgehung mit hinreichender Wahrscheinlichkeit indizierende – und von der Finanzverwaltung nachzuweisende – Umstände anknüpfen[254]. Ähnlich streng verfährt der Gerichtshof bei der Prüfung des Kohärenzarguments. Ein bloß pauschaler, nicht hinreichend exakter Vorteilsausgleich, der potentiell bzw. in Einzelfällen zu einer Mehrbelastung des grenzüberschreitenden Vorgangs führen kann, ist vom Gerichtshof wiederholt als unverhältnismäßig zurückgewiesen worden[255].

Großzügigere Maßstäbe hat der EuGH hingegen unlängst in der *Sopora*-Entscheidung angelegt, als er einen Grundfreiheitsverstoß im Verhältnis zweier grenzüberschreitender Fallkonstellationen zueinander zu beurteilen hatte. Hier hat er unterschiedliche steuerliche Belastungen im Einzelfall, die aufgrund einer typisierenden Steuerbefreiung von pauschalen Werbungskostenerstattungen nur zugunsten bestimmter grenzüberschreitender Vorgänge eintreten konnten, hingenommen und sogar schon das Vorliegen einer tatbestandsrelevanten Ungleichbehandlung verneint[256]. Diese Feststellung stand lediglich unter dem Vorbehalt, dass die Befreiung nicht „systematisch" zu einer „deutlichen" Überkompensierung führen durfte.

177, Rz. 56; v. 20.12.2017 – Rs. C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rz. 70 und 97.

253 S. bspw. EuGH v. 5.7.2012 – Rs. C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415, Rz. 56 ff.; v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16, Eqiom, ECLI:EU:C:2017:641, Rz. 31 f. und Rz. 36; v. 8.3.2017 – Rs. C-14/16, Euro Park Service, ECLI:EU:C:2017:177, Rz. 56; v. 20.12.2017 – Rs. C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rz. 62, 69 und 97.

254 S. auch EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12, Itelcar, ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 40 f.

255 S. EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98, Verkooijen, ECLI:EU:C:2000:294, Rz. 57 f.; v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02, *Lenz*, ECLI:EU:C:2004:446, Rz. 34 ff.; vgl. auch Generalanwalt *Campos Sánchez-Bordona* v. 25.10.2017 – Rs. C-398/16, „X", ECLI:EU:C:2017:807, Rz. 76.

256 S. EuGH v. 24.2.2015 – Rs. C-512/13, Sopora, ECLI:EU:C:2015:108, Rz. 34 f.; zumindest formal bestätigt in EuGH v. 26.5.2016 – Rs. C-300/15, Kohll und Kohll-Schlesser, ECLI:EU:C:2016:361, Rz. 53. Zu den Besonderheiten, die den EuGH zu dieser großzügigeren Haltung bewogen haben könnten, s. *Henze*, ISR 2015, 143.

b) Notwendigkeit angemessener Berücksichtigung von Praktikabilitätserwägungen

Nach hier vertretener Ansicht sollte den Mitgliedstaaten ein weitergehender Typisierungsspielraum zugestanden werden als in der bislang vorherrschenden Entscheidungspraxis des EuGH. Erstens sind Erwägungen administrativer Effizienz und einer auch für die Steuerpflichtigen praktikablen Rechtsanwendung in den Rechtsordnungen aller Mitgliedstaaten als Gründe von Gewicht anerkannt, die ein Abgehen von einer optimal einzelfallgerechten Ausgestaltung der (Steuer-)Gesetze zu legitimieren vermögen. Dem liegt letztlich die Erkenntnis zugrunde, dass unter der Bedingung begrenzter Ressourcen und Informationen ein gleichmäßiger Gesetzesvollzug durch die Orientierung am typischen Fall – unter Ausblendung der Besonderheiten des Einzelfalls – gefördert wird[257]. Der Gerichtshof sollte daher ein solches Regelungsanliegen nicht pauschal als unbeachtlich abtun.

Zweitens können tatbestandliche Typisierungen insbesondere bei speziellen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften darüber hinaus auch der Rechtssicherheit dienlich sein[258]. Dabei handelt es sich um einen rechtsstaatlichen Grundsatz, der als allgemeiner Rechtsgrundsatz auch Bestandteil des Unionsprimärrechts ist und schon deshalb auch seitens der Mitgliedstaaten als legitimes Regelungsanliegen vorgetragen werden kann[259]. Zwar ist es mit dem EuGH dessen ungeachtet als unverhältnismäßig anzusehen, grenzüberschreitende Sachverhalte generell und pauschal unter Missbrauchsverdacht zu stellen. In engen Grenzen sollte es den Mitgliedstaaten aber mit Blick auf die genannten Zielsetzungen möglich sein, unwiderlegbare Vermutungen wirtschaftlich unangemessener und in diesem Sinne missbräuchlicher Gestaltungen zu statuieren, wenn sie hinreichend restriktiv und zielgenau sowie empirisch fundiert sind. Die ablehnende Haltung des EuGH steht hier im Übrigen auch im Widerspruch zu seiner Akzeptanz eben solcher grundfreiheitsbeschrän-

257 Dazu näher *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 162 ff.; vgl. auch *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, S. 152 ff.

258 S. *Hey*, StuW 2008, 167 (177); *Gabel*, StuW 2011, 3 (5 f.).

259 S. dazu etwa EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-472/08, Alstom Power Hydro, ECLI:EU:C:2010:32, Rz. 16 ff., m.w.N.; vgl. auch EuGH v. 21.9.2017 – Rs. C-605/15, Aviva, ECLI:EU:C:2017:718, Rz. 37 f.; v. 5.12.2017 – Rs. C-42/17, M.A.S. und M.B., ECLI:EU:C:2017:936, Rz. 51 ff.

kender Regelungen des Unionsgesetzgebers[260]; hierauf wird später noch näher einzugehen sein.

Im Kontext des Kohärenzarguments wiederum ist es ebenfalls inkonsistent, stets auf einem exakten Nachteilsausgleich zu beharren. Denn das rechtsethische Fundament des Kohärenzgedankens bildet wie dargelegt letztlich das Ziel horizontaler Steuergerechtigkeit bzw. die Verwirklichung von Besteuerungsneutralität zumindest innerhalb der eigenen nationalen Steuerrechtsordnung. Diesem Legitimationsgrund ist jedenfalls nicht a priori eine geringere Bedeutung beizumessen als dem ebenfalls als Rechtfertigungsgrund anzuerkennenden – und vom EuGH auch anerkannten – Bestreben, einen territorial restringierten Zuschnitt der Solidargemeinschaft der Steuerzahler symmetrisch auszugestalten. Wenn aber im Rahmen der Symmetriebetrachtung wie oben erörtert hingenommen wird, dass dem grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen im Einzelfall materielle Belastungsnachteile erwachsen, muss dies auch im Kontext des Kohärenzarguments akzeptiert werden, soweit dieser Effekt dort ebenfalls legitimen Erwägungen, namentlich Vereinfachungszwecken, geschuldet ist. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass die Symmetriebetrachtung nach Herleitung und Legitimationsbasis nicht als grob typisierende Ausprägung des Kohärenzanliegens verstanden werden kann.

Die Möglichkeit einer angemessenen Würdigung der typisierenden Verwirklichung zwingender Gemeinwohlinteressen im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung steht und fällt in der Praxis freilich mit der Bereitschaft des EuGH, sich auf deren dreistufige Konzeption einzulassen. Es bedarf hierfür nämlich einer umfassenden Abwägung nicht nur der beeinträchtigten Grundfreiheit und des primären Regelungsanliegens des Mitgliedstaates, sondern zusätzlich auch des Gewinns an Administrierbarkeit und ggf. Rechtsicherheit durch die Verwirklichung von Vereinfachungszwecken[261]. Der damit in der Regel einhergehende zusätzliche Beschränkungseffekt muss im rechten Verhältnis zu den Vorteilen

260 S. z.B. EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, Denkavit Internationaal u.a., ECLI:EU:C:1996:387, betreffend Art. 3 Abs. 2 Buchst. (b) Mutter-Tochter-Richtlinie (jetzt RL 2011/96/EU v. 30.11.2011); vgl. auch im Kontext des unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes EuGH v. 7.3.2017 – Rs. C-390/15, RPO, ECLI:EU:C:2017:174, Rz. 57 ff.

261 Exemplarisch GA *Kokott*, Schlussanträge v. 18.9.2008 – Rs. C-282/07, Truck Center, ECLI:EU:C:2008:513, Rz. 49. Vgl. auch *Herbort*, IStR 2015, 15 (21, dort in Fußnote 65).

der Typisierung stehen, was auch davon abhängt, inwieweit sich der jeweilige Sachverhalt überhaupt realitätsnah typisieren lässt und wie häufig oder gravierend ggf. Abweichungen von diesem Erfahrungswert sind. Zumindest tendenziell hat der EuGH diese Kriterien seiner vorerwähnten *Sopora*-Entscheidung auch schon zugrunde gelegt. Im Rahmen einer Rechtfertigungsprüfung, wo die Problematik richtigerweise zu verorten ist, lässt sich die erhöhte Komplexität einer solchen mehrpoligen Abwägung jedoch allein mit einer – zumal vom EuGH bislang eindimensional konzipierten – Erforderlichkeitsprüfung nicht abbilden.

3. Abweichende Beurteilungsmaßstäbe bei Unionsrechtsakten?

Auch der Unionsgesetzgeber ist auf die Wahrung der primärrechtlich verankerten Grundfreiheiten verpflichtet[262]. Der EuGH zeigt aber bislang Zurückhaltung bei der Annahme einer ungerechtfertigten Grundrechtsverletzung durch sekundäres Unionsrecht[263]. Dieser „judicial restraint" lässt sich auch im harmonisierten Steuerrecht beobachten, und zwar sowohl auf dem Gebiet der direkten wie auch auf dem der indirekten Steuern.

So hat der EuGH im direkten Steuerrecht die richtlinienrechtliche Ermächtigung des Art. 3 Abs. 2 Buchst. b Mutter-Tochter-Richtlinie[264] zur Statuierung einer bis zu zweijährigen Mindesthaltedauer als spezielle Maßnahme zur Bekämpfung von „directive shopping" unbeanstandet gelassen, die er bei Anwendung der von ihm für mitgliedstaatliche Anti-Missbrauchsmaßnahmen aufgestellten Standards als unverhältnismäßige, da unwiderlegbare und überdies sehr pauschale Vermutung hätte verwerfen müssen. In der Rechtssache *Schmelz* hat der EuGH die richtlinienrechtlich vorgegebene Beschränkung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer auf inlandsansässige Steuerpflichtige[265] u.a. unter Verweis auf administrative Schwierigkeiten gerechtfertigt, die sich bei einer Einbeziehung auch von Unternehmern aus dem EU-Ausland ergäben[266],

262 S. die umfassenden Nachweise bei *Zazoff*, Der Unionsgesetzgeber als Adressat der Grundfreiheiten, 2011, 70 ff.; s. ferner auch speziell im Steuerrecht EuGH v. 26.10.2010 – Rs. C-97/09, *Schmelz*, ECLI:EU:C:2010:632.

263 S. *Teichmann*, FS Scheuing, 2011, S. 735 (744 ff.).

264 Neugefasst als Richtlinie 2011/96/EU v. 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

265 Art. 283 Abs. 1 Buchst. (c) Richtlinie 2006/112/EG.

266 S. EuGH v. 26.10.2010 – Rs. C-97/09, *Schmelz*, ECLI:EU:C:2010:632, Rz. 63 ff.

während er diesen Gesichtspunkt wie dargelegt bei vom nationalen Gesetzgeber zu verantwortenden Grundfreiheitsbeschränkungen routinemäßig als unbeachtlich zurückweist. Ergänzend ist anzumerken, dass der EuGH demgegenüber wieder auf seine üblichen, strengeren Maßstäbe zurückgreift, wenn die nähere Ausgestaltung bzw. Konkretisierung von sekundärrechtlichen Vorgaben oder Ermächtigungen in das steuerpolitische Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt ist[267].

Damit stellt sich die Frage, ob sich für dieses Messen mit zweierlei Maß tragfähige Gründe finden lassen oder ob nicht vielmehr eine Rechtsprechungskorrektur angezeigt wäre. Festzuhalten ist zunächst, dass nach hier vertretener Auffassung ein zwischenstaatlich koordiniertes Vorgehen zusätzliche Rechtfertigungsgründe gleichsam „freizuschalten" vermag. Namentlich setzt wie oben dargelegt die staatenübergreifende Betrachtungsweise im Rahmen eines darauf angelegten Rechtfertigungsgrundes eine internationale Abstimmung zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten voraus. Diese kann auch die Gestalt eines für alle EU-Mitgliedstaaten verbindlichen Unionsrechtsaktes annehmen. So können etwa die Vorgaben des Art. 9 der sog. Anti-Missbrauchsrichtlinie[268] die steuerliche Neutralisierung von hybriden Gestaltungen durch für sich genommen grundfreiheitsbeschränkende Mehrbelastungen in einem die Richtlinie umsetzenden Mitgliedstaat zumindest prinzipiell legitimieren, wohingegen eine solche Rechtfertigung bei einem darauf gerichteten nationalen Alleingang ausscheidet. In diesen Fällen genießt das Richtlinienrecht aber keinen Sonderstatus mit Blick auf die grundfreiheitliche Kontrolle, sondern wird lediglich konsequent den völkerrechtlichen und sonstigen Instrumenten zwischenstaatlicher Koordination gleichgestellt.

Für eine genuine Abstufung der grundfreiheitlichen Kontrolldichte zugunsten des Unionsgesetzgebers lassen sich hingegen keine durchschlagenden Gründe anführen. Eine Art „Benevolenzvermutung" wäre jedenfalls unangebracht. Zwar darf bei der EU-Kommission als einzig initiativberechtigter Institution für europäische Gesetzgebungsakte an

267 S. bspw. EuGH v. 7.9.2017 – Rs. C-6/16, Eqiom, ECLI:EU:C:2017:641, Rz. 28 ff.; v. 8.3.2017 – Rs. C-14/16, Euro Park Service, ECLI:EU:C:2017:177, Rz. 53 ff.; v. 20.12.2017 – Rs. C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:100, Rz. 59 ff.

268 Richtlinie (EU) 2016/1164, v. 12.7.2016, mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

sich angenommen werden, dass sie darauf bedacht ist, die Interessen des Binnenmarktes zu wahren und zu fördern. Entscheidend für die Verabschiedung der vorgeschlagenen Maßnahmen und für deren abschließende Ausgestaltung sind aber gerade auf dem Gebiet des Steuerrechts die Beratungen im Rat. Hier argumentieren die Mitgliedstaaten nach wie vor vielfach im nationalen Interesse, insbesondere auch im nationalen Fiskalinteresse, was im Übrigen gelegentlich durchaus auch schon die Richtlinienvorschläge der Kommission beeinflusst[269]. Überspitzt formuliert ist es nicht einsichtig, weshalb einem „Kartell" der im Rat versammelten Mitgliedstaaten größerer Freiraum bei der Verwirklichung nationaler steuerpolitischer Anliegen zu Lasten des Binnenmarktes eingeräumt werden sollte als bei je rein nationaler Vorgehensweise[270].

Es ließe sich auch nicht argumentieren, dass nationale Steuergesetze tendenziell marktaufteilend wirken, wohingegen unionsrechtlich harmonisiertes Steuerrecht naturgemäß einen binnenmarktintegrierenden Effekt entfalte und darum ein Art „Vertrauensvorschuss" verdiene. Denn letzteres trifft allenfalls für einen Teil der Unionsgesetzgebung auf dem Gebiet des Steuerrechts zu, wie etwa das Vorhaben einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB)[271]. Wo aber eine Grundfreiheitsbeschränkung durch harmonisiertes Steuerrecht festgestellt werden kann – und erst dann stellt sich die Frage nach einem erweiterten Kreis zulässiger Rechtfertigungsgründe und einer verminderten Kontrolldichte in der Verhältnismäßigkeitsprüfung – steht dessen marktaufteilende Wirkung ja gerade schon fest. Das betrifft etwa den Gegenstand der vorerwähnten *Schmelz*-Entscheidung des EuGH zum nahezu vollharmonisierten Mehrwertsteuerrecht, aber auch zahlreiche Regelungen der sog. Anti-Missbrauchsrichtlinie im punktuell harmonisierten Körperschaftsteuerrecht. Letztlich lassen sich hier dieselben Einwände erheben, wie sich schon im vorstehenden Absatz formuliert wurden.

269 Verf. hat diesbzgl. im Zuge seiner langjährigen Mitwirkung in einem Beratungsgremium der EU-Kommission nähere Einblicke gewinnen können. S. ferner *Kofler* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 1 (9): „[…] es stellt sich durchaus die Frage, ob die Union und insbesondere die Kommission mittlerweile als „verlängerte Werkbank" der Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten angesehen werden muss."

270 Tendenziell gl. A. *Cordewener*, EC Tax Review 2017, 60 (65 f.).

271 S. EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final.

Richtig ist allerdings, dass die Wahrung der sog. „institutionellen Balance“[272] für eine gewisse Zurücknahme der Kontrolldichte seitens des EuGH sprechen kann[273]. Dies wäre dann aber generell und nicht nur im Verhältnis zum Unionsgesetzgeber zu beachten. Da gerade im Steuerrecht weitreichende Kompetenzen nach wie vor bei den Mitgliedstaaten liegen, muss der demokratisch unmittelbar legitimierte nationale Gesetzgeber mindestens dieselben Einschätzungs- und Wertungsspielräume beanspruchen können wie der demokratisch nur mittelbar legitimierte Unionsgesetzgeber. Es besteht also auch unter diesem Aspekt kein Anlass, die Unionsgesetzgebung auf dem Gebiet des Steuerrechts in stärkerem Maße vor grundfreiheitlicher Kontrolle abzuschirmen als mitgliedstaatlich verantwortete Steuerregime.

Tatsächlich dürften es auch primär integrationspolitische Erwägungen sein, die den EuGH zu seiner großzügigeren Haltung gegenüber den im EU-Sekundärrecht angelegten Grundfreiheitsbeschränkungen bewegen. Speziell im harmonisierten Steuerrecht hat die Unionsgesetzgebung aufgrund der hohen Einstimmigkeitshürde der Art. 113, 115 AEUV vielfach einen kompromissartigen Charakter, dem oft langwierige Einigungsprozesse vorausgehen[274]. Da der EuGH grundfreiheitswidrige Kompromisse nur kassieren, nicht aber reformieren kann, könnte bei Anlegung der für mitgliedstaatliche Maßnahmen entwickelten grundfreiheitlichen Kontrollmaßstäben *prima facie* ein unionsrechtliches Vakuum entstehen, das womöglich den Binnenmarktzielen noch weniger dienlich ist als die beschränkende Regelung selbst.

Letztlich dürfte mit einer solcherart motivierten richterlichen Zurückhaltung dem Binnenmarkt aber langfristig ein Bärendienst erwiesen werden. Denn eine übermäßige Rücksichtnahme auf realpolitische Befindlichkeiten der im Rat vereinten Mitgliedstaaten kann diese im Sinne eines „moral hazard“ gerade erst dazu verleiten, sich leichterhand auf grundfreiheitsbeschränkende und in diesem Sinne „faule“ Kompromisse einzulassen, statt nach ebenfalls kompromissfähigen grundfreiheitskompatiblen Alternativen zu suchen. Vorzugswürdig wäre es daher, bei unverminderter Kontrolldichte großzügigere Übergangsfristen für den Unionsgesetzgeber im Rahmen einer zeitlichen Begrenzung der Urteils-

272 S. *Lenaears/Van Nuffel*, European Union Law[3], 2011, 635 ff.; sowie eingehend *Lenaerts*, Common Market Law Rev. 1991, 11.
273 So *Hey*, StuW 2017, 248 (254).
274 S. auch die dahingehende Argumentation von *Ribeiro*, ET 2017, 496 (501).

wirkungen vorzusehen, um ihm hinreichend Zeit für eine erneute politische Einigung zu geben.

Es ist nach alledem nicht angezeigt, an die Verhältnismäßigkeit der Rechtfertigung einer grundfreiheitsbeschränkenden Regelung des harmonisierten Steuerrechts geringere Anforderungen zu stellen als bei einer Kontrolle von in nationaler Verantwortung gesetztem Steuerrecht.

V. Zusammenfassung

Die grundfreiheitliche Kontrolle nationalen Steuerrechts wird in der Praxis maßgeblich durch die Rechtsprechung des EuGH geprägt. Der Gerichtshof hat sich in einer nunmehr über dreißig Jahre währenden Befassung mit dieser Materie unbestreitbare Verdienste um die Effektuierung des Binnenmarktideals gegenüber grundfreiheitsbeschränkenden steuerrechtlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten erworben. Anzuerkennen ist ferner, dass er sich nach einer ersten Phase der rigorosen Etablierung von Mindeststandards diskriminierungsfreier Besteuerung vor allem seit der Leitentscheidung Marks & Spencer verstärkt um einen angemessenen Ausgleich zwischen unionalem Binnenmarktanliegen einerseits und vornehmlich national definierten steuerlichen Gerechtigkeitsanliegen andererseits bemüht. Die steuerrechtliche Judikatur des EuGH ist jedoch mit ihrer fortschreitenden Verästelung und Fallgruppenbildung in zunehmendem Maße auch durch Kasuistik, Inkonsistenzen, sowie irrationale Pfadabhängigkeit gekennzeichnet. Ursprünglich klare Prüfungsstrukturen und Argumentationsmuster lösen sich zunehmend auf, was dem Eindruck eines gewissen Dezisionismus Vorschub leistet und der Überzeugungskraft sowie der Rationalitätskontrolle der Entscheidungen abträglich ist. Nicht zuletzt beruht die Verfestigung einiger Rechtsprechungslinien zu kaum noch hinterfragtem „case law" seit jeher eher auf ständiger Wiederholung als auf normativer Fundierung.

Sämtliche dieser Defizite lassen sich gerade in besonderem Maße auch für die in diesem Beitrag untersuchten grundfreiheitsdogmatischen Prüfungsschritte der Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit feststellen. Sie beruhen ganz überwiegend auf unzureichender Reflektion hinsichtlich der je maßgeblichen normativen Grundwertungen und einem Mangel an Stringenz bei deren rechtsdogmatischer Ausformung und Systematisierung. In der Folge stellen sich nicht nur teilweise unangemessene Ergebnisse in der europäischen und nationalen Rechtsprechung ein. Die gegenwärtige Rechtslage erzeugt darüber hinaus vor

allem ein gehöriges Maß an vermeidbarer Rechtsunsicherheit bei den auf die Wahrung der Grundfreiheiten verpflichteten mitgliedstaatlichen Gewalten wie auch bei den Steuerpflichtigen. Besonders gravierend wirkt sich dies in der gegenwärtigen, durch die BEPS-Empfehlungen der OECD angestoßenen Umbruchphase des internationalen Steuerrechts aus.

Es bedarf mithin einer stärkeren Systematisierung und in Teilaspekten auch der konzeptionellen Neuausrichtung aller drei hier untersuchten Schritte der grundfreiheitlichen Prüfung nationalen Steuerrechts. Die hierzu in den vorangegangenen Abschnitten gewonnenen Erkenntnisse lassen sich dabei im Wesentlichen wie folgt zusammenfassen: Das Konglomerat der vom EuGH herangezogenen Vergleichbarkeitsmaßstäbe und in besonderem Maße die in jüngerer Zeit dominierende Orientierung am nationalen Regelungszweck sind abzulehnen. Gleichwohl ist die Vergleichbarkeitsprüfung angesichts der nahezu durchgängig gleichheitsrechtlichen Ausrichtung der grundfreiheitlichen Kontrolle nicht entbehrlich. Geboten ist stattdessen eine Entwicklung des Vergleichbarkeitskriteriums aus der Binnenmarktfinalität der Grundfreiheiten heraus. Dies legt es nahe, auf den Grad der ökonomischen Substituierbarkeit der zu vergleichenden Handlungsalternativen abzustellen. Der bisherige Kanon vom EuGH anerkannter Rechtfertigungsgründe kann im Wesentlichen beibehalten werden, ist aber klarer als bisher anhand des Legitimationsgrunds des jeweiligen mitgliedstaatlichen Regelungsanliegens zu konturieren und zu differenzieren. Außerdem sollte sich der Gerichtshof stärker für das Anliegen einer zwischenstaatlich abgestimmten Koordinierung mitgliedstaatlicher Steuerhoheiten öffnen. Nur bei diesem Rechtfertigungsgrund ist zudem auch eine staatenübergreifende Belastungsanalyse angezeigt; im Übrigen und namentlich bei der Argumentationsfigur der Kohärenz der Besteuerung hingegen ist sie verfehlt. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung schließlich sollte vom Gerichtshof dreistufig ausgestaltet werden, um holzschnittartige Bewertungen zu vermeiden. Das würde es insbesondere auch erlauben, Praktikabilitätserwägungen angemessen zu berücksichtigen. In jedem Fall sind reduzierte Kontrollmaßstäbe für Unionsrechtsakte nicht angezeigt.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Axel Cordewener*
und Prof. Dr. *Joachim Englisch*

Prof. Dr. Dr. *Juliane Kokott*, Luxemburg

Ich muss wieder einen kurzen Verteidigungssatz einstreuen. Ich würde ein dickes Fragezeichen hinter diese These setzen, der EuGH messe mit zweierlei Maß. Nationale Gesetze sind ganz einfach gefährlicher, weil sie marktaufteilend sind. Das nationale Gesetz ist je nach Staat unterschiedlich und per se gefährlich und das ist eben bei Unionsgesetzen nicht so. Das ist die ganz einfache Erklärung für das angebliche zweierlei Maß.

Prof. Dr. *Roland Wacker*, München

Zum Vortrag von Herrn *Englisch*. Der Diagnose kann ich weitgehend zustimmen, der Therapie nicht ganz. Wer mit EuGH-Entscheidungen zu tun hat, der verspürt ein ganz erhebliches Maß an Rechtsunsicherheit; auch ist es eher zweitrangig, ob man diese auf der Ebene der Vergleichbarkeitsprüfung, der Rechtfertigung oder Vergleichbarkeit verortet. Hiervon ausgehend, kann ich nicht so recht erkennen, inwiefern Ihre Vorschläge zur Besserung beitragen könnten. Sie ersetzen – zugespitzt ausgedrückt – eine Unsicherheit durch die andere. Nimmt man die Schwankungen der EuGH-Rechtsprechung, so ist es meines Erachtens ein ganz erheblicher Fortschritt, wenn der Richtliniengeber sich auf konkretisierende und praktikablere Regelungen verständigt, wie wir sie zum Beispiel in der ATAD vorfinden. Die Lösung eines abgestimmten Mindeststandards sichert – im Interesse aller – ein ganz erhebliches Mehr an Rechtssicherheit.

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*, München

Ich möchte den Begriff der Binnenmarktfinalität der Grundfreiheiten von Herrn *Englisch* noch einmal aufgreifen. Die Grundfreiheiten haben eine instrumentale Funktion, das ist ganz wichtig und sollte zurückschlagen zum sachlichen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, den *Axel Cordewener* behandelt hat. Ich möchte gar keine Schelte an der EuGH-Rechtsprechung üben, sondern rechtspolitisch ansetzen: Müsste der Unionsgesetzgeber, wenn er die Reichweite der Grundfreiheiten mit

allen gewonnenen Erfahrungen noch einmal einstimmig neu regeln könnte, gerade wegen der Funktionalität des Binnenmarktes nicht neu nachdenken und zu anderen Lösungen kommen? Ich will es verdeutlichen am Beispiel der Kapitalverkehrsfreiheit, die im Referat eingehend und ausdifferenziert vertieft worden ist. Ist es wirklich überzeugend, Erbschaften, Schenkungen und dergleichen mehr unter Hinweis auf das (frühere) Sekundärrecht in den Schutzbereich aufzunehmen? Das wäre die erste Frage. Die zweite Frage ist, ob angesichts der Abgrenzungsfragen zur Niederlassungsfreiheit, die Kapitalverkehrsfreiheit zur Gewähr des Binnenmarktes wirklich so weit gehen muss, dass sie auf Drittstaatensachverhalte ausgedehnt wird? Beide Fragen stelle ich nur rechtspolitisch und möchte sie nicht als EuGH-Kritik verstanden wissen.

Dr. *Simon Kempny*, LL.M., Köln

Ich würde gerne, an Herrn *Englischs* Vortrag anknüpfend, doch die Lanze einmal brechen wollen für die Radikallösung, also für das Wegfallenlassen der Vergleichbarkeitsstufe als Prüfungsbestandteil, und zwar mit folgender Überlegung: Was ist das eigentlich, was wir prüfen bei „Vergleichbarkeit"? Vergleichbarkeit ist das Feststellen von Gemeinsamkeiten der beiden verglichenen Entitäten, über die wir aus theoretischer Sicht eigentlich nur sagen können müssen, dass sie nicht identisch sein dürfen; aber alles andere ist frei. Man kann die viel zitierten Äpfel mit den Birnen sehr gut vergleichen. Man kann, was *Albert Bleckmann* einmal bestritten hat, die Auflösung einer Ehe und die Auflösung einer Kapitalgesellschaft sehr wohl vergleichen. Man wird halt sehr viele Unterschiede feststellen, und das ist auch sachgerecht, aber man kann es vergleichen. Wenn wir uns auf den gemeinsamen Konsens besinnen, den wir in der Dogmatik haben, wie man Gleichheitsprüfungen strukturiert vornimmt – also: auf der ersten Stufe stellen wir eine Ungleichbehandlung fest, auf der zweiten Stufe fragen wir nach deren Rechtfertigung –, dann wird man doch dazu kommen können, dass wir sehen: Die Ungleichbehandlung lässt sich ohne Weiteres feststellen, ohne dass wir irgendwie zu Gemeinsamkeiten der beiden Entitäten kommen müssen. Wir müssen nur feststellen, dass der Verpflichtete des Gleichheitssatzes – sei es die Union, sei es der Mitgliedstaat – ein bestimmtes Verhalten gegenüber einem der beiden Verglichenen an den Tag legt und gegenüber dem anderen nicht. Das reicht formal völlig aus. Auf der Rechtfertigungsebene ganz genauso: Was rechtfertigen kann – man spricht da häufig vom „sachlichen Grund" – ist letztlich ein objektiv bestehender Unterschied zwischen den beiden verglichenen Entitäten, und dieser Unterschied ist es doch und nicht etwa

bestehende Gemeinsamkeiten, woran sich Rechtfertigungen knüpfen können. Weder bei der Eröffnung des Anwendungsbereiches noch bei der Frage der Rechtfertigung kommt es auf Gemeinsamkeiten an, sondern stets nur auf Unterschiede. Das gilt zum einen im Hinblick auf das Tätigsein des Verpflichteten, zum anderen bezüglich der Beschaffenheit des Berechtigten im Vergleich zur Vergleichsperson; und deshalb scheint mir diese von Ihnen zuerst vorgestellte Lösung durchaus gangbar.

Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*, Heidelberg

Ich möchte anschließen an den Vortrag von *Axel Cordewener* und die Diskussionsbemerkungen von *Klaus-Dieter Drüen* zu der Frage der Grundfreiheitenkonkurrenz. Ich glaube, der Vortrag hat deutlich gemacht, dass zwei Punkte deutlich voneinander zu unterscheiden sind. Die erste Frage lautet: schließen Grundfreiheiten einander aus, müssen wir also die Schutzbereiche am Ende komplementär zuschneiden? Die zweite Frage ist, ob die Rechtsprechung auf die Norm abstellen soll, die abstrakt-generell gefasst ist, wenn man die einschlägige Grundfreiheit bestimmt, oder soll sie abstellen auf den konkreten Einzelfall, also den sog. Anlassfall, der im nationalen Verfahren anhängig ist? Die erste Frage hat *Axel Cordewener* für mich überzeugend damit beantwortet, dass er sagt, es gebe eine Doppel- und Mehrfachverpflichtung. Verschiedene Grundfreiheiten dürfen sich also überlappen, und dann gelte die dem Steuerpflichtigen günstigste Grundfreiheit. Zur zweiten Frage hat Herr *Cordewener* zu Recht auf die Entscheidung vom 14.9.2017 in der Rechtssache BT Pension hingewiesen. Hier möchte ich den EuGH allerdings noch deutlicher verteidigen. Ich glaube, dass er hier eine gute Entscheidung getroffen hat, weil er auf den Einzelfall abstellt. Nur das trägt ja dem Umstand Rechnung, dass die Grundfreiheiten keinen Geltungsvorrang haben wie nationales Verfassungsrecht, sondern nur in dem konkreten Einzelfall einen Anwendungsvorrang. Dass hier die Rechtsprechung mit ihrer alten Anknüpfung an die breite Streuwirkung einer Norm aufräumt, das ist meines Erachtens ein großer Fortschritt in der Rechtsprechung, den wir würdigen sollten.

Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*, München

Ich fühle mich doch herausgefordert durch die Diskussion zur Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten, weil ich glaube, dass das nicht nur dogmatisch eine spannende Frage ist, sondern eine wirkliche Grundsatzfrage des europäischen Steuerrechts. In Zeiten des Brexit und des sich

erhebenden Steuerwettbewerbs ist es nicht nur ein rechtspolitisches, sondern vielleicht dann doch noch einmal eine die Verfassung der EU betreffende Frage, wie weit wirklich das Steuerrecht hier mehr oder weniger schutzlos dem grenzüberschreitenden Verkehr ausgesetzt ist.

An dieser Stelle, Herr *Cordewener*, möchte ich Ihnen, so leid es mir tut, doch zweimal widersprechen. Sie haben die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs letztlich so hingenommen, wie sie steht und liegt, dass nämlich die *erga omnes*-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit, so leichthändig auf das Steuerrecht in seiner ganzen Breite übertragen werden kann. Die Mitgliedstaaten haben sich das sicherlich nicht so gedacht. Sie glaubten sich auch geschützt durch den Art. 65 Absatz 1a, der ihnen dann (für den Binnenmarkt, wie ich meine, völlig zu Recht) aus der Hand geschlagen worden ist wegen des Art. 65 Absatz 3 AEUV. Aber der *carve-out* zugunsten des Steuerrechts ergibt gegenüber Drittstaaten sehr viel Sinn.

Was Sie dem EuGH vorwerfen, nämlich, dass er dann versucht, auf der Tatbestandsebene bei den Konkurrenzen eingreifend und einschränkend zu wirken, ist aus meiner Sicht nur der Fluch des schlechten Gewissens, nämlich der Versuch, dann auf einer methodisch, wie Sie völlig richtig sagen, schwer zu legitimierenden Ebene der Gesetzeskonkurrenz dann wieder den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit einzuschränken. Trotzdem glaube ich, dass das Argument nicht stimmt, dass wenn ein Vorgang durch die Kapitalverkehrsfreiheit geschützt ist, diesen Schutz nicht dadurch verlieren kann, dass der Steuerpflichtige zugleich die Niederlassungsfreiheit in Anspruch nimmt. Dieses Argument ist mir zu „konstruktiv".

Worum es geht, ist doch Folgendes: Der Binnenmarkt schützt wirtschaftliche Freiheit aller Art. Man kann ihn sogar, wie in Dissertationen formuliert worden ist, als Grundlage einer allgemeinen grenzüberschreitenden Wirtschaftsfreiheit lesen. Dann spielen diese Differenzierungen zwischen den Grundfreiheiten gar keine Rolle mehr. Das, was der Vertragsgeber im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit sagt, ist doch Folgendes: Die inhaltlichen Regelungsziele des nationalen Gesetzgebers sind entscheidend. Wenn es dem nationalen Gesetzgeber darum geht, Kapitalflüsse zu verhindern, dann ist das nicht möglich. Wenn es dem Gesetzgeber aber darum geht, unternehmerisches Verhalten zu regulieren, oder Finanzdienstleistungen aus der Schweiz einzuschränken, dann darf dieses Regelungsziel nicht deshalb konterkariert werden, weil nebenher auch noch der Kapitalverkehr betroffen ist. Im Grunde wird aus der gan-

zen Sache ein Schuh, wenn man die Perspektive umkehrt, wenn man nicht kleinlich fragt, ob 10 Prozent, 20, 30 oder 50 Prozent die Grenze zwischen Niederlassung und Kapitalverkehr ausmachen, sondern dass man sich fragt, welche Regelungen einem nationalen Gesetzgeber inhaltlich erlaubt sein dürfen, was Drittstaaten angeht, und da sind unternehmensbezogene Regelungen erlaubt, rein kapitalbezogene Regelungen eben nicht, und dann wird aus der ganzen Sache vielleicht doch ein geschlossenes Konzept.

Prof. Dr. *Axel Cordewener*, LL.M., Bonn/Leuven

Die Fragen und Anmerkungen von Herrn *Drüen*, Herrn *Reimer* und Herrn *Schön* betreffen die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit und gehen so ein bisschen in die gleiche Richtung: Erbschaften, Niederlassungsfälle, Drittstaatssachverhalte – was möchte man drin haben und was draußen lassen? Die Antwort auf alle Fragen gemeinsam ist, dass der Fehler im System darin liegt, dass der EuGH einfach losgelaufen ist, relativ unbemerkt in 1995, mit seiner „Sanz de Lera"-Entscheidung. Da steht eigentlich schon alles drin, insbesondere zur unmittelbaren Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit im Drittstaatsverhältnis, man hat es nur lange Zeit nicht gemerkt. Dort ging es zwar um Geldtransport, also sicher eher in die Richtung, in die Herr *Schön* auch denkt, was die zu erfassenden nationalen Regelungsmechanismen betrifft. Aber auch die Anlehnung an die Liberalisierungsrichtlinie 88/361/EWG und ihre Nomenklatur ist schon enthalten – und dann ist das Thema ein paar Jahre später explodiert. Der Generalangriff der Mitgliedstaaten auf die Position des EuGH erfolgte ja im Fall „A" von 2007, wo noch einmal das gesamte Programm der Argumente gegen eine „erga omnes"-Wirkung vorgestellt und ja selbst die Argumentation der Bundesregierung in der IStR veröffentlicht wurde, was sonst noch nie passiert ist, seinerzeit aber deutlich aufgezeigt hat, wie vielfältig die Ansatzpunkte sind. Das wäre aus meiner Sicht der Punkt gewesen, wo der EuGH die Weichen anders hätte stellen und den Tatbestand zumindest im Drittstaatsverhältnis verengen müssen, möglicherweise durch die Aussage, dass insofern die Nomenklatur zur Richtlinie dann insofern eben nicht diesen Hinweischarakter haben soll. Denn letztlich entsteht das Problem zu den Drittstaatsfällen durch die Heranziehung der Nomenklatur, wo unter anderem „Direktinvestitionen" (und übrigens auch „Erbschaften") ausdrücklich drinstehen. Im „A"-Fall hätte man meines Erachtens die Kurve bekommen müssen, und daher ist spätestens ab diesem Zeitpunkt die Rechtsprechung falsch justiert worden. Dahin müsste man an sich noch einmal hin zurück,

um für Drittstaatsfälle eine ökonomisch sinnvolle und dem nationalen Gesetzgeber ausreichende Bewegungsfreiheit erlaubende Rechtsprechung neu zu justieren. Ich sehe aber derzeit keine Ansätze – leider, sage ich auch hinzu – beim EuGH, diesen Schritt noch einmal zu gehen. Gerade der von Herrn *Reimer* angesprochene Korrekturschritt im Rahmen der Konkurrenz zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit zeigt aus meiner Sicht, dass das gesamte Rechtsprechungskonstrukt nicht wirklich systemkohärent ist: das hierfür relevante Prüfschema, welches ich in meinem Vortrag aufgezeigt habe, hat sich ja in dieser Klarheit erst in den Urteilen zwischen 2012 und 2014 entwickelt, und jetzt sind wir schon wieder bei den ersten Auflösungserscheinungen und Korrekturschritten. Deshalb in meinem Vortrag auch der Appell an den EuGH – hier vertreten durch Frau *Kokott*, und die Überlegungsprozesse dort beim Gerichtshof verlaufen ja letztlich über die Generalanwaltschaft – in sich zu gehen und die Themen noch einmal von Grund auf dogmatisch aufzuarbeiten. Ich glaube, dass es dafür genügend Ansatzpunkte gibt, einschließlich logischer Brüche in der angesprochenen Abgrenzungsrechtsprechung, und dass man am Ende doch noch zu klaren Ergebnissen kommen kann.

Prof. Dr. *Joachim Englisch*, Münster

Eine erste Frage von Frau *Kokott* war, sollte der Unionsgesetzgeber größere Spielräume genießen. Als Argument wurde genannt, die Unionsgesetzgebung ist eben anders als nationale Gesetzgebung nicht marktaufteilend. Idealerweise, da stimme ich zu, ist das so. Wenn wir etwas an das Projekt der GKB denken, das im Kern ja ein einheitliches Bilanzrecht schaffen soll, da würde ich das ohne weiteres genauso sehen. Ich meine aber, wir haben eben auch Beispiele, wo es nicht so ist. Etwa wenn es darum geht, eine Wegzugsbesteuerung als Mindestvorgabe vorzusehen oder wenn es bei der Rechtssache *Schmelz* darum geht, dass zwingend nur inländische Kleinunternehmen in den Genuss einer Begünstigung kommen können. Das wirkt aus meiner Sicht schon auch marktaufteilend. Da ist es eben der Unionsgesetzgeber, der den Binnenmarkt dann auf diese Weise in nationale Märkte unterteilt oder den grenzüberschreitenden Vorgang in gewisser Weise erschwert. Und dann kann man sich schon fragen, warum sollte das besser sein als wenn es der nationale Gesetzgeber tut? Das war ja dann auch die Anschlussfrage von Herrn *Wacker*. Wenn ich es richtig verstanden habe, war sein Kernargument, es schaffe eben Rechtssicherheit, wenn wir wissen, ist die Regelung einmal in der Richtlinie drin, dann ist sie im Wesentlichen grundfreiheitsimmu-

nisiert. Dann wissen wir, woran wir sind. Das ist natürlich richtig. Wenn ich von verfassungsrechtlicher Kontrolle, oder eben quasi verfassungsrechtlicher Kontrolle, absehe, dann habe ich einen Unsicherheitsfaktor im Recht weniger. Nur dann habe ich auch diese Kontrolle nicht mehr. Die Frage ist, warum sollte ich das auf der unionalen Ebene hinnehmen, aber im Verhältnis zur nationalen Gesetzgebung nicht? Dann sind wir wieder am Ausgangspunkt: Welches „Mehr" bietet die unionale Gesetzgebung, das es rechtfertigen würde, sie in geringerem Maße oder vielleicht sogar gar nicht mehr zu kontrollieren? Das vermag ich persönlich nicht so ganz zu erkennen. Jedenfalls nicht in den neuralgischen Bereichen, wo die nationalen Gesetzgeber ihre Unionsgesetzgebungsmöglichkeiten nutzen oder – genauer gesagt – missbrauchen, um Regelungen festzuschreiben, die sie national nicht festschreiben könnten, mit gutem Grund, weil der Binnenmarkt dadurch unverhältnismäßig beeinträchtigt wird. Dann die Frage von Herrn *Kempny* oder vielmehr das Plädoyer, doch ganz auf die Vergleichbarkeitsprüfung zu verzichten. Damit verbunden die Frage, was macht mein Ansatz für einen Unterschied? Wie schon erwähnt, ich glaube nicht, dass man mit meinem Ansatz dazu käme, die Vergleichbarkeit in signifikantem Maße häufiger zu verneinen als bisher. Insofern ist es auch kein im Ergebnis umwälzender Ansatz. Aber in einzelnen Problemlagen mag er eben zur Vergleichsgruppenbildung beitragen. Etwa wenn es sich so verhält, dass ein bestimmter Mitgliedstaat Investmentfonds transparent besteuert, Investmentaktienvermögen aber intransparent und nun haben wir ein ausländisches Investmentvermögen, das sagt, ich möchte genauso behandelt werden, wie inländische Investmentfonds, nämlich transparent. Keine Besteuerung im Inland, nur auf Anteilseignerebene. Dann geht es um die Frage, ist das wirklich mit dem Fonds vergleichbar oder ist es seiner Struktur nach nicht vielleicht eher mit einem inländischen Investmentaktienvermögen vergleichbar, so dass die Vergleichbarkeit in der Tat auszuscheiden hat und kein Grundfreiheitsverstoß festgestellt werden kann. Dafür, meine ich, könnte man es gebrauchen. Es sind Ausnahmefälle, in denen man darauf zurückgreifen müsste, aber für diese Fälle wäre es vielleicht ein nützlicher, ergänzender Ansatz.

Missbrauchsbekämpfung, Aufteilung der Besteuerungshoheit und Kohärenz in der Rechtsprechung des EuGH

Univ.-Prof. *Claus Staringer*
Wirtschaftsuniversität Wien

I. Einleitung und Abgrenzung des Themas
II. Steuerliche Kohärenz
III. Aufteilung der Besteuerungsrechte
IV. Missbrauchsbekämpfung
V. Verhältnis der Rechtfertigungsgründe zueinander
VI. Ausblick

I. Einleitung und Abgrenzung des Themas

Die diesjährige Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft hat sich dem Generalthema Europäisches Steuerrecht gewidmet. Das mir dabei gestellte Einzelthema befasst sich mit einigen zentralen Schlagworten aus der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, nämlich der Missbrauchsbekämpfung, der Aufteilung der Besteuerungshoheit sowie der steuerlichen Kohärenz. Bei diesen Schlagworten geht es um zentrale Rechtfertigungsgründe, die der EuGH in seiner Rechtsprechung als zulässige Beschränkungen der Grundfreiheiten ansieht. Mit anderen Worten geht es bei Missbrauch, Kohärenz und Aufteilung der Besteuerungsrechte letztlich um Konstellationen, in denen die Mitgliedstaaten durch ihre nationalen Steuersysteme den Unionsbürger zulässigerweise diskriminieren dürfen.

In der Tat scheint seit einiger Zeit ein wesentlicher Akzent der Rechtsprechung (und auch der diese kommentierenden wissenschaftlichen Diskussion) weniger auf der Frage des Vorliegens von Diskriminierungen bzw. Beschränkungen zu liegen, sondern mehr auf der Ebene der Rechtfertigung. Reichweite und Tatbestand der Grundfreiheiten bieten demgegenüber vergleichsweise wenig Anlass zu Diskussion[1]. Dies mag auch damit zusammenhängen, dass die grundsätzliche Verfügbarkeit der

1 Vgl. dazu den Beitrag von *Cordewener* in diesem Band.

Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern heute auch rechtspolitisch nicht mehr bestritten wird[2]. Vielmehr hat sich als entscheidende Frage herausgebildet, nicht *ob*, sondern *wie weit* die Eingriffe der Mitgliedstaaten in diese Grundfreiheiten im Steuerrecht tatsächlich gehen können.

Von diesem Hintergrund kommt der näheren Analyse der Rechtfertigungsgründe in der Rechtsprechung des EuGH durchaus zentrale Bedeutung zu. Denn bei so sperrigen technischen Begriffen wie Kohärenz, Aufteilung der Besteuerungsrechte und Missbrauchsbekämpfung geht es letztlich um nichts weniger als die Frage, wo der dem Unionsbürger von den Europäischen Verträgen verbriefte Binnenmarkt im Steuerrecht seine Grenzen findet.

Dass gerade im Bereich des Steuerrechts (konkret bei den direkten Steuern) solche Beschränkungen der Grundfreiheiten eine besondere Rolle spielen, ist letztlich auch nicht überraschend. Seit jeher ist nämlich das Europäische Steuerrecht vom Paradoxon beherrscht, dass zwar auf der einen Seite der Binnenmarkt selbstverständlich auch im Steuerrecht Geltung hat, auf der anderen Seite die Europäische Union aber nach wie vor keine Fiskalunion ist, d.h. sie bekennt sich zur Steuerautonomie ihrer Mitgliedstaaten. Diese Steuerautonomie ist dabei eben nicht nur eine bloß formale Kompetenz zur souveränen Legislative, sondern berechtigt die Mitgliedstaaten auch in der Sache zum Schutz ihrer nationalen Steueransprüche. Dieses Paradoxon führt zwangsläufig zu Konflikten zwischen nationalem Steuerrecht und den Grundfreiheiten des Unionsrechts[3].

Den sich daraus ergebenden Grenzen des Binnenmarktes möchte ich daher im Folgenden durch eine Analyse der Rechtsprechung nachgehen[4]. Hierzu gebe ich zunächst einen Überblick über die Eckpunkte der Rechtsprechung des EuGH zu Kohärenz, Aufteilung der Besteuerungsrechte

2 Das war freilich nicht immer so, vgl. nur den Überblick über rechtspolitische Kritik an der Kompetenz des EuGH für die direkten Steuern bei *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), 35 ff.

3 Dazu schon *Schön*, Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? BIT 2015, 271 (271 f m.w.N.).

4 Dabei soll bewusst der Blick auf die Judikatur des EuGH gerichtet bleiben. Zu den meisten einschlägigen Urteilen besteht darüber hinaus ein mittlerweile nahezu unüberblickbares Schrifttum, dessen vollständige Aufarbeitung den vorliegenden Rahmen bei weitem sprengen würde.

und Missbrauchsbekämpfung[5]. Anschließend werde ich das Verhältnis dieser Rechtfertigungsgründe zueinander näher untersuchen[6]. Zum Abschluss werde ich im Lichte der gewonnenen Ergebnisse einen Ausblick auf die mögliche weitere Entwicklung der Rechtsprechung zu diesen Rechtfertigungsgründen wagen[7].

II. Steuerliche Kohärenz

Der Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz hat in der Rechtsprechung des EuGH eine lange Geschichte. Der Kohärenzgedanke geht historisch auf die Urteile des EuGH in den Rechtssachen *Bachmann*[8] und *Kommission/Belgien*[9] aus dem Jahr 1992 zurück. Der Sachverhalt im Fall *Bachmann* macht rasch deutlich, worum es bei der Kohärenz geht: Im Fall *Bachmann* ging es um den steuerlichen Abzug von Beiträgen zur Altersvorsorge an ausländische Vorsorgeeinrichtungen. Dieser Abzug war nach belgischem Recht ausgeschlossen, was im Verfahren von Belgien damit gerechtfertigt wurde, dass auch die späteren Pensionsleistungen in Belgien steuerlich nicht erfasst wurden. Diese Rechtfertigung wurde vom EuGH als „steuerliche Kohärenz" akzeptiert.

Im Kern geht es bei der Kohärenz-Rechtfertigung daher um den inneren Zusammenhang eines (im Verfahren durch den Steuerpflichtigen regelmäßig bekämpften) steuerlichen Nachteils mit einem anderen steuerlichen Vorteil[10]. Die nationale Steuerrechtsordnung des Mitgliedstaates benachteiligt den grenzüberschreitenden Fall somit nicht ohne Grund, sondern nimmt – vereinfacht gesagt – einen gedanklichen Vor- bzw. Nachteilsausgleich vor. Es geht daher darum, dass der Steuerpflichtige nicht durch einen Rückgriff auf die Grundfreiheiten für sich einen steuerlichen Vorteil erreicht, ohne dass er einen damit vom Gesetzgeber – gedanklich – verbundenen Nachteil auf sich nimmt. Der Kohärenz geht es somit letztlich darum, dass die Unionsbürger aus den Grundfreiheiten eine Gleichbehandlung mit rein nationalen Fällen erreichen können, eine Bevorzugung des grenzüberschreitenden Falls soll damit aber nicht bewirkt werden können. Bei der Kohärenz steht daher das Streben nach

5 Unten Abschnitt II, III und IV.
6 Unten Abschnitt V.
7 Unten Abschnitt VI.
8 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 *Bachmann*.
9 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-300/90 *Kommission/Belgien*.
10 Vgl. für viele *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Handbuch Europäisches Steuerrecht (2015) Rz. 7.279.

Neutralität im Vordergrund. Dieser Neutralitätsgedanke ist oft dadurch veranschaulicht worden, dass der Steuerpflichtige im Binnenmarkt ein *Free Mover* sein soll, aber nicht zum *Free Rider* werden darf[11].

Die Perspektive der Kohärenz ist stark auf das nationale Steuersystem des Mitgliedstaates gerichtet[12]. Wenn ein Mitgliedstaat eine Diskriminierung durch Kohärenz rechtfertigt, dann will er die konzeptionelle Integrität seines Steuersystems geschützt wissen. Mit anderen Worten soll der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz anerkennen, dass Mitgliedstaaten sich bei der Ausgestaltung ihrer Steuersysteme durchaus etwas gedacht haben und die Diskriminierung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht grundlos oder beliebig erfolgt. Man kann die steuerliche Kohärenz daher auch als Aufforderung an die Mitgliedstaaten verstehen, in ihrer nationalen Steuergesetzgebung sorgfältig darauf zu achten, eben solche grundlosen oder beliebigen Diskriminierungen grenzüberschreitender Fälle zu vermeiden. In der Tat ist es heute – wo eine umfassende Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern vorliegt – wohl nur noch in Ausnahmefällen so, dass Mitgliedstaaten grenzüberschreitende Situationen ohne plausiblen Grund steuerlich schlechter stellen. In aller Regel stellen Mitgliedstaaten heute bei ihrer Steuergesetzgebung zumindest Überlegungen an, warum eine Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Falls erfolgt. Insoweit hat die Kohärenz ein stark präventive Funktion.

Von Anfang an war aber auch die Gefahr des Kohärenz-Arguments klar erkennbar. Wenn es für einen Mitgliedstaat ausreichen sollte, *irgendeinen* Grund für die Diskriminierung vorzubringen, dann wäre das Kohärenz-Argument letztlich von den Mitgliedstaaten beliebig einsetzbar. Der EuGH hat das frühzeitig erkannt und dem in seiner Rechtsprechung dadurch einen Riegel vorgeschoben, dass an die Kohärenz-Rechtfertigung hohe Anforderungen gestellt werden. So ist zwischen den steuerlichen Vor- bzw. Nachteilen, die im Kohärenz-Bogen liegen, ein „unmittelbarer Zusammenhang" erforderlich[13]. Insbesondere erfordert dieser unmittelbare Zusammenhang, das Vor- und Nachteil in der Person desselben Steu-

11 So etwa schon *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 567; *Schön*, BIT 2015, 279; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Handbuch Europäisches Steuerrecht Rz. 7.283.

12 Vgl. z.B. *Schön*, BIT 2015, 285.

13 ZB EuGH v. 14.11.1995 – Rs. C-484-93 *Svensson und Gustavsson*; EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 *Verkooijen*.

erpflichtigen eintreten[14]. Es kommt somit nicht auf die gesamt-fiskalische Sicht an (aus dieser Sicht heraus würden alle Vor- und Nachteile eines Steuersystems, unabhängig von der betroffenen Personen, miteinander in Zusammenhang stehen), sondern auf die persönliche Sicht genau des von der Diskriminierung betroffenen Steuerpflichtigen.

Diese enge Sicht hat der EuGH nur dann erweitert, wenn Vor- und Nachteil zwar bei verschiedenen Steuerpflichtigen eintreten, dies aber in einem engen sachlichen Zusammenhang (insb wenn es wirtschaftlich um dasselbe Steuersubstrat geht). Dies war etwa bei den sog. Dividenden-Fällen des EuGH der Fall, wie z.B. der Rechtsache *Manninen* zum grenzüberschreitenden körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren[15]. Dort erfolgte die Erweiterung des Kohärenz-Bogens iE zum Vorteil des Steuerpflichtigen, denn er konnte sich die ausländische Körperschaftsteuer-Vorbelastung der ausschüttenden Gesellschaft als „Nachteil" anrechnen lassen, um im Inland den „Vorteil" einer ermäßigten Dividendenbesteuerung zu beanspruchen[16].

Alles in allem war die Kohärenz-Rechtfertigung in den Jahren nach der Rechtsache *Bachmann* aber lange Zeit für die Mitgliedstaaten wenig erfolgreich. Ganz offensichtlich hatten die hohen Anforderungen des EuGH die Unionsbürger wirksam vor einem allzu lockeren Umgang mit dem Kohärenz-Zusammenhang geschützt. Der EuGH hatte wohl genau erkannt, dass es der Europäischen Integration im Steuerrecht schlecht tun würde, wenn er die bloße Integrität der Steuersysteme der Mitgliedstaaten für sich als Rechtfertigung gelten hätte lassen. Vielmehr hat die Rechtsprechung stets an diese Integrität besondere qualitative Anforderungen gestellt. Besonders anschaulich lässt sich dies etwa im Schlussantrag von Generalanwalt *Poiares Maduro* in der Rechtsache Marks & Spencer aus dem Jahr 2005 nachlesen: Die steuerliche Kohärenz schützt nur dann die Integrität der Steuersysteme, wenn dadurch die Integration im Binnenmarkt nicht behindert wird[17].

Auch heute noch legt der EuGH an die steuerliche Kohärenz mitunter durchaus strenge Maßstäbe an. Dies zeigt sich in einigen jüngeren Entscheidungen: So hat es der Gerichtshof in der Rechtssache *Argenta Spaarbank* für unzulässig gehalten, wenn eine im belgischen Recht gewährter

14 ZB EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 *FII Group Litigation*.
15 EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 *Manninen*.
16 Dazu z.B. *Englisch*, Taxation of Cross Border Dividends and EC Fundamental Freedoms, Intertax 2010, 197 (206 f.).
17 GA *Poiares Maduro*, 7.4.2005 – Rs. C-446/03 Marks & Spencer Rz. 66.

fiktiver Zinsabzug auf Eigenkapital auf das Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten nicht gewährt wird[18]. Der Zusammenhang mit der steuerlichen Nichterfassung des ausländischen Betriebsstättengewinns (aufgrund des anzuwendenden DBA) war für den EuGH nicht „unmittelbar" genug, um den Ausschluss des fiktiven Eigenkapitalzinsabzugs zu rechtfertigen. Er verstand den fiktiven Eigenkapitalzinsabzug als bloße steuerliche Vergünstigung, die nicht mit dem tatsächlichen Ergebnis der Auslandsbetriebsstätte zusammenhinge. Die Entscheidung ist als streng kritisiert worden[19], man erkennt aber, dass der EuGH die „Unmittelbarkeit" des Zusammenhanges offenkundig eben streng prüft.

Ebenso streng war die Sicht des EuGH im Fall *Finanzamt Linz*[20]: Dort ging es um eine fiktive Beteiligungsabschreibung nach einer Unternehmensakquisition, die nur für Erwerbe von Inlandsbeteiligungen vom österreichischen Recht gewährt worden war. Zentrales Rechtfertigungsargument Österreichs war dabei, dass die Konzeption dieser Abschreibung darauf aufbaute, dass sie im Falle der zukünftigen Veräußerung der Beteiligung nachversteuert werden kann. Gerade dies war aber bei steuerfrei veräußerbaren Auslandsbeteiligungen nicht der Fall. Dennoch verneinte der EuGH die steuerliche Kohärenz, weil für ihn der Umstand der zukünftigen Veräußerung zu weit entfernt und unsicher war[21].

Wenn dennoch oft von einer „Renaissance" der Kohärenz in der Rechtsprechung gesprochen wird[22], dann liegt dies an der Rechtsprechungslinie des EuGH zu grenzüberschreitenden Verlust-Fällen. Den Ausgangspunkt dieser Wiedergeburt der Kohärenz bildete die im Jahr 2007 gefällte *Wannsee*-Entscheidung des EuGH[23]. Darin hat es der EuGH als kohärent (und damit gerechtfertigt) angesehen, dass von Deutschland zunächst zum Ab-

18 EuGH v. 4.7.2013 – Rs. C-350/11 *Argenta Spaarbank*.

19 Vgl. z.B. *de Broe*, The ECJ's Ruling in Argenta: Narrow Interpretation of the „Preservation of the Balanced Allocation of Taxing Rights": a Headache for Designers of Tax Incentives in the Union, ECTR 2013, 210 (212); *Neyt/Peeters*, Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argenta and K, ECTR 2014, 64 (70).

20 EuGH v. 6.10.2015 – Rs. C-66/14 *Finanzamt Linz*.

21 Im Wortlaut: „entfernter und mehr vom Zufall abhängig", vgl. EuGH v. 6.10.2015 – Rs. C-66/14 *Finanzamt Linz* Rz. 48.

22 In diesem Sinne z.B. schon *Rust*, Renaissance der Kohärenz, EWS 2004, 450 (450 ff.); *Kokott/Ost*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, 500 (500 ff.). Vgl. auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 320: „*Totgesagte leben länger*".

23 EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*.

zug zugelassene ausländische Betriebsstättenverluste auch dann später wieder nachversteuert werden müssen, wenn im anderen Vertragsstaat (im Fall *Wannsee* Österreich) keine tatsächliche Verwertung stattgefunden hatte. Aus der Sicht der Kohärenz war dies ein überzeugendes Ergebnis. Denn für den die Verwertung von Auslandsverlusten zulassenden Mitgliedstaat steht die nachfolgende Nachversteuerung offenkundig in einem engen Zusammenhang mit der früheren Verlustverwertung, zumal wenn – wie dies in der Entscheidung *Wannsee* der Fall war – der Abzug von Auslandsverlusten grundsätzlich nur einen temporären, nicht aber einen endgültigen Steuervorteil verschaffen sollte.

Von der Entscheidung *Wannsee* an hat die Kohärenz-Rechtfertigung in einer Reihe weiterer Entscheidungen des EuGH zu grenzüberschreitender Verlustverwertung eine wichtige Rolle gespielt und dabei durchwegs zur Rechtfertigung des Ausschlusses der Verwertung solcher Auslandsverluste beigetragen. Die zentrale These des EuGH war dabei der Symmetrie-Gedanke, wonach der Nichtabzug von Auslandsverlusten damit im engen Zusammenhang zu sehen ist, dass auch entsprechende Auslandsgewinne nicht berücksichtigt werden[24]. Zuletzt hat der EuGH dies im finnischen Fall *K* erneut bestätigt[25]. Dort waren ausländische Immobilienverluste zulässigerweise vom Abzug in Finnland ausgeschlossen, weil auch korrespondierende Immobiliengewinne nach dem anzuwendenden DBA zu befreien gewesen wären.

III. Aufteilung der Besteuerungsrechte

Vergleichsweise jung ist in der Rechtsprechung des EuGH der Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte. Dieser Rechtfertigungsgrund wurde erstmals in der Rechtsache *Marks & Spencer* im Jahr 2005 vom EuGH anerkannt[26]. Dadurch rechtfertigte der EuGH im Ergebnis den Ausschluss der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften von der Verwertung im Rahmen einer Gruppenbesteuerung nach britischem Recht. Es war dem Vereinigten Königreich nicht zumutbar, solche Auslandsverluste berücksichtigen zu müssen, zumal auch die korrespondierenden Auslandsgewinne nicht erfasst worden wären. Im konkreten Fall *Marks & Spencer* wurde noch ausnahmsweise eine Be-

24 *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern 353.
25 EuGH v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11 *K*.
26 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 *Marks & Spencer*.

rücksichtigung sog. „finaler Verluste" für möglich gehalten, ob solche finalen Verluste aber nicht nur ein Trugbild sind, ist seither offen[27].

Seit der Entscheidung *Marks & Spencer* prägt jedenfalls die Aufteilung der Besteuerungsrechte die Rechtsprechung. Dieser Rechtfertigungsgrund ist zu einem guten Teil für die in der allgemeinen Wahrnehmung oft konstatierte Wende in der Rechtsprechung des EuGH verantwortlich[28]. Die Aufteilung der Besteuerungsrechte als Rechtfertigungsgrund hat sich in der Rechtsprechung des EuGH dabei in drei wesentlichen Fallgruppen gezeigt[29]: Dies sind Auslandsverlust-Fälle (im Gefolge von *Marks & Spencer*)[30], weiters Fälle der Bekämpfung von Steuerflucht oder Umgehung[31] (dazu näher unten in diesem Beitrag) und schließlich Fälle von Exit Taxes bzw. Wegzugsbesteuerungen[32] (denen in diesem Band ein eigener Beitrag gewidmet ist).

Seit der *Marks & Spencer* Entscheidung wird dem EuGH häufig vorgeworfen, die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten mit einer restrikti-

27 Vgl. nur GA *Kokott* in EuGH v. 23.10.2014 – Rs. C-172/13 *Kommission/UK*. Umfassend *Lang*, Ist die Rechtsprechung des EuGH zu den finalen Verlusten am Ende?, in Schön (Hrsg.) Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015) 63 (63 ff.).

28 *Lang*, Eine Wende in der Rechtsprechung zu den direkten Steuern?, in Hebig/Kaiser/Koschmieder/Oblau (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung (2006) FS Wacker 365 (365 ff.); *Lang*, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten?, in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.) Steuerrecht im Rechtsstaat (2011) FS Spindler 297 (297 ff.); *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Handbuch Europäisches Steuerrecht Rz. 7.224; vgl. aber auch *Kokott/Henze*, Ist der EuGH – noch – ein Motor für die Konvergenz der Steuersysteme? BB 2007, 913 (914).

29 Vgl. auch *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Handbuch Europäisches Steuerrecht (2015) Rz. 7.226.

30 ZB EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 *Oy AA*; EuGH v. 15.5.2008; C-414/06 *Lidl Belgium*; EuGH v. 25.2.2010 – Rs. C-337/08 *X Holding BV*; EuGH v. 21.2.2013 – Rs. C-123/11 *A Oy*; EuGH v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11 *K*; EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 *Timac Agro*.

31 ZB EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 *Cadbury Schweppes*; EuGH v. 23.4.2008 – Rs. C-201/05 *CFC and Dividend Group Litigation*; EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*; EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 *SGI*; EuGH v. 5.7.2012 – Rs. C-318/10 *Siat*; EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 *Itelcar*.

32 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 *N*; EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 *National Grid Indus*; EuGH v. 12.7.2012 – Rs. C-269/09 *Kommission/Spanien*; EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12 *DMC*; EuGH v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13 *Verder Labtec*.

ver gewordenen Rechtsprechung zu schützen[33]. Diese Kritik scheint insoweit ungerechtfertigt, als es dem EuGH jedenfalls nicht um Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten geht. Einen echten Fiskalvorbehalt, wonach reine Fiskalinteressen für sich eine Rechtfertigung der Beschränkung von Grundfreiheiten abgeben würden, hat der EuGH weder vor noch nach der Entscheidung *Marks & Spencer* zugelassen. Richtig ist aber, dass der EuGH mit dem Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsrechte einen starken Akzent auf die Territorialität der Steuersysteme der Mitgliedstaaten legt: Der EuGH respektiert nämlich im Ergebnis, dass die nationale Steuerhoheit der Mitgliedstaaten territorial begrenzt ist und entwickelt daraus einen eigenen Rechtfertigungsgrund, der Diskriminierungen von Unionsbürgern zulässt. Es ist für den EuGH legitim, wenn Mitgliedstaaten ihre territoriale Steuerhoheit vor Erosion schützen, und zwar auch dann – und dies ist der entscheidende Punkt – wenn diese Erosion zu Diskriminierungen unter den Grundfreiheiten führt[34]. Mit anderen Worten ist es für den EuGH in der Logik der „Aufteilung der Besteuerungsrechte" kein Problem, wenn die Nichtberücksichtigung von Auslandsverlusten in diskriminierender Weise erfolgt, da dies einem territorial begrenzten Steuersystem nicht zum Vorwurf gemacht werden darf.

Der Maßstab der Aufteilung der Besteuerungsrechte ist deren „Ausgewogenheit". Wesentlich ist, dass der EuGH die Entscheidung, ob eine bestimmte Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen den betroffenen Staaten nun ausgewogen ist oder nicht, nicht selbst trifft[35]. Hierfür hätte der EuGH auch gar keine Kompetenz. Es ist nicht die Rolle des EuGH nach den Europäischen Verträgen, die Steuerhoheiten der Mitgliedstaaten voneinander – nach Art eines Schiedsrichters – abzugrenzen. Daher nimmt der EuGH in seiner Rechtsprechung keine Aufteilung von Besteuerungsrechten selbst vor. Vielmehr stellt der Gerichtshof hierfür stark auf die bestehende internationale Staatenpraxis ab[36]. Diese manifestiert sich insbesondere in den Doppelbesteuerungsabkommen und

33 Anschaulich z.B. *Hey*, „Marks & Spencer" und die Zukunft er deutschen Organschaft, GmbHR 2006, 113 (120).

34 *Wathelet*, Tax Sovereignty of the Member States and the European Court of Justice: New Trends or Confirmation?, in Hinnekens/Hinnekens (Hrsg.), A Vision of Taxes within and outside European Borders (2008) FS Vanistendael 918 (918 f.).

35 Dazu z.B. *Schön*, BIT 2015, 274 f.

36 ZB EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 *N*; EuGH 15.5.2008; C-414/06 *Lidl Belgium.*

mitunter auch im Sekundärrecht der EU. Der EuGH geht dabei aber nicht nach einer bloß allgemeinen Staatenpraxis (etwa wie sie dem OECD Musterabkommen entnommen werden könnte) vor, sondern blickt auf die von den konkret involvierten Mitgliedstaaten tatsächlich vorgenommene Aufteilung. Es ist daher letztlich Sache der Mitgliedstaaten, die Aufteilung der Besteuerungsrechte untereinander selbst vorzunehmen. Diese Aufteilung wird sodann vom EuGH respektiert (und als Rechtfertigungsgrund für eine Einschränkung der Grundfreiheiten anerkannt).

Haben die Mitgliedstaaten diese Aufteilung aber einmal vorgenommen, dann werden sie vom EuGH daran streng gemessen. Der EuGH nimmt die Mitgliedstaaten bei ihrer Aufteilung von Besteuerungsrechten gleichsam am Wort. Dies zeigt sich anschaulich in der Rechtssache *Familienprivatstiftung Eisenstadt*[37]: Dort hatte Österreich in einem DBA auf die (Quellen-)Besteuerung von Stiftungszuwendungen verzichtet, die von einer österreichischen Privatstiftung an einen im anderen DBA-Staat ansässigen ausländischen Begünstigten bezahlt wurden. Aufgrund dieser Aufteilung von Besteuerungsrechten war es für den EuGH unzulässig, wenn Österreich zum „Ersatz" der entgehenden Quellensteuer eine Steuer auf Ebene der Stiftung erhob. Damit würde nämlich die durch das konkrete DBA einmal vorgenommene Aufteilung der Besteuerungsrechte wieder unterlaufen werden[38].

IV. Missbrauchsbekämpfung

Unter dem Oberbegriff der Bekämpfung von Missbräuchen sind in der steuerrechtlichen Judikatur des EuGH verschiedene Fallgruppen zu unterscheiden:

Zum einen geht es um die Fälle der klassischen Missbrauchsabwehr. Thema ist dort, dass eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Grundfreiheiten zu ihrer Versagung führt. Im Steuerrecht ist der Lead Case für eine solche Missbrauchsabwehr immer noch der Fall *Cadbury Schweppes*, wo es um die Zulässigkeit einer britischen Hinzurechnungsbesteuerung für niedrigbesteuerte Gewinne einer irischen Konzerntochtergesellschaft ging[39]. Der EuGH hat in der Rechtsache *Cadbury Schweppes* danach un-

37 EuGH v. 17.9.2015 – Rs. C-589/13 *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*.
38 Dazu ausführlich *Staringer*, Austria: CJEU Recent Cases – F. E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt* and *Finanzamt Linz*, in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg.) CJEU Recent Developments (2017) 1 (3 ff.).
39 EuGH 12.9.2006 – Rs. C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

terschieden, ob die Gründung der ausländischen Tochtergesellschaft als „*wholly artificial arrangement*" oder als „*genuine economic activity*" anzusehen wäre. Nur bei solchen rein künstlichen Gestaltungen wäre im Ergebnis eine Beschränkung der Grundfreiheiten aus Gründen der Missbrauchsabwehr gerechtfertigt gewesen. Der EuGH konstruiert dabei die Missbrauchsabwehr als Rechtfertigungsgrund. Dies wäre an sich nicht zwingend, denn wohl genauso gut könnte man schon den Tatbestand der Grundfreiheiten in Missbrauchsfällen einschränken, somit wären von Vornherein nur „*genuine economic acitivities*" von den Grundfreiheiten erfasst.

In der Sache wird die Rechtsache *Cadbury Schweppes* und die dort entwickelte Figur des „*wholly artificial arrangement*" zumeist als eine maßvolle (d.h. verhältnismäßig leicht zu bewältigende) Hürde zur Ausübung der Grundfreiheiten gesehen[40]. Gerade im Steuerrecht hat dies durchaus weitreichende Folgen. Denn Ausübung der Grundfreiheiten bedeutet dort nichts anderes als die Nutzung des bestehenden Steuerwettbewerbs in der EU durch den Steuerpflichtigen. Für den EuGH ist es kein Problem, wenn Steuerpflichtige durch die Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat dessen niedrigeres Steuerniveau ausnutzen, solange es sich um eben „*genuine economic activity*" handelt. Dies mag auf den ersten Blick großzügig erscheinen. Stellt man die Rechtsache *Cadbury Schweppes* aber in einen Zusammenhang mit der sonstigen Missbrauchs-Judikatur des EuGH außerhalb des Steuerrechts, erscheint dieses Ergebnis durchaus folgerichtig. Dem EuGH geht es in Umgehungsfällen durchwegs darum, ob das konkrete Vorgehen des Unionsbürgers mit Ziel und Zweck der fraglichen Regelung im Einklang steht. Ein bekanntes Bespiel dieser Rechtsprechung ist etwa die Rechtssache *Emsland Stärke*[41]. Dies kann auch zu durchaus weitem Gestaltungsspielraum des Unionsbürgers führen, wenn Ziel und Zweck der fraglichen Regelung dies eben zulassen. Dies zeigt sich ganz deutlich etwa bei der mit dem Fall *Centros* eingeleiteten Rechtsprechungslinie des EuGH zum Gesellschaftsrecht bei der Gründung von Auslandsgesellschaften[42]. Eine solche Gründung (und damit die wirksame Errichtung einer Gesellschaft unter ausländischem Recht) ist unter nur sehr geringen Anforderungen möglich, eben weil die

40 Vgl. *Hey*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungsrechtlicher und europarechtlicher Sicht, StuW 2008, 167 (180). Kritisch *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Handbuch Europäisches Steuerrecht Rz. 7.283.

41 EuGH v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 *Emsland Stärke*.

42 EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 *Centros*.

betreffenden Regelungen kein strengeres Schutzziel vorsehen. Umgelegt auf das Steuerrecht bedeutet dies, dass der EuGH – wie in der Rechtssache *Cadbury Schweppes* – die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten zwar auf der einen Seite respektiert, es umgekehrt aber auch dem Steuerpflichtigen zugesteht, dass er das aus dieser Souveränität resultierende Steuergefälle ausnutzt[43].

Über diese klassischen Missbrauchsfälle hinaus sieht der EuGH den „Missbrauch" aber auch als einen Unterfall der Aufteilung der Besteuerungsrechte an. Damit hat im Gefolge der vom EuGH entwickelten Linie zum Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsrechte die Bekämpfung von „Missbrauch", „Steuerumgehung" oder „Steuerflucht" eine völlig neue Dimension erhalten. Der EuGH versteht nämlich die Bekämpfung der „Steuerflucht" als Problem der Aufteilung der Besteuerungsrechte: Er gesteht den Mitgliedstaaten zu, durch beschränkende Maßnahmen das Unterlaufen seiner nationalen Steuerhoheit zu verhindern. Hierfür ist es keineswegs erforderlich, dass der Steuerpflichtige eine Gestaltung einsetzt, die ein „*wholly artificial arrangement*" darstellt. Vielmehr geht es um den bloßen Effekt des Verlustes von Besteuerungshoheit im grenzüberschreitenden Fall[44].

Ein anschauliches Beispiel hierfür ist die Entscheidung *SGI*[45]. Dabei war für den EuGH eine belgische Regelung gerechtfertigt, die Nutzungseinlagen (etwa durch die zinslose Kapitalüberlassung im Konzern) ausschließlich im grenzüberschreitenden Fall korrekturpflichtig machte, wogegen der gleiche Vorgang in einem rein nationalen Fall unkorrigiert blieb. Für den EuGH war eine solche Regelung deshalb zulässig, weil sie die Verschiebung von Steuersubstrat in einen anderen Mitgliedstaat verhindern sollte. Dass sie offenkundig den grenzüberschreitenden Fall gegenüber dem reinen Inlandsfall diskriminierte, war demgegenüber ohne Bedeutung. Diese Sichtweise von „Steuerflucht" hat der EuGH in einer Vielzahl von Fällen bestätigt, die ganz unterschiedliche Themenbereiche betreffen, wie etwa Fälle des Transfer Pricing[46], der Unterkapitali-

43 So auch die Kommission in ihrer Mitteilung v. 10.12.2007, Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern, KOM (2007) 785 endg 4.

44 Vgl. z.B. *Baker*, Transfer Pricing and Community Law: The SGI Case, Intertax 2010, 194 (195 f.).

45 EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 *SGI*.

46 EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 *SGI*.

sierung[47], der Auslandsverluste[48] und vor allem in Fällen einer Wegzugsbesteuerung[49]. Im Ergebnis zeigt diese Rechtsprechung zur „Steuerflucht" die Macht des Territorialitätsgedankens, der der „Aufteilung der Besteuerungsrechte" zugrunde liegt. Es ist nicht nur den Mitgliedstaaten unbenommen ihre nationale Steuerhoheit zu schützen, sondern auch der Steuerpflichtige ist an diese territoriale Steuerhoheit regelrecht gebunden. Will er dieser Steuerhoheit zugunsten jener eines anderen Mitgliedstaates entkommen, darf er nicht auf die Hilfe der Grundfreiheiten hoffen.

V. Verhältnis der Rechtfertigungsgründe zueinander

In vielen Urteilen des EuGH sind die Rechtfertigungsgründe der Kohärenz, der Aufteilung der Besteuerungsrechte und der Missbrauchsbekämpfung miteinander eng verschlungen. Eine präzise Trennung der Analyse der einzelnen Rechtfertigungsgründe ist daher oftmals schwierig[50]. Dies liegt wohl nicht zuletzt daran, dass auch die Parteien des Verfahrens vor dem EuGH (und hier insbesondere die Mitgliedstaaten) oft zahlreiche Rechtfertigungsgründe parallel vorbringen (dies um sicherzustellen, nur ja nicht die „richtige" Rechtfertigung auszulassen).

Mitunter lässt sich in der Rechtsprechung auch eine gewisse Tendenz zu einer „Konvergenz der Rechtfertigungsgründe" feststellen. Insbesondere in jüngeren Entscheidungen unterscheidet der EuGH in seiner Begründung oft nicht mehr präzise zwischen den einzelnen Rechtfertigungsgründen. Gelegentlich gewinnt man den Eindruck, dass es dem Gerichtshof in der Hauptsache darum geht, ob eine bestimmte von ihm geprüfte nationale Regelung nun im Ergebnis gerechtfertigt ist oder nicht. Welcher Rechtfertigungsgrund tatsächlich hierfür ausschlaggebend ist, ist demgegenüber von untergeordneter Bedeutung[51].

47 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.
48 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 *Oy AA*; EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 *Timac Agro*.
49 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 *N*; EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 *National Grid Indus*; EuGH v. 12.7.2012 – Rs. C-269/09 *Kommission/Spanien*; EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12 *DMC*; EuGH v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13 *Verder Labtec*.
50 So wurde z.B. in EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 *Timac Agro* die nationale Regelung durch alle drei Gründe zugleich gerechtfertigt.
51 Für den konkret zu entscheidenden Fall spielt dies auch tatsächlich i.d.R. keine Rolle.

In der Tat trifft es auch zu, dass die verschiedenen Rechtfertigungsgründe mitunter nahe beieinander liegen. So ist – wie oben dargelegt – der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung lediglich ein Unterfall der Aufteilung der Besteuerungsrechte. Für den EuGH ist die Steuerflucht und ihre zulässige Bekämpfung letztlich zwangsläufig ein Teil jener Territorialität, die durch die Rechtfertigung der Aufteilung der Besteuerungsrechte geschützt wird[52]. Auch betont die Rechtsprechung oft die Nähe der Aufteilung der Besteuerungsrechte zur Kohärenz. Eine häufige Wendung des EuGH ist dabei, das beide Rechtfertigungsgründe, das „gleiche Ziel" verfolgen würden[53]. Tatsächlich haben beide Rechtfertigungsgründe in der Rechtsprechung Überlappungsbereiche. Deutlich wird dies bei den Auslandsverlust-Fällen[54]: Das dort vom EuGH entwickelte Symmetrie-Argument, wonach der Ausschluss von Auslandsverlusten von der Verwertung dadurch gerechtfertigt wird, dass in symmetrischer Weise auch Auslandsgewinne nicht erfasst werden, lässt sich nämlich sowohl als ein Anwendungsfall der Aufteilung der Besteuerungsrechte verstehen als auch als ein Fall der Kohärenz[55].

Dennoch erscheint es wichtig, die unterschiedlichen Rechtfertigungen sorgfältig auseinander zu halten. Denn die Rechtfertigungs-Konzepte der Aufteilung der Besteuerungsrechte einerseits oder der Kohärenz andererseits unterscheiden sich bei genauer Betrachtung doch deutlich voneinander. Beide Rechtfertigungs-Konzepte bieten nämlich ganz unterschiedliche Lösungen an, wie mit dem Nebeneinander von Binnenmarkt und der weiterhin aufrechten Steuersouveränität der Mitgliedstaaten umzugehen ist: Die Aufteilung der Besteuerungsrechte zeigt großen Respekt vor der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten. Sie anerkennt die territoriale Begrenztheit der nationalen Steuersysteme und lässt es daher zu, wenn die Mitgliedstaaten die territorialen Grenzen ihrer Steuerhoheit konsequent schützen. Wenn solche Maßnahmen des Grenzschutzes am Ende zu Diskriminierungen (d.h. Ungleichbehandlungen des grenzüberschreitenden zum rein nationalen Fall) führen, dann ist das kein Problem des Mitglied-

52 Siehe dazu oben Abschnitte III. und IV.

53 EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 *National Grid Indus BV* Rz. 80; EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 *Timac Agro.* Ganz deutlich auch z.B. GA *Kokott* in EuGH v. 30.3.2006 – Rs. C-470/104 *N* Rz. 106; GA *Kokott* in EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-371/10 *National Grid Indus BV* Rz. 99.

54 ZB EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 *Timac Agro*.

55 Anschaulich z.B. EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 *Timac Agro*, wonach die Symmetrie der Regelung „auch" dazu dient, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten.

staates, sondern des Steuerpflichtigen. Ganz anders der Fokus der Kohärenz: Dort wird die konzeptionelle Integrität der nationalen Steuersysteme geschützt. Der Schutz der Steuersouveränität wird somit auf deren Konzeption bzw. deren in sich folgerichtige Umsetzung bezogen. Auf den Punkt gebracht wird von der Kohärenz nur der konzeptionell integer nach Gleichbehandlung zum Inlandsfall strebende Mitgliedstaat geschützt. Ist dies nicht der Fall, liegt eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung vor.

Diesen unterschiedlichen Perspektiven von Territorialität einerseits und Neutralität andererseits liegen zu Ende gedacht ganz unterschiedliche Vorstellungen des Binnenmarkts zugrunde: Während die Territorialität das Paradoxon von Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und Binnenmarkt letztlich stark zugunsten der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten auflöst, gewährleistet die Neutralität (ausgedrückt durch Kohärenz), dass Unionsbürger tatsächlich ihre Freiheiten ausüben können, ohne durch die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten daran gehindert zu sein[56]. Oder aus dem Blickwinkel der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten gesehen: Den beiden Konzepten wohnen letztlich unterschiedliche Ideen inne, wie weit diese vom Binnenmarkt ausgenommene Steuersouveränität tatsächlich reicht.

VI. Ausblick

Damit komme ich zum abschließenden Ausblick. Die Analyse hat gezeigt, dass der Auswahl der Rechtfertigungsgründe durch den EuGH große Bedeutung zukommt. Letztlich ist diese Auswahl nämlich dafür entscheidend, wie der Binnenmarkt im Steuerrecht tatsächlich beschaffen ist. Legt der EuGH den Akzent auf den Schutz der Territorialität, dann wird deutlich, dass die Ausübung der Freiheiten im Binnenmarkt letztlich stark eingeschränkt ist, weil die Mitgliedstaaten weitreichende Beschränkungsmöglichkeiten zur Aufrechterhaltung ihrer territorialen Steuerhoheit haben. Im Ergebnis hat der EuGH daher mit seiner zuletzt so starken Betonung des Rechtfertigungsgrundes der Aufteilung der Besteuerungsrechte die Grundfreiheiten im Binnenmarkt in ihrer Wirkung deutlich zurückgenommen. Dies ist – wenig überraschend – auf Kritik gestoßen[57].

56 Ebenso der Befund von *Schön*, BIT 2015.
57 Vgl. für viele besonders anschaulich *Schön*, BIT 2015, 284 ff.

Für die Zukunft ist nun die Frage, ob die Rechtsprechung auf diesem wenig integrationsfreundlichen Weg bleiben wird. Die Zeichen der Zeit dürften dafür sprechen. Zum einen ist eine Fiskalunion der Mitgliedstaaten, die letztlich die bestehende Aufteilung der Steuersouveränität obsolet machen würde, derzeit nicht in Sicht. Auch im Arbeitsprogramm der EU enthaltene Harmonisierungsbemühungen hin zu einer CCCTB – somit im Bereich der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer – würden eine solche Fiskalunion nicht bewirken. Erst recht gilt dies für die Einkommensteuer, die auf Sicht weiterhin die souveräne Domäne der Mitgliedstaaten bleiben wird.

Aber auch der internationale Trend der Steuerpolitik weist deutlich in Richtung eines verstärkten Schutzes von Territorialität. So geht es letztlich der gesamten internationalen BEPS-Initiative, wie sie etwa von der OECD und in deren Gefolge von vielen Staaten vorangetrieben wird, in diese Richtung. Denn die meisten der dort gegen die Effekte von Steuerflucht überlegten Maßnahmen zielen darauf ab, den territorialen Steueranspruch der Staaten zu schützen und ihn vor grenzüberschreitender Erosion zu bewahren. Auch das Europäische Steuerrecht ist von diesem Trend betroffen. So hat im Jahr 2016 die Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)[58] die Mitgliedstaaten zur Aufnahme einiger solcher Schutzmechanismen in ihr nationales Recht verpflichtet. Die Begründung der ATAD hat für sich in Anspruch genommen, dass ein gemeinsames Vorgehen der Mitgliedstaaten gegen schädliche Steuergestaltungen für das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich wäre[59]. Ob dies tatsächlich so ist, mag zweifelhaft sein[60]. Jedenfalls zeigt es, welches Verständ-

58 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

59 Siehe Erwägungsgrund 2 der ATAD: „*Damit der Binnenmarkt gut funktionieren kann, müssen die Mitgliedstaaten zumindest ihre BEPS-Verpflichtungen erfüllen und allgemeine Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und zur Gewährleistung einer fairen und wirksamen Besteuerung in der Union ergreifen und dabei in ausreichend kohärenter und koordinierter Weise vorgehen.*“ … . „*In einem Raum hochgradig integrierter Volkswirtschaften bedarf es gemeinsamer strategischer Konzepte und eines abgestimmten Vorgehens, damit der Binnenmarkt besser funktionieren und die BEPS-Initiative maximale Wirkung entfalten kann.*“

60 Dazu z.B. *Staringer*, Die Anti-Tax Avoidance-Richtlinie: Gesamtwürdigung aus steuerpolitischer Sicht, in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.) Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017) 1 (3 ff.).

nis die EU bei Erlassung der ATAD vom Binnenmarkt hatte, nämlich dass die Mitgliedstaaten – ganz selbstverständlich – berechtigt sind (und sogar durch die ATAD verpflichtet werden) ihre nationalen Steuerhoheiten zu schützen. Genau darin zeigt sich die tragische Ironie der ATAD: Diese Richtlinie behauptet vordergründig, den Binnenmarkt durch Harmonisierung von Abwehrmaßnahmen der Mitgliedstaaten zu stärken. In Wahrheit wird der Binnenmarkt aber durch die mit der ATAD bewirkte Festigung der territorialen Steuerhoheiten der Mitgliedstaaten weiter geschwächt.

Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des EuGH

Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang*[1]
Wirtschaftsuniversität Wien

I. Doppelbesteuerung und Unionsrecht

II. Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des EuGH

1. Die fehlende Zuständigkeit des EuGH zur Auslegung von DBA
2. Kein unionsrechtlicher Schutz vor Treaty Override
3. Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des Kommentars

III. DBA und Grundfreiheiten

1. Vergleichbarkeitsprüfung
2. Rechtfertigungsprüfung
3. Verhältnismäßigkeitsprüfung

IV. Zusammenfassende Schlussfolgerung

I. Doppelbesteuerung und Unionsrecht

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung war im Primärrecht bis vor einigen Jahren ausdrücklich angesprochen. Art. 293 EGV hatte folgenden Wortlaut: „Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen: […] – die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft". Weder aus dieser Vorschrift noch aus den Grundfreiheiten noch aus anderen Regelungen des Primärrechts leitete der EuGH allerdings ein unionsrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung ab.

Der EuGH hat seine Auffassung in *Block* zusammengefasst[2]: „Das Gemeinschaftsrecht schreibt […] bei seinem gegenwärtigen Entwicklungsstand und in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vor. Dementsprechend ist abgesehen von

1 Das Manuskript habe ich am 13.10.2017 abgeschlossen. – Für die kritische Durchsicht sowie die Unterstützung bei der Literaturrecherche, der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur danke ich meinen Mitarbeite/rinne/n *Desiree Auer*, *Hans-Peter Gradwohl*, *Alexandra Miladinovic* und *Florian Navisotschnigg* sehr herzlich.

2 EuGH v. 12.2.2009, *Block*, C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, Rz. 30 f.

der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. Nr. L 225, S. 6), dem Übereinkommen vom 23.7.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (ABl. Nr. L 225, S. 10) und der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (ABl. Nr. L 157, S. 38) bis heute im Rahmen des Gemeinschaftsrechts keine Maßnahme der Vereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen erlassen worden (vgl. Urteile Kerckhaert und Morres, Rz. 22, und Columbus Container Services, Rz. 45). […] Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Gemeinschaftsrechts vorbehaltlich dessen Beachtung über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügen und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich die sich aus aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen und so in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Anrechnung der Erbschaftsteuer zu ermöglichen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat des Erben entrichtet wurde (vgl. in diesem Sinne Urteil Columbus Container Services, Rz. 51)."

Der EuGH ist für diese Position häufig kritisiert worden[3], m.E. aber zu Unrecht[4]: Doppelbesteuerung ergibt sich aus dem Zusammenwirken von mindestens zwei Rechtsordnungen. Einen Verstoß gegen die Grund-

3 Vgl. *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), 232 ff.; *Kofler/Metzler*, Block: Kein Verbot der juristischen Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, ÖStZ 2009, 219 (222 f.); *Kühbacher*, Die Rs Damseaux: Ist juristische Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsrecht nun endgültig erlaubt? ÖStZ 2009, 496 (496); *Kühbacher*, Doppelbesteuerung und Unionsrecht: letzter Akt einer (un)endlichen Geschichte? SWI 2010, 308 (312); *Pistone/Massoner*, Verpflichtung zur Anrechnung von Quellensteuern im Ansässigkeitsstaat, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Quellensteuern, 2010, S. 133 (136 ff.); *Kofler*, Double Taxation and European Law: Analysis of the Jurisprudence, in Rust (Hrsg.), Double Taxation within the European Union, 2011, S. 97 (133 ff.); *Lehner* in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 264 ff.

4 Vgl. auch *Blokland*, Inaugural Lecture by D. Weber, In Search of a New Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC, European Taxation 2007, 69 (70 f.); *Lang*, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (98 ff.); *Lang*, Treaty Override und Gemeinschaftsrecht, in Lehner (Hrsg.), Re-

freiheiten kann daher nur annehmen, wer gewillt ist, in die grundfreiheitenrechtliche Prüfung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auch die Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedsstaates einzubeziehen. Der EuGH muss sich zwar den Vorwurf gefallen lassen, dass seine Judikatur dazu schwankend ist[5]. Überzeugend ist aber letztlich jene Rechtsprechung, die die grundfreiheitenrechtliche Prüfung nur auf die Rechtsordnung eines Mitgliedsstaates bezieht. Wer die Rechtsvorschriften, die vom Gesetzgeber eines anderen Vertragsstaates erlassen wurden, mitberücksichtigt, nimmt in Kauf, dass ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten nicht mehr in der alleinigen Verantwortung des Gesetzgebers eines Mitgliedsstaates liegt. Der Gesetzgeber des anderen Mitgliedsstaates hätte es dann in der Hand, durch Erlassung spezifischer Regelungen oder durch den Verzicht darauf zu entscheiden, ob die Regelung des erstgenannten Staates gegen die Grundfreiheiten verstößt oder nicht. Wer den Grundfreiheiten kein Verbot der Doppelbesteuerung entnimmt, sollte allerdings den Grundfreiheiten auch nicht unterstellen, die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung zu intendieren[6]. Auch hier ist der EuGH nicht völlig konsequent[7].

---

den zum Andenken an Klaus Vogel, 2010, S. 59 (75 ff.); *Lang*, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen? IStR 2013, 365 (369).

5 Vgl. bspw *Beiser*, Doppelbesteuerungsabkommen im Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2009, 211 (218); *Kofler/Metzler*, ÖStZ 2009, 219 (224); *Kühbacher*, ÖStZ 2009, 496 (500); *Beiser*, Sind Doppelbesteuerungen gemeinschaftsrechtskonform?, RdW 2010, 55 (58).

6 Vgl. *Lang*, Die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für „Exit Taxes" im Lichte der Schlussanträge von GA *Kokott* in der Rechtssache N., SWI 2006, 213 (220); *Lang*, Doppelte Verlustberücksichtigung und Gemeinschaftsrecht – am Beispiel der Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2006, 554 (550); *Lang*, IStR 2013, 365 (369); ähnlich auch *Kühbacher*, SWI 2010, 308 (312); vgl. auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 2010, S. 131 über die doppelte Nichtbesteuerung als Kehrseite der Doppelbesteuerung.

7 Vgl. EuGH v. 13.12.2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 47; EuGH 29.3.2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, ECLI:EU:C:2007:194, Rz. 45 f.; EuGH v. 15.5.2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 35; vgl. dagegen EuGH v. 6.9.2012, *Philips Electronics*, C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532, Rz. 28; zu den Widersprüchen zur Vorjudikatur im Urteil *Marks & Spencer* vgl. *Lang*, Marks & Spencer – A first Analysis of the Judgement of the ECJ, SWI 2006, 3 (3 ff.).

II. Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des EuGH

1. Die fehlende Zuständigkeit des EuGH zur Auslegung von DBA

Wenn das Verbot der Doppelbesteuerung kein unionsrechtliches Gebot ist, ist damit auch klar, dass die Staaten durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen keiner unionsrechtlichen Verpflichtung nachkommen. DBA sind daher auch nicht mit „höheren unionsrechtlichen Weihen" versehen als andere völkerrechtliche Verträge oder andere Vorschriften, die Teil des nationalen Rechts sind. Für all diese Regelungen gilt, dass sie den unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen haben.

Dies bedeutet, dass der EuGH in einem Vorabentscheidungsverfahren auch nicht über die Auslegung von DBA zu entscheiden hat. Die nationalen Gerichte legen dem EuGH keine konkreten Rechtsvorschriften vor, sondern beschreiben die Rechtslage und aufgrund dieser Darlegungen hat der EuGH zu beurteilen, ob eine Vorschrift mit dem vom nationalen Gericht beschriebenen Inhalt einer bestimmten Regelung des Unionsrechts entspricht. Ob die Vorschrift tatsächlich den Inhalt hat, den ihr das vorlegende Gericht beimisst, hat der EuGH nicht zu beurteilen[8]. Lediglich in extremen Situationen – wenn der EuGH beispielsweise den Eindruck gewinnt, es würde sich um einen hypothetischen Rechtsstreit handeln – sieht sich der EuGH befugt, das Vorabentscheidungsersuchen zurückzuweisen[9].

In den seltenen Fällen, in denen der EuGH dieser Linie nicht treu geblieben ist und der Versuchung nicht widerstehen konnte, dennoch DBA-Re-

8 Vgl. EuGH v. 6.12.2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Rz. 46 f.; *Forsthoff*, Treaty Override und Europarecht, IStR 2006, 509 (509); *Beiser*, Verrechnungspreise im Gemeinschaftsrecht, IStR 2008, 588 (590); *Lang*, Zukunft der Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte von Columbus Container, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Wolfram Reiss, 2008, S. 679 (681); *Beiser*, RdW 2010, 55 (56 f.); *Lang*, Der EuGH als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen, in Lüdicke (Hrsg.), FS Frotscher, 2013, S. 365 (367 ff.).

9 Vgl. EuGH v. 16.12.1981, *Foglia/Novello II*, C-244/80, ECLI:EU:C:1981:302, Rz. 18 ff.; EuGH v. 3.2.1983, *Robards*, C-149/82, ECLI:EU:C:1983:26, Rz. 19; EuGH v. 16.7.1992, *Meilicke*, C-83/91, ECLI:EU:C:1992:332, Rz. 25.

gelungen auszulegen, hat er sich nicht mit Ruhm bekleckert[10]. In *Schumacker* hat er sich beispielsweise zu folgender Aussage hinreißen lassen[11]: „So geht auch das internationale Steuerrecht, u.a. das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), davon aus, dass es grundsätzliche Sache des Wohnsitzstaates ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern". Das OECD-MA trägt dem Wohnsitzstaat nicht auf, Steuerpflichtige umfassend zu besteuern. Vielmehr entfalten die dem OECD-MA nachgebildeten DBA bloße Schrankenwirkung. Ebenso wenig legt das OECD-MA dem Wohnsitzstaat die Berücksichtigung der seiner persönlichen Lage und seines Familienstandes kennzeichnenden Umstände nahe[12].

Ein anderes Beispiel ist das Urteil *Lidl Belgium*, in dem der EuGH Betriebsstätten zu „selbständigen Einheiten" hochstilisiert hat[13]: „Wie nämlich die Bestimmungen des Abkommens belegen, stellt eine Betriebsstätte nach dem Steuerrecht des Abkommens eine selbständige Einheit dar. Zu den Personen, auf die das Abkommen anwendbar ist, gehören daher nach Art. 2 des Abkommens neben natürlichen und juristischen Personen alle Arten von Betriebsstätten, die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a dieses Artikels aufgeführt sind, nicht jedoch die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b des Artikels aufgezählten anderen Kategorien von Einheiten, die von der Definition der Betriebsstätte nach dem Abkommen ausgenommen sind. […] Diese Konzeption der Betriebsstätte als selbständige steuerliche Einheit entspricht der internationalen rechtlichen Praxis, wie sie sich in dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Muster eines Besteuerungsabkommens und insbesondere in dessen Art. 5 und 7 widerspiegelt. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass es für die Mitgliedstaaten nicht sachfremd ist, sich zum Zweck der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren (vgl. Urteile vom 12.5.1998, Gilly, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Rz. 31, und

10 Dazu bereits *Lang*, Double Taxation and EC Law, in Avi-Yonah/Hines/Lang (Hrsg.), Comparative Fiscal Federalism, 2007, S. 11 (16 f.); *Lang* in Lehner, S. 59 (69 ff.); *Lang* in Lüdicke, S. 365 (370 ff.).

11 EuGH v. 27.6.1996, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 32.

12 Kritisch bereits *Lang* in Avi-Yonah/Hines/Lang, S. 11 (15 ff.); *Lang* in Lüdicke, S. 365 (370 ff.).

13 EuGH v. 15.5.2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 21 f.

vom 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Rz. 48)."

Umgekehrt wurde der EuGH – diesmal allerdings zu Unrecht[14] – vielfach dafür gescholten, in *Amurta* Voraussetzungen aufgestellt zu haben, die das DBA zwischen der Niederlande und Portugal erfüllen müsste, um zu verhindern, dass eine Vorschrift des nationalen niederländischen Steuerrechts den Grundfreiheiten widerspricht[15]. Diese Voraussetzungen – nämlich Anrechnung im Ansässigkeitsstaat und gegebenenfalls Rückzahlung der im Quellenstaat erhobenen Steuer durch den Ansässigkeitsstaat[16] – finden sich nicht in diesem DBA und vermutlich auch in keinem anderen DBA. Der EuGH hat aber nicht das konkrete DBA auszulegen. Aus diesem Grund hat er korrekterweise nicht selbst überprüft, ob das DBA Niederlande – Portugal diesen Vorgaben gerecht wird[17]. Dies ist alleine Sache des vorlegenden niederländischen Gerichts.

Allerdings kann es auch Konstellationen geben, in denen der EuGH zur DBA-Auslegung nicht bloß berechtigt, sondern sogar verpflichtet ist: Art. 25 des DBA Österreich – Deutschland bestimmt den EuGH als Schiedsinstanz bei Auslegungskonflikten zwischen der österreichischen und deutschen Finanzverwaltung[18]. Am 12.9.2017 ist erstmals ein Urteil des EuGH auf Grundlage dieser Vorschrift ergangen. Es ging dabei um die Interpretation des Ausdrucks „Gewinnbeteiligung" in Art. 11 Abs. 2 des DBA[19]. Der EuGH nutzte die Gelegenheit, um Position im Meinungs-

14 Vgl. *Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (110); *Lang* in Lehner, S. 59 (71); *Lang* in Lüdicke, S. 365 (370).

15 Kritisch zu dieser Rechtsprechung bspw Schlussanträge von GA *Mengozzi* in Amurta 7.6.2007 – Rs. C-379/05, ECLI:EU:C:2007:323, Nr. 78; vgl. auch *Kemmeren*, ECJ should not unbundle integrated tax systems! EC Tax Review 2008, 4 (8 ff.).

16 Dazu präzisierend EuGH v. 20.10.2011, *Kommission/Deutschland*, C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670.

17 EuGH v. 8.11.2007, *Amurta*, C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655, Rz. 82 f.

18 Zu dieser Vorschrift *Züger*, Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich – Deutschland, SWI 1999, 19 (19); *Züger*, Der Einfluss des Schiedsverfahrens vor dem EuGH auf das Abgabenrecht, in Holoubek/Lang (Hrsg.), EuGH-Verfahren in Steuersachen, 2000, 301 (303); ebenfalls *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (109).

19 EuGH v. 12.9.2017, *Republik Österreich gegen Bundesrepublik Deutschland*, C-648/15, ECLI:EU:C:2017:664; s. hierzu *Lang*, DBA-Interpretation durch den EuGH, SWI 2017, 507 (507 f.); *Jirousek*, EuGH entscheidet im Schiedsverfahren zugunsten Österreichs, SWK 2017, 1186 (1186 f.); zu den Schlussanträgen vgl. *Jirousek*, Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 DBA Deutschland –

streit um die Bedeutung der Auslegungsvorschrift der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift zu beziehen. Er kam zum überzeugenden Ergebnis, dass diese Regelung keine Ausnahme vom Grundsatz darstellt, wonach DBA autonom, also aus sich selbst heraus auszulegen sind, sondern diesen Grundsatz bestätigt[20]. Problematisch sind aber andere Aussagen in diesem Urteil[21]: So hält der EuGH offenbar die Zulässigkeit der Erhebung einer Quellensteuer für unionsrechtich problematisch, obwohl die Doppelbesteuerung durch die im Abkommen vorgesehene Anrechnung der Steuer im Ansässigkeitsstaat vermieden wird. Mit dem zur selben abkommensrechtlichen Vorschrift ergangenen BFH-Urteil weigerte sich der EuGH, sich inhaltlich auseinanderzusetzen. Bedauerlicherweise berief sich der EuGH in seiner Urteilsbegründung wieder einmal auf den aus der Steinzeit der Methodenlehre stammenden und heute längst überwundenen Grundsatz, wonach Ausnahmevorschriften im Zweifelsfalle eng auszulegen wären[22]. Mit Ausnahme der begrüßenswerten Aussagen zu Art. 3 Abs. 2 OECD-MA wird das Urteil aufgrund der geschilderten Schwächen vermutlich keine besondere Bedeutung für die Rechtsprechung anderer Gerichte haben. Eine Chance, den EuGH als jenes übernationale Gericht zu etablieren, das die Standards bei der DBA-Auslegung setzt, ist damit verpasst worden.

2. Kein unionsrechtlicher Schutz vor Treaty Override

Der EuGH hat auch bereits wiederholt entschieden, dass Unionsrecht nicht vor einem Treaty Override schützt. In *Columbus Container* Services hat er das wie folgt begründet[23]: „Auch wenn die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer in Rz. 27 des vorliegenden Urteils genannten Zuständigkeiten zahlreiche bilaterale Abkommen zur Beseitigung oder Abmil-

Schlussanträge des Generalanwalts, SWI 2017, 300 (301); s. auch *Kerschner/Koppensteiner/Seydl*, Österreich erhebt aufgrund einer DBA-Streitigkeit erstmals Klage beim EuGH, SWI 2016, 135 (135 f.).

20 Näher *Lang*, SWI 2017, 507 (507 f.).

21 Dazu ausführlich *Lang*, SWI 2017, 507 (507 f.).

22 Kritisch zur Auffassung, wonach Ausnahmevorschriften eng auszulegen wären, bereits *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff.; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75.

23 Vgl. EuGH v. 6.12.2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Rz. 46 f.; zur Rs. *Columbus Container* s. auch *Lang* in Kirchhof/Niekens, S. 679 (679 ff.).

derung der erwähnten negativen Wirkungen geschlossen haben, ist der Gerichtshof im Rahmen von Art. 234 EG nicht dafür zuständig, festzustellen, ob ein vertragschließender Mitgliedstaat ein solches Abkommen verletzt hat. […] Wie der Generalanwalt in Nr. 46 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, darf nämlich der Gerichtshof das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren streitigen und einem Doppelbesteuerungsabkommen wie dem DBA nicht prüfen, da diese Frage nicht zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts gehört (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14.12.2000, AMID, C-141/99, Slg. 2000, I-11619, Rz. 18).“

Ebenso klar sind die Ausführungen des EuGH in *Damseaux*[24]: „Nach der Rechtsprechung ist der Gerichtshof […] im Rahmen von Art. 234 EG nicht dafür zuständig, darüber zu befinden, ob ein vertragsschließender Mitgliedstaat gegebenenfalls die Bestimmungen bilateraler Abkommen verletzt hat, die die Mitgliedstaaten geschlossen haben, um die nachteiligen Wirkungen, die sich aus dem Nebeneinander nationaler Steuersysteme ergeben, zu beseitigen oder abzumildern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6.12.2007, Columbus Container Services, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Rz. 46). Der Gerichtshof kann auch das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme und einem Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden bilateralen Steuerabkommen nicht prüfen, da diese Frage nicht die Auslegung des Gemeinschaftsrechts betrifft (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4.12.2000, AMID, C-141/99, Slg. 2000, I-11619, Rz. 18, sowie Columbus Container Services, Rz. 47).“

Diese Auffassung überzeugt[25]: Wenn DBA-Vorschriften aus dem Blickwinkel des Unionsrechts auf derselben Stufe wie andere Vorschriften des nationalen Rechts stehen, gilt für einen Konflikt zwischen Abkommensrecht und anderen Vorschriften des nationalen Steuerrechts nichts anderes wie für einen Konflikt zwischen zwei Vorschriften des nationa-

24 Vgl. EuGH v. 16.7.2009, *Damseaux*, C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471, Rz. 22; s. auch *Cerioni*, Double Taxation and the Internal Market: Reflections on the ECJ's Decisions in Block and Damseaux and the Potential Implications, Bulletin for International Taxation 2009, 543 (550 f.) und *Kühbacher*, Die Rs Damseaux: Ist juristische Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsrecht nun endgültig erlaubt? ÖStZ 2009, 496 (496 f.).

25 Dazu bereits *Lang* in Lehner (Hrsg.), S. 59 (86 f.); ebenso *Lang*, Der EuGH als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen, in Lüdicke/Mössner/Hummel (Hrsg.), Das Steuerrecht der Unternehmen – Festschrift für Gerrit Frotscher, S. 365 (369) und *Lang* in Kirchhof/Nieskens, S. 679 (681).

len Rechts, von denen keine völkerrechtlichen Ursprungs ist: Das vorlegende Gericht hat im Falle eines Normwiderspruchs zu beurteilen, welche Vorschrift vorgeht und die sich dann daraus ergebende Rechtslage dem EuGH darzulegen. Es ist nicht Aufgabe des EuGH, die sich nach dem Recht des Mitgliedsstaates ergebende Rechtslage – und damit auch das Verhältnis zwischen zwei einander widersprechenden Vorschriften des nationalen Rechts – selbst zu beurteilen oder die Entscheidung des vorlegenden Gerichts zu überprüfen. Daher hat der EuGH auch nicht darüber abzusprechen, ob die Vorschrift des nationalen Steuerrechts tatsächlich der Abkommensvorschrift vorgeht.

3. Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des Kommentars

Häufig finden sich in Urteilen des EuGH Hinweise auf das OECD-MA. Entsprechende Passagen in *Schumacker* und *Lidl Belgium* wurden bereits weiter oben wiedergegeben[26]. Formulierungen ähnlich wie jener in *Gilly* finden sich auch in anderen Urteilen des EuGH[27]: „Für die Mitgliedstaaten ist es ferner nicht abwegig, sich für die Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis und dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren, das insbesondere in Art. 19 Abs. 1 Buchstabe a in der Fassung von 1994 die Anwendung des Kassenstaatsprinzips vorsieht. Nach der Kommentierung zu diesem Artikel hat dieser Grundsatz seine Grundlage in den Regeln der internationalen Courtoisie und des gegenseitigen Respekts souveräner Hoheitsträger und ‚ist in so vielen Abkommen zwischen Mitgliedstaaten der OECD enthalten, dass er bereits als international anerkannt angesehen werden kann'". In *van Hilten* fand es der EuGH wert hervorzuheben, dass die relevante DBA-Bestimmung zwar nicht im OECD-MA selbst enthalten, aber immerhin vom OECD-Kommentar als mögliche Alternative ausdrücklich erwähnt ist[28]: „Außerdem hat der Gerichtshof be-

26 EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 32; EuGH v. 15.5.2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 21; s. auch *Dubut*, The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law, Intertax 2012, 2 (5 f.).

27 Vgl. EuGH v. 12.5.1988, *Gilly*, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, Rz. 31; s. auch *Lang* in Lehner, S. 59 (69 ff.); ebenso *Kokott*, Chapter 5 – European Court of Justice, in Maisto (Hrsg.), Courts and Tax Treaty Law, 2007, S. 1 (2).

28 Vgl. hierzu EuGH v. 23.2.2006, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Rz. 48; s. auch *Dubut*, Intertax 2012, 2 (8 f.).

reits festgestellt, dass es für die Mitgliedstaaten nicht sachfremd ist, sich zum Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und den von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren (vgl. Urteil Gilly, Rz. 31). Wie die niederländische Regierung ausgeführt hat, entspricht die im Ausgangsverfahren streitige Regelung dem Bericht zum Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen (Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1982). Aus dem Bericht zu den Art. 4, 7, 9a und 9b dieses Musterabkommens geht hervor, dass eine derartige Regelung durch die Sorge gerechtfertigt ist, eine Form der Steuerflucht zu vermeiden, die darin besteht, dass ein Angehöriger eines Staates im Hinblick auf seinen Tod seinen Wohnsitz in einen anderen Staat verlegt, in dem die Steuer niedriger ist. In dem Bericht heißt es, dass die Doppelbesteuerung durch ein System von Steuergutschriften vermieden werde und dass, da eine Verhinderung von Steuerflucht nur gerechtfertigt sei, wenn der Tod kurz nach der Verlegung des Wohnsitzes eintrete, der Zeitraum höchstens zehn Jahre betragen dürfe. Dem Bericht zufolge kann außerdem der Anwendungsbereich dahin ausgeweitet werden, dass er nicht nur die Angehörigen des betreffenden Staates erfasst, sondern auch Gebietsansässige ohne die Staatsangehörigkeit dieses Staates."

Der EuGH ging in all diesen Fällen nie so weit, aus der Akzeptanz einer Regelung durch das OECD-Musterabkommen oder den OECD-Kommentar bereits alleine auf ihre Unionsrechtskonformität zu schließen. Vielmehr dienen die Verweise auf OECD-Musterabkommen oder den Kommentar der Abrundung der Argumentation. Sie zeigen, dass der EuGH den Arbeiten der OECD großes Gewicht beimisst. Die Hinweise auf OECD-Musterabkommen oder Kommentar erwecken gelegentlich den Eindruck, dass in Fällen, in denen eine dem OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung in ein DBA übernommen wurde, es besonderer Argumente bedarf, um eine Unionsrechtswidrigkeit zu erweisen[29]. Der EuGH sagt das zwar nicht ausdrücklich, aber die Übereinstimmung einer DBA-Regelung mit dem OECD-Musterabkommen könnte die – allerdings widerlegbare – Vermutung der Unionsrechtskonformität begründen.

Überzeugend ist der große Respekt, den der EuGH den Arbeiten der OECD entgegenbringt, aus unionsrechtlicher Sicht allerdings nicht:

29 So bereits *Dubut*, Intertax 2012, 2 (10 ff.); ebenso *Lang* in Kirchhof/Niesk, S. 679 (684) und *Lang* in Avi-Yonah/Hines/Lang, S. 11 (33).

Musterabkommen der OECD und die dazugehörigen Kommentare sind nichts anderes als rechtlich unverbindliche Empfehlungen des OECD-Fiskalausschusses. Sie werden von den Vertretern der Steuerverwaltungen der OECD-Staaten erarbeitetet, und werden auch von diesen Experten immer wieder abgeändert. Im Regelfall werden diese Beschlüsse auch nicht von den gesetzgebenden Organen der Mitgliedsstaaten genehmigt. Sie sind daher nicht einmal von den Gesetzgebern der Mitgliedsstaaten der EU, die auch der OECD angehören, gebilligt worden, geschweige denn von EU-Organen. Gesetzgeberische Akte der Mitgliedsstaaten unterzieht der EuGH aber seiner üblichen strengen Kontrolle. Er zögert nicht einmal dann davor, nationale Regelungen als unionsrechtswidrig zu erachten, wenn sie Bestandteil der Rechtsordnungen aller Mitgliedsstaaten sind[30]. Umso weniger ist es dann angebracht, Regelungen bloß deshalb mit Samthandschuhen anzufassen, weil sie auf einer Empfehlung des OECD-Fiskalrates beruhen.

Interessant ist eine Vorlagefrage, über die der EuGH in seinem am 16.5.2017 ergangenen Urteil *Berlioz Investment Fund* zu entscheiden hatte. Es ging um die Auslegung der Amtshilferichtlinie und das vorlegende Gericht betonte die Parallele zu Art. 26 OECD-Musterabkommen[31]: „Sind Art. 1 Abs. 1 und Art. 5 der Richtlinie 2011/16 im Licht der Parallelität zum Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit, das sich aus dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ergibt, einerseits und des in Art. 4 EUV verankerten Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit andererseits sowie im Licht des Regelungszwecks der Richtlinie 2011/16 dahin auszulegen, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen, um die ein Mitgliedstaat einen anderen Mitgliedstaat ersucht, für den betreffenden Besteuerungsfall und den angegebenen steuerlichen Zweck eine Voraussetzung darstellt, die das Auskunftsersuchen erfüllen muss, um die Verpflichtung der zuständigen Behörde des ersuchten Mitgliedstaats, ihm zu entsprechen, auszulösen und eine von ihr gegen einen die Informationen besitzenden Dritten erlassene Anordnung zu rechtfertigen?“

30 *Lang* in Kirchhof/Niesk, S. 679 (684).

31 EuGH v. 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, Rz. 31; zur Rs *Berlioz Investment* s. auch *Wöhrer*, Berlioz vs. *Sabou*: Grundrechtsschutz im Amtshilfeverfahren, SWI 2017, 402 (403 f.).

Der EuGH hielt den Hinweis auf das OECD-Musterabkommen für relevant[32]: „Wie mehrere Regierungen und die Kommission geltend gemacht haben, spiegelt dieser Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit den in Art. 26 des OECD-Musterabkommens verwendeten Begriff wider, sowohl wegen der Ähnlichkeit der verwendeten Konzepte als auch wegen der Bezugnahme auf die OECD-Abkommen in der Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates KOM(2009) 29 endgültig vom 2.2.2009 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, der zum Erlass der Richtlinie 2011/16 geführt hat. Nach den am 17.7.2012 angenommenen Kommentaren des OECD-Rates zu diesem Artikel steht es den Vertragsstaaten nicht frei, ‚fishing expeditions' zu unternehmen oder um Auskünfte zu ersuchen, die wahrscheinlich für die Steuerangelegenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen unerheblich sind. Es muss vielmehr vernünftigerweise die Möglichkeit bestehen, dass sich die erbetenen Auskünfte als erheblich erweisen."

In diesem Fall hat der EuGH dem OECD-Musterabkommen zurecht Bedeutung beigemessen: Offenkundig stand die Regelung des Art. 26 OECD-MA für die Richtlinienvorschrift Pate. Daher ist es im Rahmen der historischen Interpretation durchaus gerechtfertigt, wenn der EuGH auf die Arbeiten der OECD zurückgreift, die auch die Grundlage für die Richtlinienvorschrift waren. Bedenklich ist allerdings, dass der EuGH auch die erst am 17.7.2012 angenommenen Kommentare der OECD für maßgeblich erachtet, obwohl der Richtlinienvorschlag aus 2009 stammt und die Richtlinie 2011 angenommen wurde. Den Richtlinienverfassern kann kaum unterstellt werden, diese späteren Entwicklungen bereits vorhergesehen zu haben[33]. Die aus 2012 stammenden Arbeiten der OECD hätten daher nicht mehr berücksichtigt werden dürfen.

32 EuGH v. 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, Rz. 67; s. hierzu auch die Schlussanträge von GA *Wathelet* in Berlioz Investment Fund, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:2, Nr. 102; Vgl. auch Rz. 570 der Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom 2.2.2009 (KOM[2009] 29 endgültig). Der Gerichtshof hat die Tatsache, dass sich die Mitgliedstaaten an einem OECD-Musterabkommen orientieren, bereits legitimiert. Vgl. beispielsweise – zum Muster-Doppelbesteuerungsabkommen – EuGH v. 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 32.

33 Zur ähnlich gelagerten Problematik der Heranziehung späterer OECD-Kommentare für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA *Lang*, Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously concluded Tax Treaties, Intertax 1997, S. 7 (7 f.);

III. DBA und Grundfreiheiten

1. Vergleichbarkeitsprüfung

Zumindest auf dem Gebiet der direkten Steuern dominiert die Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten bis heute. Daher spielen DBA insbesondere in der grundfreiheitlichen Judikatur eine große Rolle, und die Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten bietet die größte Fundgrube, um zu einer Einschätzung zu gelangen, welche Bedeutung DBA in Hinblick auf eine bestimmte Vorschrift des Unionsrechts haben. Daher soll exemplarisch die Judikatur zu den Grundfreiheiten näher untersucht werden.

Eine spannende Frage dabei ist, ob es mit den Grundfreiheiten vereinbar ist, wenn unterschiedliche DBA-Regelungen im Verhältnis zu unterschiedlichen Staaten anwendbar sind. Die Beantwortung dieser Frage hängt zunächst davon ab, ob neben der vertikalen Vergleichbarkeitsprüfung auch Platz für die horizontale Vergleichbarkeitsprüfung ist. Dazu hat es im Schrifttum vielfach Zweifel gegeben, die sich dadurch genährt haben, dass der EuGH vor allem dann in Fällen horizontaler Vergleichbarkeit einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten festgestellt hat, wenn sich zu derselben Regelung auch eine in vertikaler Hinsicht vergleichbare Situation finden hat lassen, aufgrund derer die unterschiedlichen Rechtsfolgen sich bereits als unionsrechtswidrig erwiesen hatten[34]. Allerdings hätte es wenig Sinn gemacht, dass der EuGH überhaupt die horizontale Vergleichbarkeitsprüfung vorgenommen hat, wenn er nicht alleine deshalb auch einen Grundfreiheitenverstoß für möglich erachtet hätte[35]. Schließlich kann die unterschiedliche Behandlung verschiede-

ebenso *Lang*, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2008, 281 (286).

34 Zur horizontalen Vergleichspaarbildung in der EuGH-Rechtsprechung vgl. auch *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 2007, S. 33 ff.; *Schmidtmann*, Zur vertikalen und horizontalen Vergleichspaarbildung des EuGH aus ökonomischer Sicht, IWB 2008, 937 (937 ff.); *Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (104 ff.); *Calderón/Baez*, The Columbus Container Services ECJ Case and Its Consequences: A Lost Opportunity to shed Light on the Scope of the Non-discrimination Principle, Intertax 2009, 212 (213 ff.); siehe auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 2010, S. 94 ff. und S. 579 ff.

35 Vgl. *Lang*, Jüngste Tendenzen *zur* „horizontalen" Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung *des* EuGH zu den Grundfreiheiten, SWI 2011, 154 (159). Siehe auch *Lang*, Totgesagte leben länger: Horizontale Ver-

ner grenzüberschreitender Situationen den Gemeinsamen Markt genauso beeinträchtigen wie die unterschiedliche Behandlung von Inlands- und Auslandssachverhalten[36]. Das Urteil *Soporo* hat schließlich letzte Zweifel beseitigt: Der EuGH hat deutlich gemacht, dass verschiedene grenzüberschreitende Situationen ebenfalls als vergleichbar angesehen werden können und sich im Falle einer unterschiedlichen Behandlung die Notwendigkeit einer Rechtfertigungs- und gegebenenfalls einer Verhältnismäßigkeitsprüfung stellt[37].

Im Falle unterschiedlicher Behandlung grenzüberschreitender Konstellationen aufgrund unterschiedlicher DBA hat der EuGH allerdings bereits 2005 erkennen lassen, dass er hier keine Möglichkeit der Annahme vergleichbarer Situationen sieht. „Leading Case" war das Urteil in D[38]: „Eine gleiche Behandlung eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen wie des Herrn D. und eines in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Vermögensteuer in den Niederlanden setzt voraus, dass davon auszugehen ist, dass sich diese beiden Steuerpflichtigen in der gleichen Lage befinden. […] Insoweit ist jedoch zu berücksichtigen, dass das belgisch-niederländische Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung derselben Einkommen und Vermögenswerte in den Niederlanden und in Belgien in Art. 24 eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten vorsieht und in Art. 25 Abs. 3 bestimmt, dass natürlichen Personen, die in einem dieser beiden Staaten ansässig sind, in dem anderen Staat die persönlichen Abzüge zugute kommen, die dieser Staat seinen eigenen Einwohnern gewährt. […] Die Tatsache, dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten wohnen, ist eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt. Daher befindet sich ein in Belgien ansässiger Steuerpflichtiger hinsichtlich der auf

gleichbarkeit und die Verwirklichung des Binnenmarkts, SWI 2016, 118 (119).

36 Siehe auch EuGH v. 20.1.2011, *Kommission/Griechenland*, C-155/09, ECLI:EU:C:2011:22, Rz. 8; ebenso *Lang*, Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction? European Taxation 2006, 421 (423); *Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (104) und *Lang*, SWI 2016, 118 (119).

37 EuGH v. 24.2.2015, *Sopora*, C-512/13, ECLI:EU:C:2015:108, Rz. 25 ff.; näher *Lang*, There is Life in the Old Dog Yet: Horizontal Comparability and the Establisment of the Internal Market, in Avi-Yonah/Lang (Hrsg.), Comparative Fiscal Federalism, 2. Aufl. 2016, S. 27 (27 ff.); *Lang*, SWI 2016, 118 (118 ff.).

38 EuGH v. 5.7.2005, *D.*, C-376/03, ECLI:EU:C:2005:424, Rz. 59 ff.

unbewegliches Vermögen in den Niederlanden erhobenen Vermögensteuer nicht in der gleichen Lage wie ein außerhalb Belgiens ansässiger Steuerpflichtiger. […] Eine Bestimmung wie Art. 25 Abs. 3 des belgisch-niederländischen Abkommens lässt sich nicht als eine Vergünstigung ansehen, die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könnte, sondern bildet einen integralen Bestandteil des Abkommens und trägt zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit bei."

Der EuGH ist für diese Entscheidung – zu Recht – heftig kritisiert worden[39]: Die vom EuGH gewählte Begründung läuft darauf hinaus, dass die Unionsrechtskonformität einer Regelung in bestimmten Fällen von der Rechtssatzform, derer sich die Normsetzer bedienen, abhängen kann. Ein Mitgliedsstaat könnte sonst unzulässige Diskriminierungen unionsrechtlich dadurch immunisieren, indem er sie – möglicherweise in stillschweigendem Einvernehmen mit dem anderen Mitgliedsstaat, der auf diese Weise „seine" Diskriminierungen der unionsrechtlichen Kontrolle entziehen möchte – in ein DBA „verpackt"[40].

Der EuGH hat sich von dieser Kritik aber nicht beeindrucken lassen und seine Rechtsprechung in *ACT Group Litigation* bestätigt[41]: „Die Tatsache, dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten ansässig sind, ist eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt. Demgemäß befindet sich eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, der mit dem Vereinigten Königreich ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das keine Steuergutschrift vorsieht, hinsichtlich der Besteuerung von Dividenden, die von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft ausgeschüttet worden sind, nicht in der gleichen

39 *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (370 f.); *Weber*, Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case, Intertax 2005, 429 (441 ff.); *Fuchs*, Status quo der Meistbegünstigung im Europäischen Steuerrecht, ÖStZ 2007, 33 (35); bereits früher kritisch zur Rechtssatzform als Rechtfertigungsgrund *Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht: Auswirkungen auf die Abkommenspraxis, 1996, S. 25 (30 ff.).

40 Dazu bereits *Lang*, SWI 2005, 365 (370 f.).

41 EuGH v. 12.12.2006, *ACT Group Litigation*, C-374/04, ECLI:EU:C:2006:773, Rz. 91 f.

Situation wie eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, der ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das eine Steuergutschrift vorsieht (vgl. in diesem Sinne Urteil D., Rz. 61). […] Daraus folgt, dass es nicht gegen die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn der Anspruch auf eine Steuergutschrift, der in einem von einem Mitgliedstaat mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen für im letzteren Staat ansässige Gesellschaften, die Dividenden von einer im ersteren Staat ansässigen Gesellschaft beziehen, vorgesehen ist, nicht auch Gesellschaften zusteht, die in einem dritten Mitgliedstaat ansässig sind, mit dem der erstgenannte Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das einen solchen Anspruch nicht vorsieht."

In *Orange European Smallcap Fund NV* hat der EuGH an dieser Rechtsprechung festgehalten[42]: „Zu von den Mitgliedstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass der Anwendungsbereich eines solchen Abkommens auf die darin genannten natürlichen oder juristischen Personen beschränkt ist (vgl. Urteile D., Rz. 54, und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Rz. 84). […] In diesen Urteilen hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn eine in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Vergünstigung nicht als eine Vergünstigung angesehen werden kann, die von diesem Abkommen losgelöst werden könnte, sondern zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit beiträgt, die Tatsache, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten aus diesem Abkommen nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten ansässig sind, eine Konsequenz ist, die sich aus dem Wesen der Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, und es daher nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, wenn die betreffende Vergünstigung nicht auch Personen gewährt wird, die in einem dritten Mitgliedstaat ansässig sind, da diese sich nicht in einer Lage befinden, die mit derjenigen der von diesem Abkommen erfassten Personen vergleichbar ist (vgl. in diesem Sinne Urteile D., Rz. 59 bis 63, und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Rz. 88 bis 93)."

Da die genannten Urteile Gebietsfremde betrafen, wurde im Schrifttum die Hoffnung geäußert, der EuGH würde im Falle Gebietsansässiger an-

42 EuGH v. 20.5.2008, *Orange European Smallcap Fund NV*, C-194/06, ECLI:EU:C:2008:289, Rz. 50 f.

ders entscheiden[43]. In *Riskin und* Timmermans ging es um eine Konstellation, in der nicht Gebietsfremde, sondern Gebietsansässige unterschiedlichen DBA-Regelungen unterworfen waren. Dazu kam, dass ein mit einem Drittstaat abgeschlossenes DBA günstigere Regelungen für die unter dieses Abkommen fallenden Gebietsansässigen als das mit einem anderen Mitgliedsstaat abgeschlossene DBA vorsah. Dennoch erachtete der EuGH seine bereits zitierte Rechtsprechungslinie auch in diesen Fällen für maßgebend[44]: „Im Zusammenhang mit bilateralen Steuerabkommen geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass der Anwendungsbereich eines solchen Abkommens auf die darin genannten natürlichen oder juristischen Personen beschränkt ist. Die darin vorgesehenen Vergünstigungen bilden einen integralen Bestandteil der Gesamtheit der Bestimmungen des Abkommens und tragen zur allgemeinen Ausgewogenheit der Beziehungen zwischen den beiden Vertragsstaaten bei (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5.7.2005, D., C-376/03, EU:C:2005:424, Rz. 54 und 61 bis 62, und vom 20.5.2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, Rz. 50 bis 51). Wie die Generalanwältin in Rz. 43 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, besteht diese Situation in gleicher Weise bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Mitgliedstaaten wie bei solchen mit Drittstaaten. […] In Bezug auf das Ausgangsverfahren ist darauf hinzuweisen, dass der Vorteil einer bedingungslosen Anrechnung in den Fällen gewährt wird, in denen das Königreich Belgien sich im Rahmen von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen mit bestimmten Drittstaaten, die einen Quellensteuerabzug auf Dividenden vorgenommen haben, dazu verpflichtet hat, den belgischen Gebietsansässigen die Anrechnung der Quellensteuer auf die in Belgien geschuldete Steuer zu gestatten. […] Daraus folgt, dass der Geltungsbereich eines solchen Abkommens auf belgische Gebietsansässige beschränkt ist, die Dividenden aus einem solchen Drittstaat erhalten und bei denen der Drittstaat einen Quellensteuerabzug vorgenommen hat. Der Umstand, dass der betreffende Vorteil nur belgischen Gebietsansässigen gewährt wird, die in den Geltungsbereich dieses Abkommens fallen, kann nicht als eine Vergünstigung angesehen werden, die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könnte, da, wie in Rz. 31 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, dieser Vorteil einen integralen Bestandteil der Bestimmungen des Abkommens bildet und zur allgemei-

43 *Lang*, SWI 2005, 365 (373); *Lang*, Wohin geht das internationale Steuerrecht? IStR 2005, 289 (295).

44 EuGH v. 30.6.2016, *Riskin und Timmermans*, C-176/15, ECLI:EU:C:2016:488, Rz. 31 ff.

nen Ausgewogenheit der Beziehungen zwischen den beiden Vertragsstaaten beiträgt. […] Unter diesen Umständen befinden sich belgische Gebietsansässige wie die im Ausgangsverfahren Betroffenen, die Dividenden aus Mitgliedstaaten wie etwa der Republik Polen erhalten und für eine Anrechnung der Quellensteuer auf die belgische Steuer die Voraussetzung nach Art. 285 EStGB 1992 erfüllen müssen, nicht in einer objektiv vergleichbaren Situation wie belgische Gebietsansässige, die Dividenden aus einem Drittstaat erhalten, mit dem das Königreich Belgien ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, das ein bedingungsloses Recht auf eine solche Anrechnung vorsieht."

Es ist bedauernswert, dass der EuGH den Mitgliedsstaaten für den Abschluss der DBA einen Freibrief erteilt hat. DBA-Regelungen stehen damit jedenfalls in grundfreiheitenrechtlicher Hinsicht außerhalb der gerichtlichen Kontrolle. Da der EuGH bereits die Vergleichbarkeit in solchen Fällen verneint hat, hat er sich auch die Möglichkeit genommen, die Differenzierung zumindest auf ihre Verhältnismäßigkeit zu prüfen, wie er es könnte, wenn er die Vergleichbarkeit zwar bejaht, die Regelung durch DBA aber bloß als Rechtfertigung angesehen hätte. GA *Kokott* hätte dem EuGH zumindest vorgeschlagen, den Fall auf Ebene der Rechtfertigung zu entscheiden, wobei sie – aufgrund der Besonderheiten der Kapitalverkehrsfreiheit – auch keinen Platz für eine Verhältnismäßigkeitsprüfung sah[45].

2. Rechtfertigungsprüfung

Weitere Besonderheiten ergeben sich vor allem in Hinblick auf die Berücksichtigung von Auslandsverlusten. Am Beginn stand das Urteil *Marks & Spencer*, in dem der EuGH postulierte, dass im Falle einer nationalen Regelung, die einen Ausgleich zwischen positiven und negativen Einkünften zweier gebietsansässiger Konzerngesellschaften vorsieht, Verluste ausländischer Tochtergesellschaften nicht im Inland berücksichtigt werden müssen, es sei denn, es handelt sich um finale Verluste[46]. Diese Rechtsprechung erstreckte der EuGH zunächst auf nach DBA befreite ausländische Betriebsstätten[47]. Er definierte den Begriff der finalen

45 Schlussanträge von GA *Kokott* in *Riskin und Timmermans*, C-176/15, ECLI:EU:C:2016:246, Nr. 31 ff.

46 EuGH v. 13.12.2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 59.

47 Vgl. EuGH v. 15.5.2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278; *Lang*, Ist die Rechtsprechung des EuGH zu den finalen Verlusten am Ende? in

Verluste aber im Laufe der Zeit immer enger, so dass er letztlich nahezu oder gänzlich bedeutungslos wurde[48]. Parallel dazu entwickelte der EuGH eine Rechtsprechungslinie, die das Erfordernis postuliert, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten zu wahren[49]. Dabei handelt es sich – wie der EuGH in *Timac Agro Deutschland* betonte[50] – „um ein vom Gerichtshof anerkanntes legitimes Ziel, aufgrund dessen es erforderlich sein kann, auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten der in einem dieser Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen, sowohl was Gewinne als auch was Verluste betrifft, nur dessen Steuerregeln anzuwenden (Urteil *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, Rz. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung)."

Im Ergebnis dürfte es dem EuGH nunmehr darum gehen, Gewinne und Verluste symmetrisch zu behandeln und im Regelfall nicht mehr den Abzug der Verluste zu verlangen, wenn Gewinne aufgrund einer DBA-Befreiung oder aus anderen Gründen auch nicht besteuert werden dürfen. Aus diesem Grund unterscheidet er auch – wie seine Ausführungen in *Timac Agro Deutschland* zeigen – nicht mehr zwischen den verschiedenen Rechtfertigungsgründen[51]: „Vorab ist darauf hinzuweisen, dass sich die Anliegen der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und der steuerlichen Kohärenz decken (Urteil *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, Rz. 80). Außerdem sind die Ziele der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten und der Vermeidung von Steuerumgehung miteinander verknüpft (Urteil *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, Rz. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung). […] Zur Verhältnismäßigkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerregelung ist darauf hinzuweisen, dass die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse darauf abzielt, die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit des Abzugs von Verlusten zu wahren.

Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 63 (65 ff.).

48 Ausführlich *Lang* in Schön/Heber, S. 63 (74 ff.).

49 Vgl. *Lang*, European Taxation 2006, 421 (430); s. auch *Lang*, Marks & Spencer – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, SWI 2006, 3 (11 ff.); *Lang*, The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word, European Taxation 2006, 54 (66 f.); *Lang* in Schön/Heber, S. 83 (83 ff.).

50 EuGH v. 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 34.

51 EuGH v. 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 47 ff.

Das Erfordernis der Wahrung dieser Symmetrie verlangt, dass die abgezogenen Verluste einer Betriebsstätte durch die Besteuerung ihrer unter der Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats erwirtschafteten Gewinne ausgeglichen werden können, und zwar sowohl der im gesamten Zeitraum, in dem die Betriebsstätte zur gebietsansässigen Gesellschaft gehörte, realisierten Gewinne als auch der zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung realisierten Gewinne (Urteil *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rz. 32 und 33). […] Mit einem solchen Ausgleich kann außerdem die steuerliche Kohärenz gewährleistet werden, da er das untrennbare Pendant zur vorangegangenen Berücksichtigung dieser Verluste ist (vgl. in diesem Sinne Urteil *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588, Rz. 54). […] Überdies lässt sich mit ihm auch eine Steuerumgehung verhindern, weil er die Gefahr von Verhaltensweisen ausschließt, mit denen die normalerweise im Sitzstaat der Gesellschaft, zu der die Betriebsstätte gehört, zu zahlende Steuer umgangen werden soll."

In *Timac Agro Deutschland* geht der EuGH so weit, zur Rechtfertigungsprüfung überhaupt nur dann zu gelangen, wenn der Ansässigkeitsstaat den Abzug der Verluste der im anderen Mitgliedsstaat gelegenen Betriebsstätte nach seinem innerstaatlichen Recht zulässt, obwohl das DBA die Befreiung vorsieht und dies bewirkt, dass das Abkommen den Ansässigkeitsstaat von der Verpflichtung, die Auslandsverluste zu berücksichtigen, entbindet[52]. Nur dann ist die Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft mit Betriebsstätte im anderen Mitgliedsstaat mit derjenigen einer gebietsänsässigen Gesellschaft mit Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat nach Auffassung des Gerichtshofs vergleichbar. Sonst befinden „sich Betriebsstätten, die in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat belegen sind, in Bezug auf Maßnahmen dieses Mitgliedstaats, die zur Vermeidung oder Abschwächung einer Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen, grundsätzlich nicht in einer mit der Situation gebietsansässiger Betriebsstätten vergleichbaren Situation […] (Urteil *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rz. 24)."[53]

52 EuGH v. 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 28.

53 EuGH v. 20.10.2011, *Kommission/Deutschland*, C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670, Rz. 30.

Das am 22.6.2017 ergangene Urteil *Bechtel* geht aber wieder in eine andere Richtung[54]: Es ging um die Abzugsfähigkeit von Beiträgen einer in Deutschland ansässigen und in Frankreich tätigen Arbeitnehmerin zur französischen Alters- und Krankenversicherung. Die Gehälter der Arbeitnehmerin waren in Deutschland aufgrund des DBA von der Bemessungsgrundlage auszunehmen, und die deutsche Finanzverwaltung verweigerte folglich den Abzug der Beiträge als Sonderausgaben, weil sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen standen. Zunächst betrachtete der EuGH die Regelung als an die persönliche und familiäre Situation der Steuerpflichtigen geknüpfte steuerliche Vergünstigung und erachtete die *Schumacker*-Rechtsprechung für maßgeblich. Da Deutschland – aufgrund der Zusammenveranlagung der Kläger des Ausgangsverfahrens – in der Lage war, ihr diese Vergünstigungen zu gewähren, befand sich die Klägerin in einer Situation, die der eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen, der seine Einkünfte im Wohnsitzmitgliedsstaat erzielt, vergleichbar ist. Anders als in *Timac Agro Deutschland* bestand daher die Notwendigkeit, in die Rechtfertigungsprüfung einzutreten.

Die vom EuGH dazu angestellten Überlegungen sind interessant[55]: „Erstens ist festzustellen, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zwar einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen kann, der eine Beschränkung der Ausübung einer Verkehrsfreiheit innerhalb der Union rechtfertigen kann […]. […] Nach ständiger Rechtsprechung können die Mitgliedstaaten zwar im Rahmen bilateraler Abkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Bestimmung ihrer jeweiligen Steuerhoheit festlegen, jedoch erlaubt es diese Aufteilung der Steuerhoheit den Mitgliedstaaten nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen. Bei der Ausübung der in dieser Weise in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgeteilten Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten nämlich verpflichtet, den Unionsvorschriften nachzukommen ([…]). […] Im vorliegenden Fall wurde die Frage der Aufteilung der Steuerhoheit […] im deutsch-französischen Abkommen [so] geregelt, […] dass die aus Frank-

54 EuGH v. 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 32; EuGH v. 26.5.2016, *Kohll und Kohll-Schlesser*, C-300/15, ECLI:EU:C:2016:361, Rz. 45; EuGH v. 12.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 26; EuGH v. 22.10.2017, *Bechtel*, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 52.

55 EuGH v. 22.10.2017, *Bechtel*, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 64 f.

reich stammenden Einkünfte, die nach dem Abkommen in diesem Mitgliedstaat zu versteuern sind und die von in der Bundesrepublik Deutschland gebietsansässigen Personen erzielt werden, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Besteuerung ausgenommen sind, ohne dass diese Regelung das Recht der Bundesrepublik Deutschland einschränkte, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen. Schließlich ist der Staat, aus dem die Einkünfte stammen, nach dem Abkommen nicht zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen verpflichtet, die ihre wirtschaftliche Betätigung in diesem Mitgliedstaat ausüben und im anderen Mitgliedstaat wohnen. […] Die Bundesrepublik Deutschland hat somit die Aufteilung der Steuerhoheit, wie sie sich aus den Vereinbarungen selbst des deutsch-französischen Abkommens ergibt, freiwillig akzeptiert, indem sie auf das Recht zur Besteuerung von Löhnen wie den von der Klägerin des Ausgangsverfahrens erzielten verzichtet hat, ohne im Vertragswege von ihrer Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen, die in ihrem Hoheitsgebiet wohnen und ihre wirtschaftliche Betätigung in Frankreich ausüben, entbunden zu sein. […] Dieser Mechanismus für die Aufteilung der Steuerhoheit kann nicht zur Rechtfertigung dafür herangezogen werden, dass dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen die Vergünstigungen, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation ergeben, nicht gewährt werden. […] Erlaubte die Bundesrepublik Deutschland den Abzug von Beiträgen zur Kranken- und Altersvorsorgeversicherung wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, würde dies zum einen die in dem deutsch-französischen Abkommen vereinbarte Aufteilung der Steuerhoheit nicht in Frage stellen. Durch die Gewährung des Abzugs dieser Beiträge würde die Bundesrepublik Deutschland nicht zugunsten anderer Mitgliedstaaten auf einen Teil ihrer Steuerhoheit verzichten, und dies würde nicht ihre Befugnis beeinträchtigen, die in ihrem Hoheitsgebiet ausgeübten Tätigkeiten zu besteuern. […] Zum anderen hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass sich der Wohnsitzmitgliedstaat eines Steuerpflichtigen nicht auf eine Rechtfertigung im Hinblick auf die ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit berufen kann, um sich der grundsätzlich ihm obliegenden Verantwortung zu entziehen, die dem Steuerpflichtigen zustehenden personen- und familienbezogenen Abzüge zu gewähren, es sei denn, dieser Staat wäre im Vertragswege von seiner Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen, die in seinem Hoheitsgebiet wohnen und ihre wirt-

schaftliche Betätigung teilweise in einem anderen Mitgliedstaat ausüben, entbunden oder er stellte fest, dass ein oder mehrere Beschäftigungsstaaten – auch außerhalb irgendeiner Übereinkunft – in Bezug auf die von ihnen besteuerten Einkünfte Vergünstigungen gewähren, die mit der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation derjenigen Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, die nicht im Hoheitsgebiet dieser Staaten wohnen, dort aber zu versteuernde Einkünfte erzielen. […] Wie jedoch in den Rz. 67 und 68 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist die Bundesrepublik Deutschland nach dem deutsch-französischen Abkommen nicht von ihrer Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen entbunden. […] Jedenfalls stellt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung keine wechselseitige Beziehung zwischen den Gebietsansässigen des betreffenden Mitgliedstaats gewährten steuerlichen Vergünstigungen und den steuerlichen Vergünstigungen her, in deren Genuss diese in ihrem Beschäftigungsmitgliedstaat kommen können (vgl. entsprechend Urteil vom 12.12.2013, *Imfeld und Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, Rz. 73)."

Die Einschätzung des vorliegenden Urteils wird durch dem Umstand erschwert, dass der EuGH den Sonderausgabentatbestand für die Beiträge zur Alters- und Krankenversicherung als Vergünstigung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse ansieht und dementsprechend – auch – seiner *Schumacker*-Rechtsprechung unterstellt. Die *Schumacker*-Rechtsprechung ist aber bereits als solche höchst problematisch[56]. Gleiches gilt für ihren Anwendungsbereich. Derartige Aufwendungen den persönlichen und familiären Verhältnissen zuzuordnen, ist alles andere als selbstverständlich[57]. Klammert man diesen Aspekt aus, kann man sich fragen, warum der EuGH hier – anders als in *Timac Agro Deutschland* für abkommensrechtlich befreite Betriebsstättenfälle – die Vergleichbarkeit von Steuerpflichtigen mit in- und ausländischen Aufwendungen bejaht hat. Der EuGH unterscheidet dann zwi-

56 Vgl. dazu bereits *Rödder/Schönfeld*, Meistbegünstigung und EG-Recht, Anmerkung zu EuGH vom 25.7.2005, IStR 2005, 523 (524 ff.); *Lang* in Avi-Yonah/Hines/Lang, S. 11 (16 ff.); *Lang*, Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende? RIW 2005, 336 (344); *Lang*, *Marks & Spencer* und die Auswirkungen auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten, SWI 2006, 255 (266 ff.); *Lang* in Lehner, S. 59 (69 ff.).

57 Dazu *Lang/Jettmar*, Steuerrecht und Sozial(versicherungs)recht – Anmerkungen zum Schlussantrag in der Rechtssache *Blanckaert*, IWB 2005, 741 (744 ff.).

schen der Aufteilung der Steuerhoheit und deren Ausübung, bei der die Mitgliedsstaaten verpflichtet wären, den Unionsvorschriften nachzukommen. Weiters betont der EuGH, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat „freiwillig" auf das Recht zur Besteuerung von in Frankreich erzielten Löhnen verzichtet hat. Würde der Gerichtshof diese Formulierungen auch in Fällen wie *Timac Agro Deutschland* heranziehen, könnte damit problemlos die Notwendigkeit der Abzugsfähigkeit von Auslandsverlusten trotz DBA-Befreiung begründet werden.

Somit ist es schwierig, die Grenze zwischen Fällen wie *Timac Agro Deutschland* und *Bechtel* zu ziehen. Der EuGH hat sich vermutlich davon beeindrucken lassen, dass die Abzugsfähigkeit der Beiträge zur Kranken- und Pensionsversicherung im Rahmen der Sonderausgaben und nicht im Rahmen der Einkünfteermittlung geregelt ist. Man kann bloß darüber spekulieren, ob der EuGH zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre, wenn solche Zahlungen bereits als Werbungskosten abzugsfähig wären. In jedem Fall sollte es nicht auf die nationale Regelungstechnik ankommen.

3. Verhältnismäßigkeitsprüfung

Auch auf Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung gibt es für DBA mitunter eine Sonderrolle: Nach ständiger Rechtsprechung zählt die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen können[58]. Aus der Judikatur des Gerichtshofs ergibt sich aber auch – und hier kommt die Verhältnismäßigkeitsprüfung ins Spiel –, „dass sich in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten der Union nicht von vornherein ausschließen lässt, dass der Steuerpflichtige etwa in der Lage ist, einschlägige Belege vorzulegen, anhand deren die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, ob er in seinem Sitzstaat Anforderungen erfüllt, die den im fraglichen nationalen Recht vorgesehenen gleichwertig sind (vgl. in diesem Sinne Urteile *A*, Rz. 59, und *Kommission/Portugal*, Rz. 46)."[59] Wie der EuGH in *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* wiederum deutlich

58 EuGH v. 18.12.2007, *Skatteverket gegen A.*, C-101/05, EU:C:2007:804, Rz. 54; *Lang* in Lehner, S. 59 (67 ff.).

59 EuGH v. 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 81.

gemacht hat, gilt im Verhältnis zu Drittstaaten aber anderes[60]: „Diese Rechtsprechung kann jedoch nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (Urteile A, Rz. 60, vom 19.11.2009, *Kommission/Italien*, C-540/07, Slg. 2009, I-10983 Rz. 69, vom 28.10.2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Slg. 2010, I-10659, Rz. 40, sowie *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, Rz. 65). […] Der durch die Richtlinie 77/799 zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit besteht nämlich nicht zwischen ihnen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats, wenn Letzterer keine Verpflichtung zu gegenseitiger Amtshilfe eingegangen ist (Urteile *Kommission/Italien*, Rz. 70, Établissements Rimbaud, Rz. 41, sowie *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, Rz. 66). […] Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Rechtfertigung, die auf die Notwendigkeit gestützt wird, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten, nur zugelassen werden kann, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängt, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines Drittstaats nachgeprüft werden kann, und es sich wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung als unmöglich erweist, die betreffenden Auskünfte von diesem Staat zu erhalten (Urteil *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, Rz. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung). […] Im Gegensatz zu den Rechtssachen, in denen die in Rz. 82 des vorliegenden Urteils genannten Urteile ergingen und in deren Rahmen keine vertragliche Verpflichtung der betreffenden Drittstaaten zur Auskunftserteilung bestand, so dass der Gerichtshof ausgeschlossen hat, dass es dem Steuerpflichtigen möglich war, selbst die erforderlichen Beweise für die zutreffende Veranlagung der fraglichen Steuern zu erbringen, gibt es im Ausgangsverfahren einen von der Republik Polen und den Vereinigten Staaten geschaffenen Regelungsrahmen für die gegenseitige Amtshilfe zur Ermöglichung des Austauschs von Informationen, die sich für die Anwendung der Steuervorschriften als erforderlich erweisen. […] Konkret ergibt sich dieser Rahmen für die Zusammenarbeit aus Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens sowie Art. 4 des am 25.1.1988 in Straßburg unterzeichneten Übereinkommens der Organisa-

60 EuGH v. 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 82.

tion für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und des Europarats über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen."

Dass der EuGH nicht danach differenziert, ob die Amtshilfe auf völkervertragsrechtlicher oder unionsrechtlicher Grundlage geleistet wird, ist nicht überzeugend[61]. Denn der „Rechtsrahmen", der durch solch einen völkerrechtlichen Vertrag geschaffen wird, ist mit den unionsrechtlichen Amtshilfevorschriften nicht vergleichbar: Wenn ein Mitgliedsstaat seiner unionsrechtlichen Verpflichtung zur Amtshilfe nicht nachkommt, kann der andere Mitgliedsstaat in letzter Konsequenz gegen diesen Staat vor dem EuGH vorgehen und somit auf diese Weise die Einhaltung der Verpflichtung durchsetzen. Völkerrechtliche Abkommen zwischen einem Mitgliedsstaat und einem Drittstaat sind demgegenüber zahnlos. Ignoriert der Drittstaat die von ihm eingegangene Verpflichtung, kann der Mitgliedsstaat nur dagegen protestieren. In letzter Konsequenz kann er den Vertrag kündigen. Die Amtshilfe kann auf diese Weise aber auch nicht erzwungen werden. Im Gegenteil: Die völkerrechtliche Verpflichtung fällt sogar weg. Der Mitgliedsstaat wird sich eine Kündigung aber auch gut überlegen. Denn schließlich haben er und seine Steuerpflichtigen dadurch auch erhebliche Nachteile zu gewärtigen[62].

Der politische Kontext soll aber nicht übersehen werden: Der EuGH hat durch diese Rechtsprechung einen Anreiz für Drittstaaten geschaffen, den Wünschen der EU-Staaten auf dem Gebiet der Amtshilfe zu entsprechen: Praktisch zur selben Zeit, zu der die EU, die OECD und die G-20-Staaten erheblichen politischen Druck aufgebaut haben, den zwischenstaatlichen Informationsaustausch weltweit auszubauen, sendete die Rechtsprechung des EuGH Signale, dass aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten diskriminierende Regelungen der EU-Mitgliedstaaten im Verhältnis zu jenen Drittstaaten hinzunehmen sind, die nicht bereit sind, vertragliche Verpflichtungen zum Informationsaustausch einzugehen. Der politische Zeitgeist hat Rückenwind durch die Rechtsprechung bekommen.

Diese Konsequenzen sind aber auch problematisch: Viele Drittstaaten haben ein deutlich größeres Interesse am Abschluss von Steuerabkommen mit EU-Mitgliedsstaaten, die auch oder ausschließlich die Amtshilfe regeln, als umgekehrt. Oft führen Staaten, die in der Vergangenheit

61 So bereits *Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (113 ff.); *Lang* in Lehner, S. 59 (67 ff.).

62 Vgl. *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zur internationalen Amtshilfe im rechtlichen und politischen Kontext, SWI 2012, 67 (72 ff.).

mit ihrem Image als Steueroasen kein Problem hatten, nun ein dem internationalen Standard entsprechendes Steuersystem ein. Als sichtbares Zeichen der internationalen Akzeptanz ist es ihnen ein Anliegen, in ein umfassendes Netzwerk bilateraler oder multilateraler Verträge eingebunden zu sein. EU-Mitgliedstaaten sehen wiederum nun zwar die Chance, Amtshilfeinstrumente auszubauen und auf diese Weise Steuerhinterziehung wirksamer als bisher zu unterbinden und die Verlagerung von Einkunftsquellen in Niedrigsteuerländer weniger attraktiv sein zu lassen. Die dadurch erforderliche Gleichbehandlung von Drittstaatenkonstellationen mit innerstaatlichen oder unionsinternen Sachverhalten kann aber auch zu geringeren Steuereinnahmen führen. Auf die protektionistische Wirkung zahlreicher beschränkender Steuerregelungen, die nur im Verhältnis zu Staaten, mit denen keine Amtshilferegelungen bestehen, angewendet werden dürfen, wollen zahlreiche EU-Staaten nicht ohne weiteres verzichten. Daher ist keineswegs auszuschließen, dass in manchen Fällen die Vereinbarung bilateraler Abkommen nicht am Drittstaat, sondern am EU-Staat scheitert. Die Rechtsprechung des EuGH gibt daher jedem Mitgliedsstaat das Pouvoir, selbst darüber zu entscheiden, ob steuerliche Benachteiligungen von Transaktionen im Verhältnis zu einem Drittstaat weiter aufrechterhalten werden, indem diesem Staat der Abschluss einer bilateralen Amtshilfevereinbarung verweigert wird. Nicht bloß politisch, sondern auch rechtlich problematisch ist dies im Verhältnis zu EWR-Staaten, die nach dieser Rechtsprechung auch als Drittstaaten gelten: Immerhin sind die Grundfreiheiten auch im Verhältnis zu diesen Staaten anwendbar[63]. Wenn ein Mitgliedsstaat einem der EWR-Staaten den Abschluss einer bilateralen Amtshilfevorschrift verweigert, hält er auf diese Weise die Diskriminierung im Verhältnis zu diesem Staat aufrecht, auch wenn dieser Staat gewillt ist, die Auflagen des EuGH zu akzeptieren.

Das bereits in anderem Zusammenhang erwähnte Urteil *Amurta* ist ein anderes Beispiel für eine Konstellation, wo DBA in die Verhältnismäßigkeitsprüfung hineinspielen[64]: Der EuGH hat in diesem Fall anerkannt, dass die Gewährung einer vollen Steuergutschrift durch den Empfängerstaat der Dividenden geeignet ist, die im Quellenstaat bei der Ausschüt-

63 Dazu auch *Lang*, SWI 2012, 67 (70 ff.).

64 EuGH v. 8.11.2007, *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, Rz. 63 f.; vgl. auch Schlussanträge von *Mengozzi* in *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:323, Nr. 80 und Schlussanträge des Generalanwalts *Geelhoed* in *Denkavit Internationaal und Denkavit France*, C-170/05, ECLI:EU:C:2006:266, Nr. 42.

tung – durch die höhere Quellensteuer – erlittene Benachteiligung zu neutralisieren und daher als Rechtfertigungsgrund in Betracht kommt. Allerdings hat der EuGH dies auf jene Konstellationen eingeschränkt, in denen diese Verpflichtung zur Neutralisierung in einem DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Empfängerstaat enthalten ist[65]. Der EuGH hat die Auffassung vertreten, dass die Niederlande – also der die Schlechterbehandlung verursachende Quellenstaat – „dafür sorgen muss, dass die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaften im Hinblick auf den in seinem nationalen Recht vorgesehenen Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eine Behandlung erfahren, die derjenigen der in den Niederlanden ansässigen Empfängergesellschaften gleichwertig ist." Im konkreten Fall überzeugt es daher, die Grundfreiheitenkonformität von einer DBA-Regelung, nach der der Empfängerstaat die „volle Steuergutschrift" zu gewähren hat, und nicht von einer bloßen nationalen Rechtsvorschrift des Empfängerstaates abhängig zu machen. Entscheidend ist nämlich, dass der Quellenstaat selbst die Neutralisierung herbeiführt. Wenn die Regelung in einem auch vom Quellenstaat abgeschlossenen DBA enthalten ist, war es der Quellenstaat, der es erreicht hat, diese Neutralisierung sicherzustellen, indem er z.B. dem Empfängerstaat erforderliche Rückzahlungen der Quellensteuer ganz oder teilweise vergütet oder ihn durch die Einräumung anderer Vorteile dafür entschädigt[66]. Dies unterscheidet sich von einer bloß unilateralen Maßnahme des Empfängerstaates, die der EuGH aufgrund der Verantwortlichkeit des Quellenstaates für die Schlechterbehandlung zurecht nicht akzeptiert hat.

Von ähnlichen Überlegungen dürfte sich der EuGH in seinem jüngst ergangenen und bereits erwähnten Urteil *Bechtel* leiten haben lassen: Der EuGH hat es in diesem Urteil für möglich erachtet, dass der nach der *Schumacker*-Rechtsprechung dazu verhaltene Staat „im Vertragsweg von [seiner] Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen, die in [seinem] Hoheitsgebiet wohnen und ihre wirtschaftliche Betätigung im [Quellenstaat] ausüben, entbunden" werden kann[67]. Wiederum dürfte es darum

65 Vgl. auch dazu und zur Präzisierung der vom EuGH aufgestellten Kriterien EuGH v. 17.9.2015, *Miljoen*, C-10/14, ECLI:EU:C:2015:608, 75 f.; vgl. auch *Beiser*, Eine konsistente Einmalerfassung grenzüberschreitender Dividenden im Licht der Rechtsprechung des EuGH, SWI 2016, 30 (31 ff.).
66 *Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (111 ff.); *Lang* in Lehner, S. 59 (75 ff.).
67 EuGH v. 22.10.2017, *Bechtel*, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 68.

gehen, dass der Mitgliedstaat, der unionsrechtlich verpflichtet ist, eine Vergünstigung zu gewähren, entweder selbst dieser Verpflichtung nachkommt oder dafür zu sorgen hat, dass dem Steuerpflichtigen diese Vergünstigung im anderen Staat gewährt wird. Daher ist eben entscheidend, ob dies „im Vertragsweg" – und damit über initiative oder zumindest Mitwirkung des eigentlich verpflichteten Staates – oder bloß unilateral geregelt wird. Mit einem besonderen Status von Doppelbesteuerungsabkommen oder anderen völkerrechtlichen Verträgen hat dies nichts zu tun.

IV. Zusammenfassende Schlussfolgerung

Die Analyse hat gezeigt, dass eine unionsrechtliche Sonderstellung von Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber sonstigem nationalen Recht nicht begründbar ist. Vielfach entspricht die Rechtsprechung des EuGH auch dieser Vorgabe. Allerdings gibt es entscheidende Bereiche, in denen der EuGH dennoch nach der Rechtssatzform differenziert. So weigert er sich nach wie vor, Steuerpflichtige, die unter verschiedene von einem Staat abgeschlossene DBA fallen, als vergleichbar anzusehen. Auf diese Weise erteilt der Gerichtshof den Mitgliedsstaaten einen Freibrief, ihre Abkommen beliebig auszugestalten und ermöglicht es ihnen, in ihrer Abkommenspolitik inkonsistent vorzugehen. Dies ist vor dem Hintergrund der Zielsetzungen eines Gemeinsamen Marktes bedauerlich.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Claus Staringer*
und Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang*

Prof. Dr. *Joachim Englisch*, Münster

Vielen Dank für die hervorragenden Vorträge, die sehr viele Fragen aufgeworfen haben und die auch kritisch analysiert haben. Dafür bin ich sehr dankbar. Ich hätte zu beiden hier eine kurze Anmerkung: Zunächst einmal zu deinem Vortrag, *Michael*, da fand ich besonders interessant deine sehr überzeugende Kritik an der Entscheidung Österreich gegen Deutschland zur Auslegung des DBA durch den EuGH. Eines wird aus meiner Sicht sehr deutlich, wenn man sich diese Entscheidung anschaut, wie Du ja auch schon erwähnt hast: Aufgrund der Schiedsklausel unterstellt der EuGH das gesamte DBA der Binnenmarktlogik. Das ist sicherlich nicht das, was sich die Parteien vorgestellt haben. Das ist auch ein bisschen paradox, wenn man sich überlegt, dass das Argument für die Ablehnung der Grundfreiheitswidrigkeit von Doppelbesteuerung immer war, dass es keine Binnenmarktlogik gibt, die uns zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse Antworten gibt. Genau diese Binnenmarktlogik mit fraglichen Ergebnissen, das hast Du ja dargelegt, will der EuGH jetzt aber anwenden, um ein DBA auszulegen. Das schafft erhebliche Rechtsunsicherheit. Meines Erachtens muss sich jeder Staat jetzt sehr gut überlegen, nachdem das klar ist, ob er so eine Schiedsklausel in sein DBA einfügen will. Dann hätte ich auch eine Anmerkung zu dem Vortrag von Herrn *Staringer*, zur Kohärenz. Daran möchte ich, weil ja auch das Lückenschließen zu meinem Vortrag erwähnt wurde, ganz kurz anknüpfen. Ich sehe es ein wenig anders. Ich würde meinen, die Kohärenz ist konzeptionell schon immer klar zu unterscheiden. Denn der geht es um Individualgerechtigkeit, um das Individuum. Der Einzelne soll im Ergebnis keinen Nachteil durch Saldierungsvorgänge erleiden. Das ist meines Erachtens etwas anderes als die Systemkonsequenz, wo es um die konsequente Ausgestaltung des nationalen Systems geht. Das ist eine eigenständige Rechtfertigung. Wo ist im Ergebnis der Unterschied? Wenn ich keine Benachteiligung selbst im konkreten Einzelfall habe, dann muss ich die Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht so streng ausgestalten, meine ich, wie wenn Nachteile bestehen bleiben, wie es beim Symmetrieargument natürlich im Einzelfall der Fall sein kann, wenn beispielsweise Auslandsverluste entstehen. Dann muss ich die Verhältnis-

mäßigkeit etwas strenger prüfen, was dann auch zu dieser Rechtsfigur der finalen Verluste geführt hat. Die man richtig oder falsch finden mag, aber das zeigt einfach, wo der Unterschied vielleicht ist. Wenn man bei der Kohärenz Typisierung in größerem Maße zuließe, was ich für richtig hielte, dann nähert es sich natürlich wieder an. Dann kann man sogar so weit gehen und sagen, ja, Symmetrie ist nichts anderes als eine sehr grob typisierende Betrachtung von solcher Einzelfallgerechtigkeit. Das ist ein Ansatz, den – glaube ich – *Wolfgang Schön* auch einmal schriftlich vertreten hat. Was dann umgekehrt auch wieder zeigt, wenn man das so sieht, sollte man auch dafür plädieren, bei der Kohärenz ebenfalls Typisierung zuzulassen.

Prof. Dr. *Nikolaus Zorn*, Wien

Ich habe noch eine Ergänzungsfrage. Es ist ja das das ersten Mal, dass eine Entscheidung des EuGH in einem Schiedsgerichtsverfahren zu DBA-Fragen vorliegt. Daher ist zu überlegen, welche Rechtsqualität einem Schiedsurteil zukommt. Ich denke, dass der EuGH mit einem solchen Urteil nicht Unionsrecht schaffen kann, dass also ein solches Urteil nicht jene Wirkungen haben kann, die den zum Unionsrecht ergehenden Urteilen des EuGH zukommen. Ein solcher Schiedsspruch hat meines Erachtens nicht die Wirkungen, die beispielsweise ein in einem Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV ergehendes Urteil hat. Insbesondere stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, welche Rechtsfolgen sich ergeben würden, falls – in einem worst case – ein Mitgliedstaat im Ausgangsfall oder in einem anderen, aber vergleichbaren Fall der im Schiedsspruch des EuGH zum Ausdruck gebrachten Rechtemeinung nicht folgte. Könnte dies dann unionsrechtliche Sanktionsmaßnahmen gegen einen Staat zur Folge haben, oder steht das Unionsrecht hierfür nicht zur Verfügung?

Prof. Dr. *Roman Seer*, Bochum

Herr *Zorn* hat eine Frage schon erledigt von mir, die genau an *Michael Lang* gerichtet war, auf welcher Ebene befindet sich dieser Schiedsspruch? Ich habe das nämlich gelesen. Ich bin nur neugierig, ich möchte wissen, auf welcher Ebene habe ich das anzusiedeln und was bedeutet das? Das war auch das, was Herr *Englisch* eben ansprach. Was ich interessant finde, nun bin ich nicht der genuine Europarechtler, ich habe Kohärenz, Joachim, immer so verstanden als nationale Systemkonsequenz, ja, in einem individuellen Fall, aber auch generell und ich habe

es auch nicht als so etwas genuin anderes verstanden, wie es jetzt Herr *Staringer* getan hat gegenüber der Aufteilung der Steuerhoheiten, sondern ich habe es an sich als so ein Oberprinzip verstanden, was die Souveränität des Nationalstaats, des Mitgliedstaats, als solche respektiert. Ein Unterfall der Kohärenz ist dann eine kohärente Aufteilung von Steuerhoheiten. Deswegen meine Frage an Sie, Herr *Staringer*, würden Sie eine inkohärente Aufteilung von Steuerhoheiten auch für einen überzeugenden Rechtfertigungsgrund halten oder würden Sie nur kohärente Aufteilungen von Steuerhoheiten akzeptieren? Als Drittes, etwas vermisst habe ich neben dem Missbrauch die Vollzugsfähigkeit des Steuersystems, was Michael Lang noch vorhin nachgeschoben hat, als er gesagt hat, ein weiterer akzeptierter Rechtfertigungsgrund sei die wirksame Steuerkontrolle. Da stellt sich für mich wieder die Frage, was heißt das denn? Wir haben einerseits Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs, wo er sagt, die Existenz der Amtshilfe ist ein Grund dafür, dass Diskriminierung nicht rechtfertigungsfähig sei. Das war dann die recht frühere Entscheidung, wo man sagt, nur weil das schwierig ist, im europäischen Ausland etwas zu ermitteln, ist diese Unterscheidung, die getroffen worden ist, nicht zu rechtfertigen. Jetzt kommt aber seit einigen Jahren stärker auf, eine wirksame Steuerkontrolle sei ein zusätzlicher Rechtfertigungsgrund. Wie ist das wiederum im Zusammenhang mit dieser Ausgangsrechtsprechung zu sehen? Ist also die Vollzugsfähigkeit des nationalen Rechts nun ein (zusätzliches) Rechtfertigungselement? Das ist mir – ehrlich gesagt – bis heute noch nicht klar, wie weit das eigentlich geht. Herr *Staringer*, sonst waren diese beiden Vorträge wunderbar und sprachen alle für sich selbst, aber das würde ich noch ganz gerne hören.

***Volker Heydt*, Tervuren**

Ich möchte hier eine fundamental andere Sichtweise als *Michael Lang* vertreten, sehe als einen versöhnlichen Punkt aber immerhin die Schlussbemerkung mit dem Bedauern über die Immunisierung von DBA gegenüber EU-Recht. Die bestehenden juristischen Schwierigkeiten würden entfallen, wenn man die Gesamtheit der EU-Mitgliedstaaten als ein einheitliches Territorium betrachtete und einen Anspruch auf Abwesenheit von Doppelbesteuerung als ein grundlegendes Element des Binnenmarktes akzeptierte. Damit würden die bestehenden DBA zwischen den Mitgliedstaaten als Ausführungsabkommen zum EU-Vertrag zu qualifizieren sein; sie wären dann nicht mehr konstitutive Rechtsgrundlage für die Abwesenheit von Doppelbesteuerung, sondern nur deren technische Umsetzung. Das würde es auch erleichtern, in den Fällen, in denen es

kein Abkommen gibt, also etwa bei der Erbschaftsteuer, Maßstäbe anzulegen, die derzeit vom EuGH nicht aus dem Unionsrecht abgeleitet werden. Wenn der EuGH den Begriff der Disparität der nationalen Steuersysteme als Rechtfertigungsgrund für Doppelbesteuerung akzeptiert und damit eine kumulative Belastung als europarechtlich nicht verboten hinnimmt, so ist das leider ein Missverständnis dieses Begriffs, den Generalanwalt Geelhoed. u.a. im Verfahren Kerckhaert-Morres verwendet hat. Geelhoed hat damit letztlich nur das gesagt, was *Claus Staringer* die konzeptionelle Integrität der nationalen Steuersysteme genannt hat. Das darf aber nicht heißen, dass der Steuerzahler als Grundrechtsträger zwischen zwei Staaten mit je für sich berechtigtem Anspruch zerrieben werden darf, vielmehr muss die in einem Staat erhobene Steuer im Rahmen einer nachfolgenden Besteuerung in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Es ist doch wahrlich keine unangemessene Erwartung, dass ein Mitgliedstaat im Rahmen des europäischen Vertragswerks, das sich insbesondere auch als Verwirklichung und Erweiterung von Freiheiten der Bürger versteht, die Maßnahmen eines anderen Mitgliedstaats in seine Steuerberechnung einbezieht.

Prof. Dr. *Claus Staringer*, Wien

So lange du etwas zur Schiedsklausel sagst und ich das nicht muss. Also ein Satz nur: Die Lehre aus allen, die mit Schiedsrecht zu tun haben, man muss einfach aufpassen mit wem man sich als Schiedsrechtler einlässt. Das ist ganz einfach.

Vielleicht zu den Fragen zur Kohärenz, zuerst *Joachim Englisch*: Ich glaube, der Punkt ist durchaus berechtigt, ist Kohärenz tatsächlich strenge Systemkonsequenz und nicht mehr als das oder steckt da auch so ein Gerechtigkeitsgedanke, Individualgerechtigkeit, dahinter? Was man konstatieren muss, der Gerichtshof versteht Kohärenz in einer ganz nüchternen, strengen Systemkonsequenz. Er hat sich nie die Mühe gemacht zu begründen, dass da Ausgleichs- oder Gerechtigkeitsüberlegungen dahinterstehen. Man weiß daher gar nicht so genau, ob die jetzt wirklich dahinterstehen. Man kann das fordern, wenn man das will. Der Gerichtshof macht das aber nicht und ich glaube, daher ist der allgemeine Eindruck, dass dieses Verständnis von Kohärenz ein sehr nüchtern, klinisches, wenig warmherziges ist, wenn man das so nennen will. Völlig richtig ist aber auch dann deine schon selbst gegebene Antwort. Das führt, glaube ich, zur Konsequenz, dass man besonders sorgfältig auf der Verhältnismäßigkeitsebene nachdenken muss, dann als Korrektiv. Es gibt ja auch

Entscheidungen, wo der Gerichtshof dann etwa zunächst einmal konstatiert, ja, das mag schon so sein, dass ein Mitgliedsaat eine bestimmte kohärente Regelung hat, aber muss das denn so sein? Das wird dann auf der Verhältnismäßigkeitsebene gelöst, dass etwa in einer Bachmann-Situation, wo der entscheidende Aspekt war, dass die Pensionsleistungen dann bei Herrn *Bachmann* nicht erfasst worden sind. Aber muss das Steuersystem denn wirklich so ausgestaltet sein, dass sie nicht erfasst sind? Es gibt Entscheidungen, wo das dann zu einer Verhältnismäßigkeitsfrage gemacht wird. Am Ende ist es weniger die Frage, ob solche Verhältnismäßigkeitsüberlegungen dann überhaupt eine Rolle spielen, das tun sie, glaube ich, so oder so, sondern die Frage ist, ob sie sichtbar gemacht werden als eigener Prüfungsschritt, das ist dann der Fall, wenn ich Kohärenz ganz streng als Systemkonkurrenz verstehe oder ob sie schon eingebettet sind in einen individualgerechtigkeitsgetriebenen Kohärenzbegriff. Ich glaube, das wäre der Unterschied. Der Gerichtshof hat diesen Weg nicht bestritten. Zur Frage von *Roman Seer*, gibt es so etwas wie eine inkohärente Aufteilung der Besteuerungsrechte? Ich glaube, das gibt es. Die Fälle, wo Mitgliedstaaten freiwillig dann ihre Aufteilung der Besteuerungsrechte in ungewohnter, vielleicht innovativer, nicht mehr territorial gebundener Weise ausgestalten, könnte so etwas sein. Nur sind sie dann schlicht und einfach auch zur diskriminierungsfreien Anwendung verpflichtet. Das sind alle Fälle, wo Auslandsverluste berücksichtigt werden. Da gibt es dann ein ganz strenges Diskriminierungsverbot in der Anwendung dieser selbst vorgenommenen Berücksichtigung.

Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang*, Wien

Ich bin zum Thema Schiedsklausel angesprochen: Den Antrag der Mitgliedstaaten, der EuGH möge die Rückerstattung der Steuer anordnen, hat der Gerichtshof nicht stattgegeben. Er hat ergänzt: „Es ist daher Sache der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, in loyaler Zusammenarbeit die Konsequenzen aus dem vorliegenden Urteil zu ziehen." Aus dem Hinweis auf das Loyalitätsprinzip würde ich schließen, dass der EuGH den Fall nicht völlig losgelöst vom Unionsrecht sieht. Wenn ein Mitgliedstaat dem Urteil nicht entsprechen sollte, ist nicht völlig auszuschließen, dass die weitere Durchsetzung dann über das Unionsrecht erfolgen kann.

Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*, München

Ich habe eine Frage an beide Referenten. Wenn man diese vorzüglichen Referate in der Gesamtschau nimmt, dann zeigt sich ja eigentlich ein grundlegender Widerspruch innerhalb der Rechtsprechung des EuGH zu der Frage, ob es eine vom Binnenmarkt vorgegebene Zuordnung von Besteuerungshoheiten gibt? *Michael*, in deinem Referat hast Du sehr deutlich gemacht, dass der EuGH dies im Prinzip nicht in Anspruch nimmt und daher auch kein Verbot der Doppelbesteuerung ausspricht. Daher soll man auch skeptisch sein, etwa das OECD-Musterabkommen als so eine Art Blaupause zu nehmen. Gerade die letzten Jahre des BEPS-Prozesses haben ja gezeigt, dass auch das OECD-Musterabkommen nicht in Stein gemeißelt ist, was die Zuordnung von Besteuerungsrechten angeht.

Ganz anders liest sich dann die von Herrn *Staringer* berichtete Rechtsprechung zum Territorialitätsprinzip und über die Befugnis des Mitgliedstaats, seine Besteuerungshoheit zu verteidigen. Nach Ansicht des EuGH soll jeder Staat ein Recht haben, die auf seinem Territorium erzielten Gewinne steuerlich zu erfassen. Alles zusammen genommen wird daraus so eine Art *source country entitlement* unterstellt. Dies wird noch abgeschirmt durch eine Grundsympathie des EuGH (zuletzt in dem EuGH-Verfahren zwischen Deutschland und Österreich) für die Freistellungsmethode, die ja auch territorial abschirmt und kästchenartig die Mitgliedstaaten voneinander trennt. Mein Eindruck von der EuGH-Rechtsprechung insgesamt geht dahin, dass jeder Mitgliedstaat vorrangig das besteuern darf und soll, was auf seinem Territorium geschieht. Diese mündet in die geradezu skurrile Formulierung in *Cadbury Schweppes* und in allen Folgeentscheidungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, dass die Hinzurechnungsbesteuerung der Sicherung des Steueranspruchs auf die auf dem eigenen Territorium erzielten Gewinne dient. Das ist nun eine komplett falsche Formulierung, denn die Hinzurechnungsbesteuerung sichert das Welteinkommensprinzip. Aber das will dem EuGH eben nicht mehr in den Kopf.

Daher meine Frage an beide Referenten: Ist es nicht in Wahrheit so, dass der EuGH inkonsequent ist? Erleben wir nicht eine subkutane Entfaltung eines lokal radizierten Quellensteuergrundsatzes und damit eines Vorranges des Quellenstaates, der im Grunde zu einer Fragmentierung des Binnenmarktes führt und alle grenzüberschreitenden Gleichbehandlungen Stück für Stück wieder herausnimmt?

Prof. Dr. *Johanna Hey*, Köln

Ich kann da direkt anknüpfen und auch noch einmal einen Bogen zwischen beiden Referaten spannen. Herr *Staringer*, mir hat sehr gut gefallen, dass Sie die beiden Rechtfertigungsgründe des Kohärenzprinzips und der Aufteilung der Besteuerungsrechte in den Binnenmarktkontext gestellt haben. Die Aufteilung der Besteuerungsrechte, ein Rechtfertigungsgrund der wahrscheinlich sogar noch bedeutender werden wird als bisher, entspringt letztlich einem binnenmarktwidrigen Kästchendenken. Das Kohärenzprinzip scheint dagegen sehr viel besser mit den Binnenmarkt vereinbar. Es verhindert das free rider-Problem und unberechtigte Vorteile, die im Binnenmarkt genauso zu Verzerrungen führen wie eine Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte. Das passt zu der Feststellung von Herrn *Lang*, dass es inkonsequent ist, dass der EuGH doppelte Nichtbesteuerung als Problem ansieht, nicht aber die Doppelbesteuerung. Beides müsste gleich behandelt werden. In diesem Zusammenhang hat sich mir die Frage gestellt, Herrn *Staringer*, ob das Kohärenzprinzip eigentlich auf einen Staat bezogen wird oder – gerade in den Fällen der doppelten Nichtbesteuerung – nicht doch grenzüberschreitend angewendet wird. Und würde letzteres nicht zu einem Harmonisierungszwang führen, weil nicht harmonisierten Steuersystemen die Inkohärenz nun mal inhärent ist? Und was könnte man daraus für Schlussfolgerungen für den EU-Gesetzgeber ableiten? Wo müsste er eigentlich tätig werden, um die systemimmanenten Grenzen der EuGH-Rechtsprechung zu überwinden und die Entwicklung in Richtung Binnenmarkt voranzutreiben?

Prof. Dr. *Heribert M. Anzinger*, Ulm

Herr *Lang*, in der Einleitung Ihres Vortrags haben Sie zur Auslegung des alten 293 EGV deutlich Position bezogen. Mit der Streichung des Art. 293 EGV durch den Vertrag von Lissabon habe sich nichts geändert. Ihre letzte Folie endete mit Bedenken hinsichtlich einer Immunisierung von DBA bei der grundfreiheitsrechtlichen Prüfung. Würde die Entwicklung nicht doch anders verlaufen, wenn wir mit Art. 293 EGV die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung weiter in den Verträgen finden würden? Oder ist es Ihre Auffassung, dass Art. 293 EGV im Binnenmarktziel weiterlebt? Dann wäre die Entwicklung der Rechtsprechung zu überdenken. Eine zweite Frage adressiert das Referat von Herrn *Staringer* und die These des fehlenden unionsrechtlichen Schutzes vor Treaty override. Führt nicht jeder Treaty override zu einer Inko-

härenz des nationalen Steuersystems, weil eine Grundregel außer Kraft gesetzt wird und könnte man mit diesem Argument doch einen unionsrechtlichen Schutz vor Treaty override konstruieren, zumindest in den Bereichen der Rechtfertigung?

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*, München

Aus Zeitgründen mache ich es kurz und beschränke mich auf die Systematisierung und Rationalisierung der Rechtfertigungsgründe, die *Claus Staringer* angesprochen hat. Dabei verdient die Missbrauchsbekämpfung als Rechtfertigungsgrund besondere Aufmerksamkeit. Ich teile die Abschichtung, dass insbesondere die Fälle unerwünschter free rider mit Hilfe der Kohärenz zu lösen sind. Nicht alles, was vom Gesetzgeber als Missbrauch bekämpft wird, darauf hat Herr *Staringer* auch hingewiesen, erfasst der unionale Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung, sondern eben nur zielgerichtete Maßnahmen, was durch Auslegung zu ermitteln ist. Die Frage hinsichtlich des Verhältnisses des Rechtfertigungsgrundes der Missbrauchsbekämpfung, wie er vom EuGH bei den Grundfreiheiten anerkannt ist, wurde zu Recht gestellt. Der zitierte Spruch, dass Prognosen immer schwierig fallen, wenn sie auf die Zukunft gerichtet sind, wird übrigens in München *Karl Valentin* zugeschrieben. Gleichwohl wage ich die Prognose, dass es beim Missbrauchsverständnis noch zu Rückwirkungen und Differenzierungen zwischen Primär- und Sekundärrecht kommen wird und halte das auch für legitim. Denn die Cadbury-Schweppes-Entscheidung, die als Leitentscheidung zum Missbrauch des Primärrechts nachgezeichnet worden ist, hat ganz spezielle Voraussetzungen und deckt einen spezifischen Schutzbereich ab. Sowohl die Mitgliedstaaten als auch der Unionsgesetzgeber sind aber nicht allgemein an diese Grenze der rein künstlichen Gestaltung gebunden. Vielmehr können sie bereichsspezifisch auch andere Fälle als Missbrauch identifizieren. Sekundärrechtliche Missbrauchsdefinitionen lassen dann auch wieder, Frau *Kokott* hat die Rücksichtnahme des EuGH angesprochen, durchaus erwarten, dass aus dem Sekundärrecht der erreichte Stand der Integration abgelesen wird. Der EuGH würde demnach anerkennen, was die Mitgliedstaaten als Grundlage des level playing fields ansehen wollen.

Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang*, Wien

Zur Aufteilung von Steuerhoheiten als Rechtfertigungsgrund: Damit hatte ich immer schon Probleme. Ich sehe keine Konturen dieses Recht-

fertigungsgrunds. Wenn hier wenigstens – wie *Wolfgang Schön* das annimmt – ein Konzept des EuGH stünde. Aber nicht einmal das sehe ich. Der EuGH hat diesen Rechtfertigungsgrund in einer Phase „erfunden", als sich seine Rechtsprechung gedreht hat und mitgliedstaatenfreundlicher geworden ist. Da hat er einen dogmatischen Aufhänger – manche würden auch weniger vornehmen sagen: Vorwand – gebraucht, um den Eindruck zu verwischen, dass sich seine Rechtsprechung geändert hat.

Mit *Johanna Hey* bin ich auf einer Linie: Es ist völlig inkonsistent, wenn der EuGH doppelte Nichtbesteuerung als Übel betrachtet, Doppelbesteuerung aber hinnimmt.

Zu Art. 293 EGV: Der EuGH hat dieser Vorschrift nie eine besondere Bedeutung beigemessen. Er hat dabei recht gehabt, denn mehr als eine ohnehin nicht einklagbare Verhandlungspflicht konnte man nie herauslesen. Aus dem Umstand, dass diese Vorschrift ersatzlos gestrichen wurde, sollte man daher auch keine Schlussfolgerungen ziehen.

Zur Frage der „per country"- oder der „overall"-Betrachtung bei Grundfreiheitenverstößen. Darüber diskutieren Volker Heydt und ich schon lange. Mich hat immer mehr überzeugt, dass jeder Mitgliedstaat nur für das Unrecht verantwortlich sein soll, das er selbst schafft, dass ihm aber umgekehrt auch Regelungen des anderen Staates nicht aus der Patsche helfen können. Eine mitgliedstaatenübergreifende Betrachtung passt da meines Erachtens nicht.

Prof. Dr. *Claus Staringer*, Wien

Ich versuche, die vielleicht noch übrig gebliebenen Punkte kurz anzusprechen. Bei Herrn *Anzinger*, Treaty override, kann der für sich zur Inkohärenz führen? Das ist eine durchaus interessante Frage. Ich hätte sie eher bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte verortet, wenn ich einmal davon ausgehe, dass der Gerichtshof es für relevant erachtet, wie durch ein Doppelbesteuerungsabkommen Besteuerungsrechte verteilt werden. Was passiert dann eigentlich, wenn sich der Mitgliedstaat darüber schlicht und einfach hinwegsetzt und sich an diese Aufteilung nicht gebunden fühlt? Einen solchen Fall hat es meines Wissens noch nicht gegeben, wäre aber durchaus interessant, wenn die selbst vorgenommene Koordinierung dann schlicht missachtet wird. Ich kann mir durchaus vorstellen, dass das ein Thema sein könnte. Ganz spannend ist die Frage von Klaus-Dieter Drüen zur Zukunft der Missbrauchsabwehr. Es ist völlig richtig, dass die Entscheidung *Cadbury Schweppes* mit dem wholly artificial arrangement test heute wie aus einem anderen Zeitalter wirkt.

Niemand kann sagen, ob der Gerichtshof heute nicht eine andere Messlatte an Missbrauch oder für Missbrauchsabwehr entwickeln würde. Er könnte sich ja inspirieren lassen z.B. von Dingen wie dem Missbrauchsbegriff in der ATAD, weil man auch dort irgendwie damit umgehen muss, dass das letztlich, wenn man der ATAD glaubt, Ausdruck eines gewissen Binnenmarktverständnisses ist, das dort nun einmal dokumentiert ist. Wenn man nebeneinander die Tests wholly artificial arrangement und pincipal oder main purples test legt, dann sind die deutlich voneinander verschieden. Ich wäre vorsichtig und so wollte ich mich auch nicht verstanden wissen, dass mit der Entscheidung Cadbury Schweppes für alle Zeit der Pflock eingeschlagen ist, wie Missbrauchsabwehr bei den Grundfreiheiten stattzufinden hat. Das könnte anders gesehen werden.

Wegzug und Entstrickung

Prof. Dr. *Roland Wacker*
Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

I. Einleitung
1. Terminologisches
2. Thematische Eingrenzung

II. Gegenständliche Entstrickung
1. Revisionsverfahren I R 95/15 Verder Lab Tec
2. Grundfall 1 (Streitjahr 2011)
3. Einschlägige Normen – Rechtsentwicklung – Meinungsstand
   a) Einschlägige Normen
   b) Abgrenzung
   c) Verhältnis von § 4 Abs. 1 Satz 3 zu Satz 4 EStG
   d) Rechtsprechung und Gesetzgebung – ein Dialog
4. Stellungnahme
   a) Auslegung nach einfachem Recht
   b) Weiterungen
   c) Einwirkungen der EU-Grundfreiheiten
      aa) EuGH-Urteil Verder Lab Tec C-657/13 vom 21.5.2015
      bb) Folgerungen
   d) Anti-BEPS Richtlinie (ATAD I) – ab 2020
      aa) Wegzugsbesteuerung nach Art. 5 ATAD I
      bb) Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen – Mindeststandard
      cc) Folgerungen für den Grundfall – Rechtslage ab 2020
         (1) Anwendungsfragen
         (2) Folgerungen aus dem Mindeststandard
      dd) Weitergehende Teilharmonisierung
   e) Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB)

III. Wegzug natürlicher Personen
1. Grundfall 2
   a) Aktuelle Rechtslage
   b) Antworten zum Grundfall 2
2. Systematischer Kontext und „erste" Phase der Rechtsprechung des EuGH
   a) Regelungszusammenhänge
   b) Allgemeine Folgerungen
   c) Europarechtliche Vorgaben (Urteil N) und SEStEG
3. Dritte Phase der EuGH-Rechtsprechung – Fortentwicklung der Wegzugsbesteuerung?
   a) EuGH, Urteil vom 21.12.2016 C-503/14 (Kommission gegen Portugal)
   b) Urteilsinterpretation
   c) Folgerungen für den deutschen Gesetzgeber?

IV. Schluss

I. Einleitung

1. Terminologisches

Wenn Sie gestatten, eine terminologischen Bemerkung zu Beginn: Meine Bitte geht dahin, die Programmpunkte des Titels zu tauschen und – so mein Vorschlag – von Entstrickung und Wegzug zu sprechen. Dies deshalb, weil die Entstrickung im weiteren Sinne als Oberbegriff auch den Wegzug des Steuerpflichtigen umfasst.

Zwar wurde der Begriff der Entstrickung – soweit ersichtlich – erstmals vom Bundesminister der Finanzen (BdF) im Revisionsverfahren I 266/65[1] verwendet; auch war er entsprechend dem Gegenstand des damaligen Rechtsstreits auf die Überführung eines Wirtschaftsguts (im Folgenden: WG) aus einem inländischen Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte (im Folgenden: BS) gemünzt[2]. Die Zeit ist jedoch über dieses enge Verständnis hinweggegangen, nachdem der Entstrickungsbegriff im Rahmen der konzeptionellen Arbeiten des Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7.12.2006 (SEStEG[3]) zum genus proximum (Obergriff) fortentwickelt worden ist. Ich darf aus der Begründung des Gesetzentwurfs[4] zitieren:

„Derzeit sind verschiedene Entstrickungstatbestände für grenzüberschreitende Sachverhalte entweder in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen (z.B. § 6 AStG, § 12 KStG, § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG) oder auch basierend auf der Rechtsprechung des […] BFH (finaler Entnahmebegriff) in Verwaltungsanweisungen (BMF, Schr. v. 24.12.1999 […] Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I S. 1076, geändert durch BMF, Schr. v. 20.11.2000, BStBl. I S. 1509) geregelt. Diese Entstrickungsregelungen werden systematisch zusammengefasst und fortentwickelt. Sie gewährleisten die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven in allen Fällen, in denen

– ein Rechtsträgerwechsel (durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge) stattfindet,

1 Urteil v. 16.7.1969 – I 266/65, BFHE 97, 342 = BStBl. II 1970, 175.

2 Der BdF sah in der von ihm vertretenen Rechtsauslegung die Konkretisierung eines allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Prinzips, für das die Entnahmeregelung nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 EStG nur ein – wenn auch besonders sinnfälliges – Beispiel sei. Dieses Prinzip könne mit der Formel „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung" umschrieben werden.

3 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

4 BT-Drucks. 16/2710, 26.

– Vermögen die betriebliche Sphäre verlässt,
– die Steuerpflicht endet oder
– Wirtschaftsgüter dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden"[5].

Dieser systematische Ansatz knüpft – ungeachtet dessen, ob aus heutiger Sicht weiterer Aktualisierungs- und Systematisierungsbedarf besteht[6] – ganz offenkundig an die unbestrittene Erkenntnis an, dass die Einkunftstatbestände des Ertragsteuerrechts aus dem Zusammenwirken von gegenständlichem Zustandstatbestand – den sog. Erwerbsgrundlagen wie z.B. betrieblichen oder privaten WG – und dem subjektbezogenen Handlungstatbestand – einschließlich der Frage nach der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen – besteht[7]. Demgemäß bestimmen auch die tatsächlichen und rechtlichen Umstände sowie deren Veränderung darüber, ob und in welchem Umfang die jeweils zu beurteilenden gegenwär-

5 Vgl. ferner auch BT-Drucks. 16/2710, 52: „Der allgemeine Entstrickungstatbestand in *§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG* und die entsprechende Neufassung des § 6 AStG erfassen in abstrakter Umschreibung alle Fälle, in denen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen oder eingeschränkt wird". Sowie zu § 6 AStG den Bericht des Finanzausschusses in BT-Drucks. 16/3369, 14: „Die bisherige Fassung des Regierungsentwurfs setzt für die Besteuerung voraus, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen oder beschränkt wird (Entstrickung). Dies ist in der Regel der Fall, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen gilt, das dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers oder dem Staat der Belegenheit der Betriebsstätte das Besteuerungsrecht zuweist. Nach einigen Doppelbesteuerungsabkommen besteht das deutsche Besteuerungsrecht jedoch über den Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht hinaus. Diese Fälle werden von einem *allgemeinen Entstrickungstatbestand* nicht abgedeckt. Satz 1 regelt daher als *Grundtatbestand* in Fortführung des geltenden Rechts den Wegzug des Anteilseigners, Satz 2 Nr. 1 bis 3 die Schenkung und Erbfolge sowie die vorrangige Ansässigkeit in einem ausländischen Staat und die Einlage der Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte in einem ausländischen Staat. Der im Regierungsentwurf bisher als allgemeiner Entstrickungstatbestand geregelte Steuertatbestand des Satzes 1 rundet im neuen Satz 2 Nr. 4 die genannten Ersatztatbestände ab. Hierdurch werden alle sonstigen Fälle erfasst, in denen Deutschland nach einem Doppelbesteuerungsabkommen den Veräußerungsgewinn freistellen oder die ausländische Steuer anrechnen muss (z.B. bestimmte Fälle, in denen das geltende Doppelbesteuerungsabkommen dem ausländischen Staat der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft ein Besteuerungsrecht zuweist)".
6 Dazu z.B. *G. Förster* in FS Gosch, 2016, 83 (92 f.).
7 *Kirchhof*, EStG, § 2 Rz. 46 ff. (54 ff.).

tigen oder zukünftig zu erwartenden Einkünfte noch der Ertragsbesteuerung unterstehen.

Überträgt man dies auf grenzüberschreitende Sachverhalte, so werden mit der grenzüberschreitenden Entstrickung im weiteren Sinne alle Sachverhalte angesprochen, die dazu führen, dass auf Grund des Einwirkens und/oder Zusammenwirkens uni- oder multilateraler Rechtsvorschriften – wie z.B. Doppelbesteuerungsabkommen – oder auch aufgrund des Geltungsanspruchs des primären oder sekundären EU-Rechts der inländische Besteuerungszugriff entfällt oder beschränkt wird. Das so beschriebene Feld ist phänomenologisch denkbar weit und in seinem rechtlich Ausgriff wertungsoffen. Betroffen ist demnach nicht nur die (Haupt-)Kategorie (Grundtatbestand) der *gegenständlichen Entstrickung* im Sinne eines Transfers von WG und ganzer Betriebe sowie betrieblicher Einheiten, zu dem auch die Entnahme von Nutzungen aus einem inländischen Betrieb zu rechnen ist. Sie lässt sich ferner – je nachdem, ob der Entnahme eine Entnahmehandlung oder ein Rechtsakt (z.B. Abschluss eines DBA) zugrunde liegt – in die Unterkategorien der aktiven und passiven Entstrickung sowie im Zusammenhang mit Einbringungen von WG in eine Kapitalgesellschaft (KapGes) in diejenige der unmittelbaren und mittelbaren Entstrickung gliedern[8]. Betroffen ist ferner die zweite Hauptkategorie der *subjektbezogenen Entstrickung* i.S. eines Wegfalls oder der Beschränkung der Steuerpflicht aufgrund der veränderten rechtlichen Qualifikation der persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen. Hierzu gehören neben dem Wegzug natürlicher Personen auch die grenzüberschreitende Sitzverlegung und Umwandlung körperschaftsteuerpflichtiger Gesellschaften, ein Thema, das sicherlich bei Gelegenheit eine eigenständige interdisziplinäre Untersuchung lohnen würde.

Des Weiteren sind – man mag dies als dritte Hauptkategorie (Mischtatbestände) bezeichnen – Verschränkungen gegenständlicher und subjektbezogener Tatbestände bspw. dann denkbar, wenn der bisher unbeschränkt Steuerpflichtige zwar seinen Betrieb im Inland aufrecht erhält, er jedoch zusammen mit dem WG-Transfer seinen Wohnsitz im ausländischen BS-Staat nimmt und fortan nur noch der beschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht unterliegt. Nicht zu vergessen sei schließlich im Rahmen dieses Überblicks eine vierte Hauptkategorie, nämlich – Sie gestatten die freie Wortwahl – die sog. verkannte Entstrickung, die sich

8 *Benecke*, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, Forum der internationalen Besteuerung, Bd. 45, 2015, 129 (132 ff.).

in Deutschland besonders prominent bspw. aus einer Fehleinschätzung der Beteiligten über die Auslegung des Unternehmensbegriff i.S.d. Doppelbesteuerungsabkommen ergeben und den deutschen Gesetzgeber zu energischen Sichermaßnahmen – im Interesse der Wahrung des einverständlichen Erwartungshorizonts – in Gestalt des heutigen § 50i EStG veranlasst hat, eine Vorschrift, die sich als Übergangsvorschrift gegenwärtig im dritten Reparaturgang befindet[9]. Vielleicht werden sich dem – in Form einer weiteren Fallgruppe – die Brexit-induzierten Entstrickungsverschärfungen an die Seite stellen lassen[10].

2. Thematische Eingrenzung

Es versteht sich von selbst, dass im Rahmen der mir zur Verfügung stehenden Zeit das beschriebene Feld auch nicht annähernd ausgeleuchtet werden kann. Deshalb auch unter der Vorgabe des europarechtlichen Blickwinkels zwei paradigmatische Fälle, die als sog. Grundtatbestände sowohl die gegenständliche als auch die personelle Entstrickung in den Blick nehmen. D.h.:

– Was die gegenständliche Entstrickung betrifft, soll der Transfer von Einzel-WG aus dem inländischen Stammhaus in die ausländischen und nach dem einschlägigen DBA befreiten BS betrachtet werden.
– Bezüglich der personellen Entstrickung soll ein Inländer in den Blick genommen werden, der an einer KapGes beteiligt ist und seinen Wohnsitz in einen Mitgliedstaat der EU, sagen wir nach Österreich, verlegt.

II. Gegenständliche Entstrickung

1. Revisionsverfahren I R 95/15 Verder Lab Tec

Wahrscheinlich ist der Wissenschaftliche Beirat unserer Gesellschaft bei der Tagungskonzeption davon ausgegangen, dass wir das Endurteil im Revisionsverfahren Verder Lab Tec gegen FA Hilden (Az. I R 95/15) und damit den Fall der gegenständlichen Entstrickung erörtern können,

9 Vgl. zur Rechtsentwicklung, Verfassungs- und Unionskonformität der Vorschrift z.B. *Schmid/Loscher*, 36. Aufl. 2017, § 50i Rz. 1 ff.

10 Vgl. zum Übergang in den Status eines Drittstaates im Hinblick auf die Sonderregeln des § 6 Abs. 5 AStG sowie § 4g EStG i.V.m. § 12 Abs. 1 KStG z.B. *Linn*, IStR 2016, 556; *Dorn/Schwarz*, NWB 2016, 2182; *Peykan/Hanten/Gegusch*, DB 2016, 1526.

an dem der EuGH mit Urteil vom 21.5.2015[11] seine bisherige Rechtsprechung zu dieser Entstrickungskategorie bestätigt hat. Daraus ist jedoch bekanntlich nichts geworden.

Zum einen deshalb, weil die Verfahrensbeteiligten bis zur mündlichen Verhandlung am 14.6.2017 nicht beachtet hatten, dass die betroffenen immateriellen WG zunächst von einer Schwesterpersonengesellschaft in das Gesamthandsvermögen der der Klägerin – nämlich der Verder Lab Tec GmbH & Co. KG (zukünftig: V-KG) – übertragen und erst dann in deren niederländische BS überführt worden sind. Da aber bekanntlich die vom FA überraschenderweise nicht aufgegriffene Buchwertfortführung bei Vermögensübertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaft Gegenstand einer Vorlage des I. Senats des BFH an das BVerfG ist[12], musste auch das Revisionsverfahren I R 95/15 bis zum Abschluss der verfassungsgerichtlichen Normenkontrolle ausgesetzt werden. Anders ausgedrückt: Wären die WG bei der Klägerin bereits mit ihrem Teilwert anzusetzen, entfiele – mangels stiller Reserven – mit großer Wahrscheinlichkeit bereits aus diesem Grund eine Entstrickungsbesteuerung.

Zum anderen kommt hinzu, dass – wie auch dem vorinstanzlichen Verfahren zu entnehmen – der Rechtsstreit nicht nur über die Auslegung der Entstrickungsregeln des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG in der Fassung des JStG 2010[13], sondern mit Rücksicht auf das Streitjahr (2005) vor allem auch darüber geführt wird, ob die rückwirkende Anwendung der genannten Vorschriften gegen den verfassungsrechtlich garantierten Vertrauensschutz verstößt.

Ich will deshalb – um einerseits dem Revisionsverfahren nicht vorzugreifen, andererseits aber uns ein hinreichendes Erörterungsfeld zu erhalten – den Fall Verder Lab Tec um beide vorgenannte Streitfragen bereinigen und den folgenden konsolidierten Grundfall zur Diskussion stellen, der sich zudem dadurch auszeichnet, dass an der inländischen PersGes nur inländische KapGes vermögensmäßig beteiligt sind.

2. Grundfall 1 (Streitjahr 2011)

An der inländischen originär gewerblich tätigen X-KG mit inländischem Stammhaus sind vermögensmäßig nur die beiden deutschen KapGes

11 Urteil Verder Lab Tec, C-657/13, EU:C:2015:331, IStR 2015, 440.
12 Vorlagebeschluss v. 10.4.2013 – I R 80/12, BFHE 241, 483 = BStBl. II 2013, 1004; BVerfG-Az: 2 BvL 8/13.
13 Gesetz v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

(Y-GmbH und Z-GmbH) beteiligt. Die X-KG transferierte im Jahre 2011 materielle und immaterielle WG in ihre niederländische BS, deren Gewinne (und Verluste) nach dem einschlägigen DBA von der inländischen (deutschen) Besteuerung freigestellt sind. Diese geänderte Vermögenszuordnung wird auch vom FA nicht in Frage gestellt. Allerdings erhöht das FA den erklärten Gewinn um die stillen Reserven der WG (1 Mio. Euro) und erließ einen entsprechenden Feststellungsbescheid. Zu Recht?

3. Einschlägige Normen – Rechtsentwicklung – Meinungsstand

a) Einschlägige Normen

Angesichts der Beteiligung von KapGes an der inländischen KG sind für die Falllösung zwei Normgruppen in den Blick zu nehmen. Zum einen § 12 Abs. 1 KStG, zum anderen § 4 Abs. 1 EStG. Die Vorschriften haben seit dem JStG 2010 folgenden Wortlaut:

§ 12 Abs. 1 KStG (Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland; Hervorhebungen/Ergänzungen durch Verf.)

„*Satz 1 [i.d.F. SEStEG vom 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782]* Wird bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dies als Veräußerung[14] oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert; § 4 Abs. 1 Satz 5, § 4g und § 15 Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes gelten entsprechend.

Satz 2 [i.d.F. JStG 2010 vom 8.12.2010] Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist".

§ 4 Abs. 1 EStG (Gewinnbegriff im Allgemeinen Hervorhebungen/Ergänzungen durch Verf.)

„*Satz 1* Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

14 Zur Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG s. *G. Förster* in FS Gosch, 2016, 83 (87).

Satz 2 Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.

Satz 3 [i.d.F. SEStEG vom 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782] Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich.

Satz 4 [i.d.F. JStG 2010 vom 8.12.2010] Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist"…

b) Abgrenzung

Da die inländische X-KG als PersGes weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig ist, wird im Schrifttum vertreten, dass die Frage nach der Entstrickung für die als Kommanditisten an der X-KG beteiligten niederländischen KapGes auf der Grundlage der körperschaftsteuerrechtlichen Sonderregelung des § 12 Abs. 1 KStG zu beantworten sei[15]. Dem steht jedoch m.E. entgegen, dass die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften – einschl. derjenigen zur Entnahme – jedenfalls dann zu beachten sind, wenn es um die Feststellung der mitunternehmerschaftlich erzielten Einkünfte geht und der in Frage stehende WG-Transfer die Vermögenssphäre der KapGes nicht verlässt. Hierauf aufbauend hat der I. Senat des BFH vom 12.10.2016 – I R 92/12[16] entschieden, dass die Sonderregelung des § 4 Abs. 4a EStG zur Begrenzung des Schuldzinsenabzugs im Falle einer sog. Überentnahme auch dann greifen, wenn eine Kapitalgesellschaft als Mitunter-nehmerin an einer Personengesellschaft beteiligt ist. Nichts anderes dürfte für die Bestimmungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG zur gegenständlichen Entstrickung gelten[17].

15 *Frotscher*, EStG, § 4 Rz. 365; *Müller*, IStR 2014, 60; *Kolbe* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 KStG Rz. 12; Holland in Ernst & *Young*, KStG, § 12 Rz. 6; *Mössner* in Mössner/Seeger, 3. Aufl., § 12 KStG Rz. 48.

16 BFHE 256, 32 = DStR 2017, 589.

17 Ebenfalls für eine Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf an einer Mitunternehmerschaft beteiligte Kapitalgesellschaften *Benecke*/*Staats* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rz. 67 f.; *Lampert* in Gosch, 3. Aufl., § 12 KStG Rz. 34. Eine andere Frage ist, ob die Transfervorgänge innerhalb von transparenten PersGes der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rats v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuerpraktiken mit unmit-

c) Verhältnis von § 4 Abs. 1 Satz 3 zu Satz 4 EStG

Auf den ersten Blick scheint kein Zweifel daran zu bestehen, dass Grundfall 1 dem in Satz 4 genannten Normbeispiel für den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts entspricht und deshalb die Entnahmefiktion des Satz 3 auslöst. Nebenbei bemerkt: Fiktion deshalb, weil auch die ausländische BS zum einheitlichen Betrieb der X-KG gehört und somit in der geänderten Zuordnung der WG in Form eines Binnentransfers – bei einem wörtlichen Verständnis[18] – keine Verwendung für betriebsfremde Zwecke i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG gesehen werden kann.

Gleichwohl wird dieses Ergebnis von Teilen des Schrifttums in Frage gestellt. Hiernach sei das „schlichte Regelbeispiel" des Satz 4 im Lichte des Satz 3 zu lesen mit der Folge, dass auch im Falle der Verbringung eines WG in eine ausländische BS die Entnahmefiktion des Satzes 4 i.V.m. Satz 3 nur dann greifen könne, wenn aufgrund eines solchen Transfers der inländische Besteuerungszugriff auf die im Inland entstandenen stillen Reserven verloren gehe. Hieran fehle es aber selbst dann, wenn die WG in DBA-rechtlich freigestellte BS verbracht würden. Satz 4 sei – wieder einmal – „defizitär" gefasst; die Entstrickungsregeln liefen leer[19].

d) Rechtsprechung und Gesetzgebung – ein Dialog

Die Ansicht bedarf der Erläuterung. Sie ist nur verständlich, wenn man sich das Wechselspiel von Rechtsprechung und Gesetzgebung vor Augen stellt.

(1) Am Anfang dieses Dialogs stand die vom I. Senat des BFH unter Rückgriff auf die Ansicht des RFH begründete und auf § 4 Abs. 1 *Satz 2* EStG gestützte **Rechtsprechung**, nach der der **Entnahmebegriff final**, d.h. zweckgerichtet auszulegen und demgemäß eine Entnahme für „be-

telbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABl L 193, 1) – im Folgenden ATAD I – fällt, wenn und soweit an solchen PersGes Steuerpflichtige beteiligt sind, die in einem Mitgliedstaat der EU der Körperschaftsteuer unterliegen.

18 Vgl. hierzu auch Bericht der Einkommensteuerreformkommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 7, S. 90 (Es bestehen Bedenken, ob der Entnahmetatbestand im Falle des Transfers in einen FS-Betriebsstätte „zweifelsfrei aus dem bestehenden Recht (hergeleitet) werden kann") sowie S. 90 (Formulierungsvorschlag für eine Neufassung des § 4 EStG).

19 *Gosch* in Kirchhof, 16. Aufl., § 49 EStG Rz. 16 mit umfangreichen Nachweisen in Fn. 10; *Gosch*, IStR 2015, 709, 715; BFH/PR 2015, 296. *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt Nr. 487, S. 25.

triebsfremde Zwecke“ auch dann anzunehmen sei, wenn das WG zwar nicht in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen überführt, aber die „Gewinne der (betroffenen) BS aufgrund eines DBA nicht (mehr) der inländischen Besteuerung unterliegen“. In der Leitentscheidung vom 16.7.1969 I 266/65[20] wird hierzu u.a. erläutert, dass diese zweckgerichtete Gesetzesauslegung auch dem Willen des Gesetzgebers entspreche, der im Interesse der deutschen Exportwirtschaft mit dem durch das Steueränderungsgesetz 1969[21] eingefügten **§ 1 AIG** (Auslandsinvestitionsgesetz) zur Milderung der Sofortbesteuerung für die überführten abnutzbaren WG des Anlagevermögens (AV) die Möglichkeit eingeräumt habe, die stillen Reserven in eine **gewinnmindernde Rücklage** einzustellen und diese vom fünften auf ihre Bildung folgenden Wj in Jahresraten von mindestens einem Fünftel aufzulösen. Die Vorschrift (gesetzliche Billigkeitsmaßnahme) war letztmals für vor dem 1.1.1990 endende Wj anwendbar[22] und wurde zunächst durch mehrere Verwaltungsanweisungen (Billigkeitsregelungen der Verwaltung) fortgeführt[23].

Die Rechtsprechung zur finalen Entnahme ist vom I. Senat für im Sinne einer finalen Betriebsaufgabe auf den Fall der Betriebsverlegung ins DBA-Ausland ausgedehnt worden[24]. Später haben sich auch die anderen Senate des Gerichts dieser Rechtsprechung in verschiedenen Zusammenhängen angeschlossen[25]. Nicht zuletzt hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 7.10.1974[26] zum Strukturwandel eines Gewerbebetriebs zum luf. Unternehmen die teleologische Auslegung des Entnahmebegriffs bestätigt.

20 BFHE 97, 342 = BStBl. II 1970, 175.
21 Gesetz v. 18.8.1969, BGBl. I 1969, 1211.
22 § 8 Abs. 4 AIG i.d.F. des Steuerreformgesetzes 1990 v. 2.8.1988, BGBl. I 1988, 1093; dazu BR-Drucks. 100/88, 371: allgemeiner Subventionsabbau.
23 BMF v. 12.2.1990, BStBl. I 1990, 72; v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), Rz. 2.6: Wahlrecht zur Bildung eines Merkposten für AV und UV, einschl. immaterieller WG; Auflösung gem. Restnutzungsdauer, spätestens nach zehn Jahren. Dazu auch *Wassermeyer*, DB 2017, 1176: Das Schreiben bescherte relative Ruhe. Zu § 4g EStG s. nachfolgend (2).
24 BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BFHE 102, 374 = BStBl. II 1971, 630.
25 Z.B. BFH v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BFHE 106, 198 = BStBl. II 1972, 760; v. 13.11.1990 – VIII R 152/86, BFHE 162, 345 = BStBl. II 1991, 94; v. 15.6.2004 – VIII R 7/02, BFHE 206, 388 = BStBl. II 2004, 914; v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BFHE 186, 42 = BStBl. II 1998, 509.
26 GrS 1/73, BFHE 114, 189 = BStBl. II 1975, 168.

(2) Hiervon ausgehend wähnte sich der Gesetzgeber auf der sicheren Seite, als er mit dem **SEStEG** (Gesetz vom 7.12.2006) für VZ ab **2006** die Regelung des **Satzes 3** „klarstellend" in § 4 Abs. 1 EStG als zentralen Grundtatbestand der nunmehr gesetzlich fixierten Entstrickungsbestimmungen aufnahm, nach der „einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke […] der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich[steht]".

Ich darf aus der Begründung des Gesetzentwurfs[27] zitieren:

„Satz 3 – neu – beinhaltet eine Klarstellung zum geltenden Recht. Der bisher bereits bestehende höchstrichterlich entwickelte und von der Finanzverwaltung angewandte Entstrickungstatbestand der Aufdeckung der stillen Reserven bei Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wird nunmehr gesetzlich geregelt und in das bestehende Ertragsteuersystem eingepasst. Er dient der Sicherstellung der Aufdeckung und Besteuerung der in der Bundesrepublik Deutschland entstandenen stillen Reserven von zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern. Zu den Entnahmen für betriebsfremde Zwecke gehört insbesondere die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte des Steuerpflichtigen, wenn der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der inländischen Besteuerung freigestellt ist oder die ausländische Steuer im Inland anzurechnen ist. Dabei gelten für die Zuordnung der Wirtschaftsgüter unverändert die bisherigen Grundsätze (BMF, Schr. v. 24.12.1999, BStBl. I S. 1076, Rz. 2.4) […]".

Teil der Konzeption war die Bildung eines Ausgleichspostens bei Entnahme nach **§ 4g EStG, eine** Vorschrift, die nach § 12 Abs. 1 Satz 1, zweiter Halbs. KStG auch für den körperschaftsteuerrechtlichen Entstrickungstatbestand gilt. Sie zielt auf die gestreckte Besteuerung der stillen Reserven durch Auflösung des Ausgleichspostens über einen Zeitraum von fünf Jahren.

Auch hierzu ein Blick in die **Begründung des Gesetzentwurfs**[28]:

„Für die Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eines inländischen Stammhauses in eine innerhalb der EU belegene Betriebsstätte wird eine zeitlich gestreckte Besteuerung der stillen Reserven ermöglicht. Dies entspricht einem Antrag des Bundesrates. Auf Antrag des Steuerpflichtigen, der innerhalb eines Veranlagungszeitraums und nur einheitlich für alle in eine Betriebsstätte überführten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gestellt werden kann, darf in Höhe der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung für jedes betroffene Wirtschaftsgut ein separater Ausgleichsposten gebildet werden.

27 BT-Drucks. 16/2710, 28.
28 BT-Drucks. 16/3369, 5.

Der Ausgleichsposten ist mit einer Bilanzierungshilfe vergleichbar und verkörpert die in den überführten Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven. Keine Anwendung findet die Regelung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in ein ausländisches Stammhaus oder dessen ausländische Betriebsstätte und auf ausländische Personengesellschaften.

Die Regelung setzt für den Bereich der EU in weiten Teilen das BMF-Schr. v. 24.12.1999 über die Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (sog. Betriebsstättenerlass; BStBl. I 1999, 1076 ff.) um. Der Ausgleichsposten wird in 5 Jahren mit jährlich einem Fünftel erfolgswirksam aufgelöst. Dies gilt sowohl für abnutzbare, wie auch nicht abnutzbare, für materielle wie auch für immaterielle Wirtschaftsgüter unabhängig davon, wie lange deren tatsächliche Restnutzungsdauer noch ist. Die Verkürzung der Frist auf 5 Jahre folgt der Anregung des Bundesrates und dient der Verfahrensvereinfachung. Die zeitlich gestreckte Besteuerung der stillen Reserven der überführten Wirtschaftsgüter endet bereits vor Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums, wenn die stillen Reserven im Ausland tatsächlich aufgedeckt werden (z.B. bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter oder beim Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen".

(3) Die Erwartung des Gesetzgebers auf Rechtsprechungskontinuität ist indes nicht aufgegangen. Vielmehr hat der I. Senat seine frühere **Rechtsprechung** mit Urt. v. **17.7.2008** – I R 77/06[29] **aufgegeben** und für VZ **vor 2006** angenommen, dass der Transfer eines WG auch in eine Freistellungs-BS das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die bis dahin entstandenen, inlandsradizierten stillen Reserven nicht entfallen lassen. Soweit in der vom Senat selbst verfassten Titelzeile dieses Leiturteils von der „Aufgabe der Theorie der finalen Entnahmelehre" die Rede ist, war das zwar plakativ und öffentlichkeitswirksam, aber in der Sache eher irreführend. Denn selbstverständlich war der I. Senat nicht befugt, ohne gerichtsinternen Akkord die finale Entnahmelehre, d.h. die Ausdeutung des Entnahmebegriffs nach dessen Sinn und Zweck aufzugeben. Die Neuorientierung betraf vielmehr zwei in die Prüfung einer finalen Entnahme einzubindende Aspekte:

– Zum einen ist für die Frage nach einer Beschränkung der inländischen Besteuerungsbefugnisse nicht mehr – im Sinne eines „äußerlichen WG-bezogenen" Ansatzes – allein auf den Transfer des WG in eine freigestellten BS, sondern darauf abzustellen ist, ob die im Inland entstanden stillen Reserven auch nach dem Transfer einer nachlaufenden inländischen Besteuerung unterliegen.

29 BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464.

– Hieran anknüpfend betrifft der zweite Aspekt die Auslegung der DBA-rechtlichen Verteilungsartikel mit Rücksicht auf die Frage, ob das inländische Besteuerungsrecht des Stammhausstaats für die inlandsradizierten stillen Reserven tatsächlich verloren geht, wenn das WG zunächst in eine ausländische Freistellungs-BS überführt (Innentransaktion) und erst im Anschluss hiervon veräußert oder in das Privatvermögen entnommen wird (Außentransaktion). Auch diesbezüglich hat der I. Senat die Rechtsprechung geändert und sich der ganz überwiegenden Ansicht im Schrifttum angeschlossen, nach der eine Abkommensregelung, die sich an den in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA niedergelegten Zurechnungsgrundsätzen orientiert, d.h. an der aus dem Veranlassungsprinzip gewonnenen Zuordnung nach Verursachungsbeiträgen, den fortdauernden inländischen Besteuerungszugriff mit Blick auf die bis zum Überführung entstandenen stillen Reserven nicht ausschließt. Letzteres unabhängig davon, ob man im Hinblick auf der hiernach gebotenen BS-Gewinnaufteilung im Falle einer späteren Veräußerung des WG die eingeschränkte Selbständigkeitsannahme des sog. „Relevant Business Activity Approach" oder die umfassendere Selbstständigkeitsannahme des „Functionally Separate Entity Approach" zugrunde legt. Gleiches gelte – so die geänderte Rechtsprechung weiter – dann, wenn das WG vom inländischen Stammhaus in die BS einer ausländischen Tochter-PersGes überführt wird[30]. Ebenso, wenn sowohl der bisher inländische Erfinderbetrieb als auch der Wohnsitz des Erfinders in das DBA-Ausland verlegt werde; auch seien die hierbei auftretenden praktischen Schwierigkeiten beim Vollzug des späteren Besteuerungszugriffs nicht geeignet, eine Rechtsgrundlage dafür zu schaffen, die stillen Reserven des Betriebsvermögens bei einer Betriebsverlegung ins Ausland – im Gegensatz zu innerstaatlichen Betriebsverlegungen – ohne Realisierungsvorgang der sofortigen Besteuerung zu unterwerfen[31].

(4) Daraufhin hat zunächst das **BMF** mit dem Nicht-Anwendungsschreiben vom 20.5.2009[32] reagiert und erläutert, dass nach Verwaltungsansicht die geänderte BFH-Rechtsprechung die Entstrickungsregeln des SEStEG (§ 4 Abs. 1 Satz 3 und § 12 Abs. 1 KStG) nicht berühre. Im Übri-

30 BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BStBl. II 2011, 1019 zu Art. 14 OECD-MA (a.F.).
31 BStBl. I 2009, 671.
32 Siehe Fn. 31.

gen stellte das Schreiben in Aussicht, dass der Gesetzgeber selbst reagieren werde.

(5) Die Reaktion ließ dann auch nicht allzu lange auf sich warten. Wie erwähnt, wurde durch das **JStG 2010**[33] neben § 12 KStG auch **§ 4 Abs. 1 EStG** um einen neuen **Satz 4** ergänzt, nach dem – um es zu wiederholen – „[e]in Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts insbesondere vorliegt, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist". Gleichsinnig wurde in **§ 16 Abs. 3a EStG** angeordnet, dass einer Aufgabe des Gewerbebetriebs der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs oder eines Teilbetriebs gleichsteht und § 4

33 Auszug aus § 52 EStG i.d.F. des JStG 2010: „(8b) [1]§ 4 Abs. 1 in der Fassung des Art. 1 des Gesetzes vom 7.12.2006 (BGBl. I, 2782) ist erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. [2]Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2006 enden, gilt § 4 Abs. 1 Satz 3 für Fälle, in denen ein bisher einer inländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte dieses Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind oder wenn das Wirtschaftsgut bei einem beschränkt Steuerpflichtigen nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. [3]§ 4 Abs. 1 Satz 4 in der Fassung des Art. 1 des Gesetzes vom 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) gilt in allen Fällen, in denen § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden ist." Abs. 34 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010: „§ 16 Abs. 3a in der Fassung des Art. 1 des Gesetzes vom 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) ist in allen offenen Fällen anzuwenden". Auszug aus § 34 KStG i.d.F. des JStG 2010: „(8) […] [2]§ 12 Abs. 1 in der Fassung des Art. 2 des Gesetzes vom 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) und Abs. 3 in der Fassung des Art. 3 des Gesetzes vom 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) ist erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. (Satz 3) Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2006 enden, gilt § 12 Abs. 1 in der Fassung des Art. 2 des Gesetzes vom 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) für Fälle, in denen ein bisher einer inländischen Betriebsstätte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind oder wenn das Wirtschaftsgut bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist […]".

Abs. 1 Satz 4 EStG entsprechend gilt. Zudem hat der Gesetzgeber in § 52 Abs. 8b und in Abs. 34 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 – was allerdings, wie eingangs erläutert, im Folgenden nicht Gegenstand meiner Ausführungen sein soll – die **Rückwirkung** dieser Gesetzesergänzungen auf alle noch offenen Fälle, also auch auf Sachverhalte angeordnet, bei denen im Jahre 2005 oder früher entweder das WG in eine ausländische Betriebsstätte überführt oder der Betrieb der aufgegeben worden ist[34].

In den Materialien[35] ist hierzu nachzulesen (Hervorhebungen durch Verfasser):

„Der neue **[§ 4 Abs. 1] Satz 4 erläutert klarstellend** den Hauptanwendungsfall des § 4 Abs. 1 **Satz 3** EStG mittels eines Regelbeispiels. Dieses Regelbeispiel knüpft – wie auch die Formulierung in § 4g EStG – an die Zuordnung eines Wirtschaftsguts an, das bisher z.B. einem inländischen Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen zuzuordnen war, zukünftig aber einer ausländischen Betriebsstätte dieses Steuerpflichtigen zuzuordnen ist. In den insoweit gleichlautenden Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes gilt dies gleichermaßen; einer besonderen gesetzlichen Regelung bedarf es nicht […].

Die Regelung [des **§ 16 Abs. 3a EStG**] entspricht einem Vorschlag des Bundesrates. Mit den Urteilen v. 28.10.2009 – I R 28/08 und I R 99/08 – hat der **BFH** seine **jahrzehntelang** praktizierte Rechtsprechung zur sog. Theorie der **finalen Betriebsaufgabe** aufgegeben. Sie besagte, dass ein Unternehmer, der seinen bisher im Inland ansässigen Betrieb vollständig in einen ausländischen Staat verlegte (Totalentnahme im Inland) und von dort aus fortführte, die im Betriebsvermögen angesammelten stillen Reserven – wie bei einer tatsächlichen Betriebsaufgabe – gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG sofort aufdecken und versteuern musste. Dies verneint der BFH nunmehr aus den gleichen Gründen, die ihn zur Aufgabe der sog. Theorie der finalen Entnahme bei der Überführung von Einzelwirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte bewogen haben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06). Für die Annahme eines Realisationstatbestandes bei Verlegung eines Betriebs ins Ausland fehle es sowohl an einer gesetzlichen Grundlage als auch an einem Bedürfnis. Aus diesem Grund knüpft der BFH nur an den tatsächlichen Realisationsakt an. Danach sei eine Besteuerung der stillen Reserven erst bei der tatsächlichen Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs möglich. In diesen Fällen habe die Bundesrepublik Deutschland weiterhin ein Besteuerungsrecht für die entstandenen stillen Reserven, die bis zur Verlegung des Betriebs erwirtschaftet worden sind. Folge dieser Rechtsprechung ist, dass es für die deutschen **Finanzbehörden oftmals schwierig** bis **unmöglich** sein wird, den **tatsächlichen Realisationsakt** im Ausland nachzuverfolgen. Auf diesen Mangel weist der BFH selbst in seiner Pressemitteilung vom 13.1.2010 – 2/10 – ausdrücklich hin. § 16 Abs. 3a – neu – EStG setzt die Grundsätze der Theorie der finalen Betriebsaufgabe aus der bisherigen jahrzehnte-

34 BT-Drucks. 17/3449 (Beschlussempfehlung des Finanzausschusses); BT-Drucks. 17/3549 (Bericht des Finanzausschusses).

35 Zutr. Blümich/*Ettlich*, § 36 EStG Rz. 268.

lang praktizierten BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76; v. 28.3.1984 – I R 191/79, BStBl. II 1984, 664) nun gesetzlich um. Durch diese Regelung wird eine Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven sichergestellt und dem bereits erwähnten Umstand Rechnung getragen, dass es für die deutschen Finanzbehörden oftmals schwierig bis unmöglich ist, das weitere Schicksal des in das Ausland verlegten Betriebsvermögens zu überwachen und den tatsächlichen Realisationsakt im Ausland zu erkennen und zu erfassen. Die Regelung dient damit auch der **Steuervereinfachung** für Steuerpflichtige und Verwaltung gleichermaßen. So wäre die Aufgabe der finalen Betriebsaufgabetheorie u.a. mit einer Vielzahl bisher **ungelöster Folgefragen** – insbesondere im Zusammenhang mit der **Gewinnabgrenzung** – verbunden. Die Fälle der grenzüberschreitenden Betriebsverlegung werden durch § 16 Abs. 3a – neu – EStG i.V.m. § 16 Abs. 4 und § 34 EStG erfasst. Ohne die Ergänzung in § 16 Abs. 3a – neu – EStG bestünde zwar grundsätzlich ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland über § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG/§ 12 Abs. 1 KStG hinsichtlich der überführten Wirtschaftsgüter. Aus Gründen der **Rechtskontinuität** soll dennoch zur vorherigen Rechtspraxis übergegangen werden, damit keine Verschlechterung gegenüber dem bisherigen Rechtszustand für den Steuerpflichtigen eintritt; dies dient der Rechtsicherheit. Die Ergänzung des § 16 Abs. 3a – neu – EStG gilt über § 8 Abs. 1 KStG auch bei Körperschaftsteuerpflichtigen. Die Steuerbegünstigung nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG findet bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen jedoch keine Anwendung […].

[zu **§ 52 Abs. 8b und Abs. 34 Satz 5 EStG; Rückwirkung**] Mit Urt. v. 17.7.2008 – I R 77/06 – hat der BFH – abweichend von seiner früheren ständigen Rechtsprechung – entschieden, dass die sog. Theorie der finalen Entnahme für ‚Altjahre' (vor 2006) im Gesetz keine hinreichende Grundlage findet. Ist ein Einzelwirtschaftsgut nicht mehr einem inländischen Unternehmen, sondern dessen ausländischer Betriebsstätte zuzuordnen, könne es nicht zur sofortigen Gewinnrealisierung der zu diesem Zeitpunkt bestehenden stillen Reserven kommen, auch wenn die ausländischen Betriebsstätten-gewinne auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung im Inland freigestellt sind. Mit dieser Entscheidung widerspricht der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung, … den Grundsätzen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der internationalen Verwaltungspraxis, die darauf abstellen, dass das Wirtschaftsgut zu diesem Zeitpunkt aus der Besteuerungshoheit des Herkunftsstaates ausscheidet und zumindest zukünftige Wertänderungen und Realisationsvorgänge keine steuerliche Auswirkung im Inland haben. Zudem ist die neue Rechtsprechung nur schwer administrierbar und mit verfassungsrechtlich nicht hinnehmbaren Vollzugsdefiziten verbunden. § 52 Abs. 8b Satz 2 EStG schreibt die Grundsätze der Theorie der finalen Entnahme aus der früheren BFH-Rechtsprechung und der bestehenden Verwaltungspraxis gesetzlich fest. Im Interesse einer einheitlichen und kontinuierlichen Rechtsanwendung durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung und im Interesse des Vertrauens der Allgemeinheit in die Kontinuität der Steuerrechtsordnung wird daher an dem **jahrzehntelang praktizierten Rechtszustand festgehalten**; insoweit trägt die gesetzliche Änderung zur Rechtssicherheit bei. Darüber hinaus dient sie aber auch der **Steuervereinfachung** für Steuer-

pflichtige und Verwaltung gleichermaßen. So wäre die Aufgabe der finalen Entnahmetheorie u.a. mit einer Vielzahl bisher **ungelöster Folgefragen** – insbesondere im Zusammenhang mit der Gewinnabgrenzung – verbunden. Mit der gesetzlichen Änderung wird die jetzt noch bestehende Möglichkeit genutzt, die Besteuerung von Zurechnungsfällen sachgerecht und zeitlich lückenlos zu regeln und die Grundsätze des Urteils des BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 – (Aufgabe der finalen Entnahmetheorie) auf den entschiedenen Einzelfall zu beschränken. Die bisherige Billigkeitsregelung der Verwaltung (Verteilung des Gewinns nach Rz. 2.6. des Betriebsstätten-Erlasses, a.a.O.) bleibt für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2006 enden, weiterhin anwendbar. Somit kommt es für den Steuerpflichtigen zu keiner Verschlechterung gegenüber der bisherigen Rechtslage. Bedenken hinsichtlich einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung bestehen nicht, da die rückwirkende Regelung eine gefestigte, langjährige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis kodifiziert. In diesem Fall kann sich der Steuerpflichtige nicht auf ein schutzwürdiges Vertrauen in eine anderweitige Rechtslage berufen. Dies gilt auch im Falle einer zwischenzeitlichen höchstrichterlichen Rechtsprechungsänderung, insbesondere wenn diese in Fachkreisen unerwartet war und noch nicht als gefestigt und langjährig angesehen werden kann. Dabei darf der Steuerpflichtige durch eine rückwirkende gesetzliche Neuregelung nicht schlechter gestellt werden als unter der alten (nicht kodifizierten) Rechtslage. Eine rückwirkende Neuregelung darf nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen über die alte Rechtslage hinausgehen, denn nur soweit die alte Rechtslage reicht, besteht kein schutzwürdiges Vertrauen (vgl. BVerfG v. 10.7.2009, 1 BvR 1416/06 [Hinweis auf die Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Festschreibung der Mehrmütterorganschaft in § 14 Abs. 3 KStG a.F. – BFH v. 22.2.2006 – I B 145/05, BStBl. II 2006, 546])".

Ergänzend zur Kodifizierung der finalen (grenzüberschreitenden) **Betriebsaufgabe** wurde diese – gleichsinnig zu § 4g EStG – in **§ 36 Abs. 5 EStG** i.d.F. des JStG 2010 mit einem **5-jährigen** Verteilungswahlrecht **gemildert**. Die Vorschrift, die nach § 52 Abs. 50d EStG i.d.F. des JStG 2010 auf die rückwirkende Anwendbarkeit des § 16 Abs. 3a (i.d.F. 2010) abstimmt ist, **unterscheidet** sich aber insofern von der Milderung nach **§ 4g EStG**, als § 36 Abs. 5 EStG nicht die Bildung eines Ausgleichsposten vorsieht, der über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnwirksam auslösen und damit nach Maßgabe der Verhältnisse in diesen Jahren zu versteuern ist (sog. **Verteilungs- oder Ausgleichspostenmethode**). Vielmehr gewährt **§ 36 Abs. 5 EStG** eine (antragsgebundene) zinsfreie **Stundung** der Mehrsteuer, die auf den (ggf. nach § 16 Abs. 4 und/oder § 34 EStG begünstigten[36]) fingierten Aufgabegewinn und einen u.U. gebotenen Wechsel der Gewinnermittlungsart ausgelöst wird. Die erste Jahresrate ist einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, mit dem die auf den Aufgabegewinn entfallende Steuer festgesetzt wird, zu entrichten (§ 36 Abs. 5

36 BT-Drucks. 17/3549, 20.

Satz 2 i.V.m. Satz 1 EStG; Ausnahme: Satz 4 u.a. bei vorzeitiger Veräußerung).

Auch hierzu die **Begründung des Gesetzentwurfs**[37]:

„Durch den neuen § 36 Abs. 5 EStG wird eine Möglichkeit geschaffen, bei Verlegung des Betriebs in einen anderen EU- oder EWR-Staat die auf den Aufgabegewinn und den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn festgesetzte Steuer auf Antrag zinslos in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten. Zur Berechnung der zu stundenden Steuer ist von der festgesetzten Steuer die Steuer abzuziehen, die sich ergeben würde, wenn bei der Veranlagung der Aufgabegewinn und der Übergangsgewinn unberücksichtigt bleiben würde. Satz 4 regelt Sachverhalte, die die vorzeitige Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuer zur Folge haben. Sofern sich die festgesetzte Steuer ändert, sind nach Satz 5 die Jahresbeträge anzupassen".

4. Stellungnahme

a) Auslegung nach einfachem Recht

Mit Rücksicht auf das aufgezeigte Wechselspiel von Rechtsprechung und Gesetzgeber kann nicht zweifelhaft sein, dass der Gesetzgeber mit § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG die Änderung der Rechtsprechung überschreiben und ohne zeitlichen Bruch die durchgängige Beurteilung im Sinne des früheren Verständnisses der finalen Entnahmelehre sicherstellen wollte. Methodisch gesprochen kann diese Einschätzung nach der sog. subjektiven Gesetzauslegung[38] nicht zweifelhaft sein. Dem erwähnten Einwand des Schrifttums, die Neuregelung sei „defizitär", liegt – ausgehend von einem objektiven, d.h. primär normtextgebundenen Auslegungsverständnis – die Annahme zugrunde, der Gesetzgebers habe es nicht vermocht, das Gewollte hinreichend klar zum Ausdruck zu bringen.

Letzterem wird man indes nur schwerlich folgen können[39]. Vielmehr ist gerade der Wortlaut von Satz 4 eindeutig. Er lässt auch keinen Auslegungsspielraum in dem Sinne, seinen Regelungsgehalt durch die tatbestandliche Vorgabe des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, nämlich den Ausschluss oder die Beschränkung des Gewinns aus der späteren Veräußerung des transferierten WG einzuschränken. Vielmehr gilt umgekehrt, dass das

37 Vgl. z.B. *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl. 1995, S. 137 ff.; *Kramer*, Juristische Methodenlehre, 5. Aufl. 2016, S. 125 ff.

38 Gl.A. z.B. *G. Förster* in FS Gosch, 2016, 83 (87); *Musil*, FR 2011, 545 (549); *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz. 240; Schmidt/*Wacker*, 36. Aufl., § 16 EStG Rz. 175; Blümich/*Wied* § 4 EStG Rz. 487.

39 Vgl. BT-Drucks. 16/2710, 26, r.Sp.

Gesetz mit dem in Satz 4 „insbesondere" angesprochenen Transfervorgang die Beschränkung bzw. den Ausschluss des Besteuerungsrechts i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bezüglich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung des in die inländische BS überführten WG zwingend anordnet. Demgemäß benennt Satz 4 kein Regelbeispiel, das unter dem Vorbehalt der Wertungen des Satzes 3 stünde, sondern bringt im Einklang mit dem gesetzgeberischen Willen unmissverständlich und zweifelsfrei die Wertung gesetzlich zum Ausdruck, die – sieht man von etwaigen Rückwirkungsschranken ab – jedenfalls ab 2010 zugleich im Sinne einer auch systematisch stimmigen Auslegung auf die Auslegung der Grundregel des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG einwirkt.

Auch hat der Gesetzgeber – wie aus den wiedergegebenen Materialien ersichtlich – hierbei keineswegs verkannt, dass er nach der Zuteilungsnorm des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA das Recht hätte, erst zum Zeitpunkt eines Außenumsatzes aus dem Bereich der ausländischen BS die im Inland entstandenen stillen Reserven zu besteuern. Vielmehr hat er sich aus guten und – wofür nicht wenig spricht – verfassungsrechtlich, wenn nicht zwingenden, so doch naheliegenden Gründen, d.h. zur Vermeidung eines normativ-strukturellen Vollzugsdefizits, für einen früheren Besteuerungszugriff entschieden.

Demzufolge ist die Entstrickungsbesteuerung auch nicht daran gebunden, dass der BS-Staat seine Eingangsbewertung der transferierten WG mit dem der inländischen Entstrickung zugrunde zu legenden gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG; § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG) verknüpft[40]. Eine solche Wertverknüpfung liegt außerhalb des Regelungsziels der territorialen Entstrickungsbesteuerung. Auch hat der Gesetzgeber insoweit folgerichtig agiert, als er – allerdings nur für den Fall der „Begründung" des inländischen Besteuerungsrechts bzgl. eines späteren Veräußerungsgewinns[41] – nach § 4 Abs. 1 Satz 8, zweiter Halbs. EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG (ggf. i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) ebenfalls auf eine solche Wertverknüpfung, d.h. darauf verzichtet, den Eingangs-

40 Vgl. BT-Drucks. 16/2710, 28: nicht erfasst bloße Stärkung der Besteuerungsrechts, z.B. bei Überführung des WG aus ausländischer Anrechnungs-BS in inländisches Stammhaus; dazu *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz. 322: Systembruch (mE fraglich).

41 Krit. insoweit *Eckstein* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz. 892: gemeiner Wert unterschreitet häufig den durch betriebl. Synergien beeinflussten Teilwert.

ansatz des gemeinen Werts[42] an die ausländische Exit-Besteuerung des bisherigen Belegenheitsstaats zu binden[43].

Nicht recht glücklich erscheint, wenn die aufgezeigten Zusammenhänge dahin charakterisiert werden, dass es sich bei den Entstrickungsregeln um einen Gefährdungstatbestand[44] handle. Eine solche Wortwahl lässt m.E. außer Acht, dass es weder um die Pönalisierung unrechtmäßigen Verhaltens noch um einen verschuldensunabhängigen Haftungstatbestand geht, sondern lediglich um die Bestimmung des sachgerechten Besteuerungszeitpunkts unter Berücksichtigung einer effektiver Kontrolle durch die zuständigen Behörden; insofern lässt sich davon sprechen, dass der Gesetzgeber die Entstrickungsregeln als Sicherungstatbestände ausgeformt hat.

b) Weiterungen

Das hier vertretene Verständnis bleibt nicht ohne Folgen. Zum einen kommt es nach dem auch insoweit unmissverständlichen Wortlaut von § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG nicht darauf an, ob das WG in eine ausländische BS überführt wird, für die die Freistellungsmethode greift. Betroffen sind m.a.W. auch Überführungen in Anrechnungs-BS sowie in BS, die in Nicht-DBA-Staaten belegen sind[45]. Geht man auch hierbei von dem dargelegten systematischen Akkord von § 4 Abs. 1 Satz 4 und Satz 3 EStG aus, so ist die tatbestandliche Beschränkung der Besteuerungsrechte darin zu sehen, dass zukünftig eine Verpflichtung zur Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Einkommen- oder Körperschaftsteuer besteht. Ebenso wenig wie im Rahmen der Freistellung kommt es deshalb auch für die Anrechnungsverpflichtung darauf an, ob sie sich auf die bis zum Überführungszeitpunkt entstandenen, inlandsradizierten stillen Reserven erstreckt. In allen betroffenen Fällen ist als systematisch zwingende Folge des fingierten Entnahmetatbestands für Zwecke der weiteren deutschen Besteuerung (Überführung in Anrechnungs-BS i.V.m. späteren Be-

42 Schmidt/*Kulosa*, 36. Aufl., § 6 EStG Rz. 571.
43 *Musil*, FR 2011, 545 (549).
44 *Frotscher*, EStG, § 4 Rz. 375j; *Benecke*, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, Forum der internationalen Besteuerung, Bd. 45, 2015, 129 (132); BT-Drucks. 16/2710, 28.
45 *Benecke*, NWB, F 3, 14733, 14741 mit Beispiel; gl.A. *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz. 233; *Wassermeyer*, Art. 7 OECD-MA Rz. 251. Vgl. auch insoweit auch bereits BFH vom 16.7.1969 I 266/65, BFHE 97, 342 = BStBl. II 1970, 175.

steuerung; Berechnung eines Progressionsvorbehalts) das als entnommen geltende WG im Sinne einer (ggf. innerbilanziellen) Korrektur mit dem gemeinen Wert als ggf. fortzuentwickelnde Ausgangsgröße anzusetzen[46].

Zum anderen ist es, was die Rechtsform der unternehmerischen Tätigkeit anbelangt, ohne Bedeutung, ob der Einzelunternehmer, die Personengesellschaft oder die Kapitalgesellschaft das WG in ihre BS überführt oder ob es um den Transfer in das Vermögen einer nachgeordneten Personengesellschaft geht[47]; auch die für Inlandssachverhalt in § 6 Abs. 5 EStG vorgesehene Buchwertverknüpfung kann hieran nichts ändern[48].

Des Weiteren wird der Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (bzw. § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG) unabhängig davon erfüllt, ob der Unternehmer (Einzelunternehmer, PersGes oder KapGes) unbeschränkt oder nur beschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Auch bei beschränkter Steuerpflicht ist lediglich der Transfer zwischen in- und ausländischer BS erforderlich[49]; unerheblich ist demnach auch, ob der konkrete Sachverhalt sich durch ein inländisches oder durch ein ausländisches Stammhaus auszeichnet.

Als bedenkenswert wird man ferner zunächst den Sachverhalt ansehen müssen, dass der Transfer zwischen zwei ausländischen BS der unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Person (Einzel- oder Mitunternehmer, KapGes) vollzogen wird und man dabei weiterhin annimmt, dass das WG im Ausgangspunkt entweder der BS in einem Nicht-DBA oder einer ausländischen Anrechnungsbetriebs-BS zuzuordnen war und nunmehr zu einer Freistellungs-BS gehören soll. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (§ 12 Abs. 1 Satz 2 KStG) erfasst diese Konstellation nicht, da das WG im Ausgangspunkt nicht Teil des *inländischen* BS-Vermögens war. Nimmt man jedoch den skizzierten Faden auf und berücksichtigt die Wertung des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG, nach der der WG-

46 Nur zur Abrundung: Die Übertragung betrieblicher Einzel-WG in einen inländische oder nach den Regeln des Typenvergleichs ausländische KapGes untersteht (*Eckstein* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz. 1726) – ohne dass auf die Aspekt des Grenzübertritts ankäme – bei Zugehörigkeit der Anteile zum BV vorbehaltlich der Sondervorschriften des UmwStG der Gewinnrealisierung nach § 6 Abs. 6 EStG; entweder bei Gewährung von Gesellschaftsrechten auf der Grundlage eines Tauschs (Satz 1), andernfalls im Rahmen einer verdeckten Einlage (Satz 2). Vgl. dazu auch BMF v. 25.8.2008, BStBl. I 2009, 888.

47 Zutr. *Frotscher*, § 4 EStG Rz. 375k.

48 *Frotscher*, § 4 EStG Rz. 375j.

49 Im Ergebnis gl.A. *Frotscher*, § 4 EStG Rz. 377.

Transfer von der inländischen BS in die Freistellungs-BS zur Entstrickung führt, so muss dies auf der Beurteilung der Überführung des WG zwischen zwei ausländischen BS (mit Wechsel zur DBA-rechtlichen BS-Freistellung) und damit auf die Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG „im Lichte von Satz 4" der Regelung durchschlagen[50].

Ähnliche Erwägungen dürften schließlich greifen, wenn das WG – wie in dem zuletzt geschilderten Sachverhalt – entweder zu einer ausländischen BS gehört, die entweder in einem Nicht-DBA-Staat liegt oder für die das einschlägige DBA die Anrechnungsmethode vorsieht und die DBA-Vertragslage in dem Sinne eines Übergangs zur Gewinnfreistellung geändert wird. Auch dies dürfte – ungeachtet dessen, dass der Stpfl. auf diesen Geschehensablauf keinen Einfluss hat – zu einer Entstrickung i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG führen (Entnahme ohne Zutun[51]). Diese Beurteilung[52] liegt erkennbar auch der Ansicht der Verwaltung zugrunde, nach der das erstmalige Eingreifen der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV)[53] für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 40 BsGaV), zu einer fiktiven Entstrickung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4, § 12 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG) führt[54]. Nur so sind ferner die Regelungen zu Tz. 4 des Protokolls DBA-Liechten-

50 *Frotscher*, § 4 EStG Rz. 383a.

51 S. zur früheren Rechtslage BFH vom 16.12.1975 – VIII R 3/74, BFHE 117, 563 = BStBl. II 1976, 246: „Es liegt aber auch kein Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen infolge eines Rechtsvorgangs vor. Selbst wenn das Eingreifen eines DBA als Rechtsvorgang aufzufassen wäre, hätte dies nicht zur Folge, dass die Wirtschaftsgüter der ausländischen Betriebstätte ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen verlieren. Ein Rechtsvorgang der angenommenen Art lässt in rechtlich zulässiger Weise im Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter nicht zum Privatvermögen werden. An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis des FA auf die Rechtsprechung des BFH zur Frage der Gewinnrealisierung bei Überführung von Wirtschaftsgütern eines inländischen Betriebs in einen ausländischen Betrieb oder bei der Betriebsverlegung in das Ausland nichts zu ändern. Das FA übersieht, dass es sich in den Fällen, in denen der BFH eine Gewinnrealisierung angenommen hat, immer um Überführungen von Wirtschaftsgütern innerhalb des betrieblichen Bereichs oder vom Inland in das Ausland handelte, bei denen auch darauf gerichtete Handlungen der Steuerpflichtigen vorlagen (vgl. z.B. BFH v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BFHE 106, 198, BStBl. II 1972, 760 mit Nachweisen)".

52 V. 13.10.2014, BGBl. I 2014, 1063 i.V.m. § 1 Abs. 6 AStG.

53 S. einschl. etwaiger Milderungen, BMF v. 22.12.2016, Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa), BStBl. I 2017, 182 Rz. 450 ff.

54 ECLI:EU:C:2015:331, IStR 2015, 440.

stein (2011) verständlich, nach denen u.a. für den Fall der erstmaligen Freistellung der Gewinne aus der Veräußerung beweglichen BV (Art. 13 Abs. 3 i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a DBA-Liechtenstein 2011) die Entstrickungsbesteuerung (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) durch ein Antragsrecht zur Bildung eines Ausgleichsposten in Anlehnung an § 4g EStG gemildert wird.

c) Einwirkungen der EU-Grundfreiheiten

aa) EuGH-Urteil Verder Lab Tec C-657/13 vom 21.5.2015

Der EuGH[55] hatte in diesem Verfahren über den zu Grundfall 1 vergleichbaren Sachverhalt der Überführung immaterieller WG in eine nach dem DBA-Niederlande freigestellte BS der Klägerin (einer PersGes) zu entscheiden; die Transaktion fand im Jahre 2005 statt. Das vorlegende FG Düsseldorf[56] hatte hierzu in Übereinstimmung mit den vorstehenden Erläuterungen die Ansicht vertreten, dass die Voraussetzungen einer Entstrickung gem. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG i.d.F. JStG 2010 gegeben sind; die hierdurch bedingte Besteuerung der stillen Reserven wurde vom FA im Wege einer Gewinnverteilung auf 10 Jahre gem. Rz. 2.6 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) abgefedert (Merkpostenmethode; s.o.). Nach Ansicht des EuGH ist ein solcher Besteuerungszugriff mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) vereinbar.

Wichtig ist hierbei zu erkennen, dass das Urteil Verder Lab Tec der sog. **zweiten Phase** der Entstrickungsrechtsprechung des EuGH angehört, die mit dem Grundsatzurteil der Großen Kammer des EuGH National Grid Indus vom 29.11.2011 C-371/10 (EU:C:2011:785) seinen Anfang genommen hatte und die, wie in Teil III darzulegen sein wird, die Entscheidungen der ersten Rechtsprechungsphase zur Wegzugsbesteuerung – nämlich die Urteile C-9/02 vom 11.3.2004 (Hughes de Lasteyrie du Saillant) und EuGH-Urteil C-470/04 vom 7.9.2006 (N[57]) – abgelöst hat.

55 Slg. 2006, I-7409.

56 FG Düsseldorf v. 5.12.2013 – 8 K 3664/11 F, EFG 2014, 119.

57 Die Beschränkung der Grundfreiheiten setzt neben der nicht fraglichen Ungleichbehandlung von Auslands- und Inlandssachverhalt die Vergleichbarkeit beider Konstellationen voraus. Letzteres ist jedoch alles andere als selbstverständlich; zum einen, weil allgemein der grenzüberschreitende Transfer – im Gegensatz zu einem rein innerstaatlichen Sachverhalt – zu einer Beschränkung der Besteuerungsrechte führt und damit die Exit-Besteuerung auf eine entweder nicht und nur eingeschränkt vergleichbare Situation zielt (zutr.

Zurück zum Urteil Verder Lab Tec. Der EuGH hat hierbei – ausgehend von der m.E. keinesfalls zweifelsfreien Annahme einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit[58] – im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung darauf hingewiesen, dass der Mitgliedstaat vor allem zur Wahrung seiner territorialen Besteuerungsrecht befugt sei, die während seiner Steuerhoheit über das transferierten WG entstandenen stillen Reserven zu besteuern. Besondere Beachtung verdient in diesem Zusammenhang vor allem, dass das FG in seiner Vorlage auf die geänderte Rechtsprechung des BFH, nach der der Transfer des WG in die ausländische Freistellungs-BS das nachlaufende Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats bzgl. dieser (inlandsradizierten) stillen Reserven im Zeitpunkt der Marktrealisation nicht ausschließe, hingewiesen und hieraus abgeleitet hatte, dass auch unter Berücksichtigung des mit einer nachlaufenden Besteuerung verbundenen Verwaltungsaufwands ein sofortiger Besteuerungszugriff zur Gewährleistung der Niederlassungsfreiheit nicht gerechtfertigt werden könne.

Der EuGH hat diese Einschätzung indes verworfen und die Exitbesteuerung – auch mit Blick auf den Transfer immaterieller WG – insbesondere unter Verweis auf die Grundsätze des Urteils National Grid Indus[59] betreffend die Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes i.V.m. dem Wechsel der Ansässigkeit innerhalb der EU, also eine Variante der subjektiven Entstrickung, sowie des Urteils DMC[60] gebilligt und hierzu erläutert, „dass auch das Risiko der Nichteinziehung der Steuer zu bedenken ist, das sich mit der Zeit erhöht und dem der fragliche Mitgliedstaat im Rahmen seiner für aufgeschobene Zahlungen von Steuerschulden geltenden nationalen Regelung Rechnung tragen kann". Voraussetzung hierfür ist allerdings die Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes mit der Folge, dass dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen der sofortigen Entstrickungsbesteuerung im Inland und einer gestreckten Besteuerung

Dobratz, ISR 2014, 198, 200); zum anderen ist für den Fall der Überführung in eine nach dem einschlägigen DBA freigestellte BS der Abgleich mit der jüngeren Rechtsprechung des EuGH naheliegend (s. EuGH-Urteil Timac Agro Deutschland v. 17.12.2015 C-388/14, EU:C:2015:829, BStBl. II 2016, 362). Vgl. auch *Hahn*, BB 2012, 681, 683 f. sowie *Dobratz*, a.a.O.: EuGH hat im Urteil „National Grid Indus" die Vergleichbarkeit „bezeichnenderweise" nicht begründet. Eine kaum befriedigende Erklärung, die wenig geeignet ist, das Verständnis der Rechtsprechung zu verbessern.

58 EuGH-Urteil v. 29.11.2011 – C-371/10, EU:C:2011:785 – National Grid Indus Rz. 74.

59 EuGH-Urteil v. 23.1.2014 – C-164/12, EU:C:2014:20 – DMC, IStR 2014, 106.

60 Vom 25.10.2016 COM (2016) 685 final.

der auf den Exitzeitpunkt ermittelten stillen Reserven eingeräumt werden müsse. Einer 10-jährigen Verteilung bedürfe es nicht; vielmehr genüge – so der EuGH – eine Gewinnstreckung wie in § 4g EStG vorgesehen auf 5 Jahre. Zudem weist die Entscheidung darauf hin, dass der Mitgliedsstaat das Recht habe, nach seinen nationalen Regelungen auf den aufgeschobenen Zahlungsbetrag Zinsen zu erheben (Rz. 49); darüber hinaus bleibt es ihm unbenommen, Sicherheiten zu verlangen (Rz. 50 unter Verweis auf EuGH National Grid Indus, a.a.O., Rz. 74).

bb) Folgerungen

Selbstverständlich legt der EuGH nicht das nationale Recht aus. Das Urteil Verder Lab Tec verdeutlicht aber, dass gerade mit Blick auf die abweichende Einschätzung des Vorlagebeschlusses eine gegenüber dem Zeitpunkt der tatsächlichen Wertaufdeckung vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung – der Vorschlag des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage[61] (s. dazu unten) spricht insoweit von „antizipativem Ertrag" – auch im Falle des Transfers immaterieller WG[62], deren Nutzen sich nicht selten durch die ertragsbringende Verwertung im Rahmen des laufenden Betriebs zeigt, keine europarechtlichen Bedenken entgegenstehen[63]. Anders ausgedrückt: Die Mitgliedstaaten sind – entgegen einzelner Anmerkungen[64] zum EuGH-Urteil Verder Lab Tec – aus der Perspektive der Niederlassungsfreiheit nicht verpflichtet, die ihnen nach dem jeweiligen DBA zustehenden Befugnisse zu einer nachlaufenden Besteuerung auszuschöpfen; die Grundfreiheiten beschränken weder den Geltungsanspruch der deutschen Entstrickungsregeln noch wirken sie – sieht man von Randfragen ab (z.B. Restriktionen des § 4g EStG; s.u.) – auf deren Auslegung ein[65]. Die na-

61 Vgl. hierzu auch *Sydow*, IStR 2013, 663.

62 S. auch Rz. 54 der Schlussanträge des GA Generalanwalts *Jääskinen* in der Rechtssache C-567/13 – Verder Lab Tec.

63 *Gosch*, BFH/PR 2015, 296 (298).

64 Gl.A. FG Köln, EFG 2016, 793, rkr.; *Dobratz*, ISR 2014, 198 (202). Es ist eine eigenständige Untersuchung wert, ob diese Aussage in vollem Umfang mit den zur grenzüberschreitenden Einbringung von Mitunternehmeranteilen im EuGH-Urteil DMC v. 23.1.2014 C-164/12 (EU:C:2014:20, IStR 2014, 106; s. dort zu 57; vgl. auch BFH v. 30.9.2015 – I B 66/15, BFH/NV 2015, 1708) entwickelten Grundsätzen übereinstimmt oder ob die rechtlichen Unterschiede letztlich auf den verschiedenen tatsächlichen und rechtlichen Regelungszusammenhängen beruht.

65 Vgl. EuGH-Urteil National Grid Indus, a.a.O., Rz. 72.

tionalen Steuerbehörden sind damit auch der Notwendigkeit enthoben, die spätere Wertentwicklung des WG nachzuvollziehen[66] und zwar auch dann, wenn es sich nur um die Übertragung einzelner WG handelt[67]. Die nämlichen Erwägungen gelten mit Rücksicht auf die Stundungslösung für finale Betriebsaufgaben gem. § 36 Abs. 5 i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG.

Ich darf hinzufügen: Hiermit wird zugleich ein Querstand zum verfassungsrechtlichen Gebot der tatsächlichen steuerlichen Gleichbehandlung vermieden, die nach der Rechtsprechung des BVerfG bekanntlich durch effektiv durchsetzbare, d.h. auf ihre effektive Durchsetzbarkeit angelegte Normen abgesichert sein muss[68]. Eine nachlaufende Besteuerung der ins EU-Ausland transferierten WG vermag dies – auch unter Berücksichtigung der Möglichkeiten des Informationsaustausches – nicht zu gewährleisten und zwar selbst dann nicht, wenn es um die Überführung einzelner oder auch nur eines einzelnen WG geht[69]. Auch in anderen Mitgliedstaaten der EU wird dies offensichtlich so gesehen[70].

Was den persönlichen Geltungsbereich dieser Rechtsprechung anbelangt, ist durch das Urteil des EuGH Kommission/Portugal vom 21.12.2016 C-503/14[71] geklärt, dass eine Verpflichtung zur nachlaufenden Besteuerung einschl. der Berücksichtigung späterer Wertminderungen, jedenfalls soweit es um die gegenständliche Entstrickung von Betriebsvermögen geht, auch dann nicht besteht, wenn die WG nicht Kapitalgesellschaften, sondern natürlichen Personen zugewiesen sind[72]. Zur Wegzugsbesteuerung s. unten zu III.

66 Vgl. die vom EuGH nicht aufgegriffenen Differenzierungen in Rz. 107 der Schlussanträge der GA *Kokott* in der Rechtssache C-371/10 (National Grid Indus) danach, ob es dem Entstrickungsstaat „zumutbar" ist, die spätere Wertentwicklung nachzuverfolgen.

67 Z.B. BVerfG-Beschluss betr. Spekulationsteuer v. 7.5.2008 – 2 BvR 2392/07, HFR 2008, 1283.

68 S. auch Rz. 62 der Schlussanträge des GA Generalanwalts *Jääskinen* in der Rechtssache C-567/13 – Verder Lab Tec.

69 Vgl. zu den Regelungen in Spanien und Frankreich z.B. *Kippenberg*, IStR Länderbericht (LB) 3/2014, 9.

70 IStR 2017, 69.

71 Vgl. auch Schlussanträge des GA *Wathelet* zur Rechtssache C-503/14, Rz. 73 ff.; Urteilsanmerkungen *Henze*, ISR 2017, 47 (49); *Mitschke*, IStR 2017, 75.

72 Zur deutschen Abkommenspraxis s. *Ismer* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 Rz. 16.

Ein kritischer – wenn auch aus Sicht Deutschlands praktisch nicht gewichtiger[73] – Punkt ist ferner die Frage, ob die Grundfreiheiten auch dann einen sofortigen Besteuerungszugriff zulassen, wenn das WG z.B. in eine Anrechnungsbetriebsstätte überführt wird und damit das Besteuerungsrecht nicht verloren geht, sondern u.U. nur durch eine etwaige Anrechnungsverpflichtung beschränkt wird[74]. Im Schrifttum[75] wird hierbei einerseits auf die Grundsätze des EuGH-Urteils Nordea Bank Danmark vom 17.7.2014 C-48/13 verwiesen[76]; andererseits lassen die Schlussanträge des GA *Jääskinen* in der Rechtssache C 657/13 (Verder Leb Tec) auch den Schluss zu, dass es im Rahmen der Rechtsfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung des EuGH auf die Milderungsmethode nicht ankomme[77]. Zur ATAD I; s. nachfolgend zu d).

73 Ähnlich kritisch ist ferner der Übergang von der bisherigen Anrechnungs- zur Freistellungs-BS mit der Folge, dass die finale Entnahme aufgrund § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG (oder § 12 Abs. 1 KStG) nicht auf einer Entnahmehandlung, sondern einem (hier: völkerrechtlichen) Rechtsakts beruht.

74 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, 430 (438).

75 EU:C:2014:2087, ABlEU 2014, Nr. C 315, 8. Dort zu Rz. 34: „Es ist unstreitig, dass die Gewinne einer zu einer gebietsansässigen Gesellschaft gehörenden Betriebsstätte, die vor deren Veräußerung an eine verbundene gebietsfremde Gesellschaft erzielt wurden, in Dänemark besteuert werden, auch wenn Art. 25 des Nordischen Abkommens vorsieht, dass der gebietsansässigen Gesellschaft eine Steueranrechnung gewährt wird, um die Gefahr einer etwaigen Doppelbesteuerung auszugleichen".

76 Dort zu Rz. 63: „Ferner lässt die Rechtsprechung offenbar die Festsetzung der Wegzugssteuer im Zusammenhang mit der Überführung von WG auch dann zu, wenn das steuerpflichtige Subjekt nicht abwandert, sofern es nicht zur Erhebung dieser Steuer kommt […]".

77 Vgl. *Dobratz*, ISR 2014, 198 (200 f.), der den Ausführungen im Urteil National Grid Indus (a.a.O.) zu Rz. 58 entnimmt, der EuGH habe im Sinne eines „EU-Doppelbesteuerungsrecht" die Besteuerungsrechte der betroffenen Mitgliedstaaten in dem Sinne klar und gegenseitig ausschließend voneinander abgegrenzt, dass nicht nur der Wegzugsstaat zur Exit-Besteuerung berechtigt, sondern der Aufnahmemitgliedstaat zur Berücksichtigung der Wertschwankungen (also insbesondere der Wertverluste) verpflichtet sei. Abgesehen davon, dass eine solche ausschließliche Zuordnung der späteren Wertentwicklung nur den Transfer des WG in Freistellungs-BS, nicht hingegen in eine ausländische Anrechnungs-BS im Blick hat, ist den Urteilen des EuGH eine aus den Grundfreiheiten folgende step-up-Verpflichtung des Zuzugsstaates nicht zu entnehmen. Vielmehr findet sich im bereits im Urteil National Grid Indus (a.a.O.) nicht nur die fallbezogene Aussage, dass es für die Exitbesteuerung unerheblich sei, „ob sich die besteuerten nicht realisierten Wertzuwächse auf Kursgewinne beziehen, die im Aufnahmemitgliedstaat angesichts der dort gel-

Ein Kernpunkt der EuGH-Rechtsprechung ist ferner, dass sie – wie auch im deutschen Steuerrecht vorgesehen – nicht unter dem Vorbehalt der grenzüberschreitenden Wertverknüpfung steht. Letzteres ergibt sich – entgegen einzelner Äußerungen aus dem feinmechanischen Zentrum des EuGH[78] – bereits daraus, dass – wie erläutert – die Rechtsprechung des EuGH auf der Wahrung der territorialen Besteuerungsbefugnisse beruht und dieser Rechtfertigungsgrund keine Verbindung zu den Verstrickungsregeln des aufnehmenden BS-Staates aufweist. Auch ist nur diese Einschätzung mit dem unbestrittenen Topos der EuGH-Rechtsprechung zu vereinbaren, dass die Grundfreiheiten die Mitgliedstaaten der EU nicht dazu verpflichten, die Steuervorschriften supranational abzustimmen[79]. Zum Sekundärrecht s. nachfolgend.

Integraler Bestandteil der EU-Konformität der deutschen Entstrickungsbesteuerung ist – wie erläutert – weiterhin, dass die Milderungsregelungen der §§ 4g[80], 36 Abs. 5 EStG[81] (ggf. i.V.m. § 12 Abs. 1 KStG), nach de-

tenden Steuerregelung nicht zum Ausdruck kommen können (LS)". Das Urteil enthält in seiner Rz. 61 vielmehr die allgemeine Erwägung, dass „die eventuelle Nichtberücksichtigung der Wertminderung durch den Aufnahmemitgliedstaat […] den Herkunftsmitgliedstaat jedoch keineswegs (verpflichtet), zum Zeitpunkt der Realisierung der betreffenden Vermögenswerte eine Steuerschuld neu zu bewerten, die zum Zeitpunkt, zu dem die Steuerpflichtigkeit der betreffenden Gesellschaft im Herkunftsmitgliedstaat aufgrund der Verlegung ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes endete, endgültig bestimmt wurde". Eine Erwägung, die das Gericht im Urteil Kommission/Portugal C-503/14 (a.a.O.) wörtlich wiederholt hat (dort zu Rz. 55). Und schließlich: Selbst wenn man dies anders sehen wollte, bliebe jedenfalls für den Transfer von Betriebsvermögen zu beachten, dass das Recht zur Exit-Besteuerung nicht an die Rechtslage im Aufnahmestaat gebunden ist (s. dazu auch Begründung zum SEStEG in BT-Drucks. 16/2710, 27).

78 Z.B. EuGH-Urteil National Grid Indus, a.a.O., Rz. 62 m.w.N.

79 Vgl. dazu auch FG Köln, EFG 2016, 793, rkr., OS 2: „Der Besteuerung der in den Aktien zum Zeitpunkt ihrer Überführung in die belgische Betriebsstätte der Kommanditgesellschaft ruhenden stillen Reserven gem. §§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG i.d.F. JStG 2010 i.V.m. der Billigkeitsregelung in Rz. 2.6.1 Buchst. a der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze im Veranlagungszeitraum 2008 ist der aktuelle Rechtsstand im Jahr der Auflösung des Merkpostens, nicht der historische Rechtsstand im Zeitpunkt der Überführung, zugrunde zu legen (hier: Anwendung des sog. Halbeinkünfteverfahrens) (Rz. 54) (Rz. 57)".

80 Zur EU-Konformität von § 36 Abs. 5 s. z.B. Blümich/*Ettlich*, § 36 EStG Rz. 259; EuGH Verder Lab Tec C-657/13, a.a.O., Rz. 52.

81 So begünstigt § 4g EStG – im Gegensatz zum Wortlaut des § 36 Abs. 5 EStG (zutr. Kirchhof/*Gosch*, § 36 Rz. 28) – nur unbeschränkt Steuerpflichtige und damit nicht den Sachverhalt, dass Einzel-WG des Anlagevermögen (materiel-

nen die stillen Reserven über einen Zeitraum von 5 Jahren verteilt werden können. Für die praktische Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung von besonderer Bedeutung ist dabei vor allem, dass die 5-jährige Steuerstreckung auch dann den Vorgaben der Grundfreiheiten genügt, wenn nur ein einziges WG übertragen wird, dessen Nutzung – wie bspw. im Falle immaterieller Werte – diesen abstrakten zeitlichen Rahmen überschreitet. Ob im Übrigen die tatbestandlichen Einschränkungen für die Überführung von Einzel-WG nach § 4g EStG[82] in jeder Hinsicht den Anforderungen der Grundfreiheiten genügen oder ob auch insoweit die großzügigeren Regeln für Fälle der finalen Betriebsaufgabe des § 36 Abs. 5 EStG zu entfalten sind, darf im Rahmen dieses Beitrags offen bleiben. Hingewiesen sei jedoch auf den Umstand, dass eine Verzinsung weder im Rahmen der Ausgleichspostenmethode des § 4g EStG noch nach der Stundungsbestimmung des § 36 Abs. 5 EStG stattfindet (s. die ausdrückliche Bestimmung in Satz 3). Zudem bedarf es auch keiner Sicherheitsleistungen.

---

le/immaterielle/abnutzbare/nichtabnutzbare) von einem beschränkt Steuerpflichtige unter Aufrechterhaltung seiner inländischen BS in das ausländische Stammhaus überführt werden. Ebenso ist der Wortlaut des § 4g EStG auf den Transfer der Einzel-WG in EU-BS, nicht hingegen in die in EWR-Staaten belegene BS beschränkt (*G. Förster* in FS Gosch, 2016, 83 (89); *Oellerich* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 8.92 f.; vgl. jedoch die Billigkeitsregelungen des BMF-Schreibens v. 22.12.2016, Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa), BStBl. I 2017, 182, Rz. 453 ff.; allgemein zu Unterschieden des Informationsaustauschs zwischen EU- und EWR-Staaten s. Schlussanträge des GA *Wathelet* zur Rechtssache C-503/14, Rz. 90 ff.; zur Vollstreckungshilfe (Beitreibungshilfe) nach § 36 Abs. 5 s. *Lammers* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 36 EStG Rz. 67; zur Geltung für Nicht-EU/EWR-Angehörige s. *Lüdicke*, IStR 2017, 289, 293). Soweit stille Reserven des UV von § 4g EStG ausgenommen sind, wird – unter dem Aspekt der Verhältnismäßigkeit zu bedenken sein, dass deren stille Reserven im Regelfall ohnehin von geringerem Gewicht sind und kurzfristig aufgedeckt werden (vgl. § 4g Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG); auch gehören sie nicht immer zu einem begünstigten Betriebsaufgabegewinn (Schmidt/*Wacker*, 36. Aufl., § 16 Rz. 340 ff.). Nach der Gesetzbegründung (BT-Drucks. 16/3369) soll § 4g EStG auch nicht die Übertragung in das Vermögen einer ausländischen PersGes erfassen; dies dürfte mit Rücksicht auf das auch insoweit zu beachtende Transparenzprinzip nicht tragfähig sein (differenzierend *Kolbe* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4g EStG Rz. 15).

82 Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABlEU 2016, Nr. L 193, 1).

Beides bleibt – wie aufgezeigt – hinter dem europarechtlichen Rahmen zurück. Zwar mag es aus Billigkeitsgründen gerechtfertigt und zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung auch sachgerecht sein, von einer Verzinsung abzusehen; für einen Dispens von Sicherheitsleistungen sehe ich hingegen – insbesondere, wenn es um größere Beträge oder Fälle drohender Illiquidität geht – keinen tragfähigen Grund. Demgemäß ist zu begrüßen, dass der EuGH im Urteil Kommission/Portugal (C-503/14, a.a.O., Rz. 59) seine Rechtsprechung offenbar zumindest nach dem Wortlaut der Ausführungen zu Rz. 59 dieser Entscheidung dahin öffnet, dass – was in der Sache nicht streitig sein sollte – auch die Dauer der Steuerstundung (also der Zeitfaktor) das Risiko des Steuerfalls erhöht.

d) Anti-BEPS Richtlinie (ATAD I) – ab 2020

Mit der auf die Ermächtigung des Art. 115 AEUV zur Binnenmarktharmonisierung gestützten Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016[83] (sog. Anti-Tax Avoidance Directive 1; im Folgenden ATAD I oder Anti-BEPS-Richtlinie) verfolgt die EU allgemein das Ziel, die Besteuerung am Ort der Gewinnerwirtschaftung (bzw. Wertschöpfung) zu gewährleisten; hierzu gehört – obwohl nicht Gegenstand der Aktionspunkte des OECD/G20 BEPS-Projekts – auch das Recht der Mitgliedstaaten, die Wertsteigerungen (stillen Reserven) zu besteuern, die während der Zugehörigkeit des jeweiligen WG zu seinem Hoheitsgebiet entstanden sind[84].

aa) Wegzugsbesteuerung nach Art. 5 ATAD I

Die Vorschrift lautet:

„Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung

(1) Der Steuerpflichtige wird in Höhe eines Betrags besteuert, der dem Marktwert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzgl. ihres steuerlichen Werts entspricht, wenn einer der folgenden Umstände gegeben ist:

a) Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seinem Hauptsitz an seine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland belegene Betriebsstätte, insofern als der Mitgliedstaat des Hauptsitzes aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat.

83 Erwägungsgründe 1 und 10 der Richtlinie.

84 *Oppel*, IStR 2016, 797 (798) (Scheinharmonisierung); ähnl. *Jochen Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549 (550).

b) Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seiner in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an seinen Hauptsitz oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland, insofern als der Mitgliedstaat der Betriebsstätte aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat.

c) Der Steuerpflichtige verlegt seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, mit Ausnahme jener Vermögenswerte, die tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorigen Mitgliedstaat zuzurechnen sind.

d) Der Steuerpflichtige überträgt die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, insofern als der Mitgliedstaat der Betriebsstätte aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat.

(2) Der Steuerpflichtige erhält das Recht, die Zahlung einer Steuer auf die entstandene Wertsteigerung oder einer Wegzugsteuer nach Abs. 1 durch Teilzahlungen, die über fünf Jahre erfolgen, aufzuschieben, wenn einer der folgenden Umstände vorliegt:

a) Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seinem Hauptsitz an seine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland, das Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) ist, belegene Betriebsstätte.

b) Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seiner in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an seinen Hauptsitz oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland, das Vertragspartei des EWR-Abkommens ist.

c) Der Steuerpflichtige verlegt seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, das Vertragspartei des EWR-Abkommens ist.

d) Der Steuerpflichtige verlegt die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, das Vertragspartei des EWR-Abkommens ist.

Dieser Absatz gilt für Drittländer, die Vertragspartei des EWR-Abkommens sind, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der Union über eine mit der in der Richtlinie 2010/24/EU des Rates (14) vorgesehenen Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben.

(3) Schiebt ein Steuerpflichtiger die Zahlung gem. Abs. 2 auf, so können gemäß den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats des Steuerpflichtigen oder der Betriebsstätte je nach Fall Zinsen erhoben werden.

Bei nachweislichem und tatsächlichem Risiko, dass die Steuer nicht eingezogen werden kann, kann der Zahlungsaufschub gem. Abs. 2 von einer Sicherheitsleistung des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden.

Unterabs. 2 gilt nicht, wenn das im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder der Betriebsstätte geltende Recht die Möglichkeit vorsieht, die Steuerschuld bei einem anderen Steuerpflichtigen, der Mitglied derselben Gruppe und in diesem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, einzuziehen.

(4) Findet Abs. 2 Anwendung, so wird der Zahlungsaufschub umgehend beendet und die geschuldete Steuer wird einziehbar, wenn

a) die übertragenen Vermögenswerte oder die von der Betriebsstätte des Steuerpflichtigen ausgeübte Geschäftstätigkeit verkauft oder auf andere Weise veräußert werden;

b) die übertragenen Vermögenswerte anschließend in ein Drittland verlagert werden;

c) der Steuersitz des Steuerpflichtigen oder die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit anschließend in ein Drittland verlegt wird;

d) der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird;

e) der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Teilzahlungen nicht nachkommt und über einen angemessenen Zeitraum, der zwölf Monate nicht überschreiten darf, keine Abhilfe für seine Situation schafft.

Die Buchstaben b und c gelten nicht für Drittländer, die Vertragspartei des EWR-Abkommens sind, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der Union über eine mit der in der Richtlinie 2010/24/EU vorgesehenen Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben.

(5) Bei der Übertragung von Vermögenswerten oder der Verlagerung des Steuersitzes oder der von der Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat erkennt dieser Mitgliedstaat den Wert an, den der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder der Betriebsstätte als Ausgangswert der Vermögenswerte für steuerliche Zwecke festgesetzt hat, es sei denn dieser spiegelt nicht den Marktwert wider.

(6) Für die Zwecke der Abs. 1 bis 5 ist der „Marktwert" der Betrag, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können.

(7) Sollen die Vermögenswerte innerhalb einer Frist von zwölf Monaten wieder in den Mitgliedstaat des Übertragenden zurückgeführt werden, gilt dieser Artikel nicht für Übertragungen von Vermögenswerten im Zusammenhang mit der Wertpapierfinanzierung, für als Sicherheiten gestellte Vermögenswerte oder für den Fall, dass die Übertragung von Vermögenswerten zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen oder für Zwecke des Liquiditätsmanagements erfolgt."

bb) Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen – Mindeststandard

Trotz seiner allgemeinen Zielsetzung unterliegt der Anwendungsbereich der Richtlinie erheblichen tatbestandlichen Einschränkungen. Demgemäß werden im Schrifttum auch Zweifel geäußert, ob sie überhaupt ihrem Zweck genügen könne[85].

So sind die Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung (Art. 5) erst ab 1.1.2020 anzuwenden (Art. 11 Abs. 5, zweiter Unterabsatz); sie gelten nur für Steuerpflichtige, die in zumindest einem Mitgliedstaat unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind (Art. 1), mithin nicht für natürliche Personen und zwar auch dann nicht, wenn diese als Mitunternehmer (MUer) an einer PersGes beteiligt sind.

Systematisch ist ferner zu berücksichtigen, dass die Richtlinie nach ihrer allgemeinen Grundkonzeption darauf gerichtet ist, einen Mindestschutzstandard (hier: gegen grenzüberschreitende Verlagerungen stiller Reserven einschl. etwaiger Wahlrechte innerhalb dieses Standards) vorzugeben. Dieser rezipiert zwar weitgehend die Rechtsprechung des EuGH zur gegenständlichen Entstrickungsbesteuerung[86]. Andererseits lässt diese Konzeption den Mitgliedstaaten die Befugnis, nationalstaatlich ein höheres Schutzniveau zur Wahrung der inländischen KSt-Bemessungsgrundlage anzuordnen. Ferner bleibt es ihnen unbenommen, den Anwendungsbereich der Richtlinie zu überschreiten und bspw. Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung auch für die nicht von der Richtlinie erfassten natürlichen Personen vorzusehen. Beides hat allerdings hat dies zur Folge, dass dann die Grundfreiheiten des Unionsrechts zu wahren sind.

85 S. auch Begründung zu 5. des Vorschlags der EU-Kommission vom 28.1.2016 COM (2016) 26 final. Maßgröße für die stillen Reserven im Exitzeitpunkt ist der Marktwert (Art. 5 Abs. 6 Anti-BEPS Richtlinie) des übertragenen WG. Zur Übereinstimmung mit dem gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, zweiter Halbs. EStG i.V.m. §§ 1 Abs. 1 und § 9 BewG s. *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 (2396); *Haug*, DStZ 2016, 446 (451). Allerdings bleiben nach § 9 BewG ungewöhnliche Verhältnisse unberücksichtigt; das dürfte mit Art. 5 Abs. 6 Anti-BEPS Richtlinie. Zu Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 AStG) s. *Jochen Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549 (551).

86 Erwägungsgrund 4 der Richtlinie.

cc) Folgerungen für den Grundfall – Rechtslage ab 2020

(1) Anwendungsfragen

Bei der Lösung des Grundfalls ist zunächst zu bedenken, dass für die inländische X-KG ein Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen ist, in dem auch über eine mögliche entstrickungsbedingte Erhöhung des Gesamtgewinns der MUerschaft zu entscheiden ist; letzteres – wie erläutert – gestützt nicht auf § 12 KStG, sondern auf § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG. Auch wenn die Richtlinie – wie erläutert – nur für KSt-pflichtige Personen greift und hierzu die in den EU-Mitgliedstaaten steuerrechtlich als transparent qualifizierte Personengesellschaften nicht gehören[87], sind nach zutreffender Ansicht im Schrifttum[88] die Regelungen der Anti-BEPS Richtlinie gleichwohl nicht nur für die eigene unternehmerischen Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft, sondern auch dann einschlägig, wenn sie – wie im Grundfall die beiden Kommanditistinnen (Y-GmbH und Z-GmbH) – als MUerin an einer PersGes beteiligt ist[89].

Gleichwohl ist damit der größte Stolperstein für die Geltung der Richtlinie noch nicht ausgeräumt. Letzteres erfordert nicht nur die Übertragung der Vermögenswerte vom Hauptsitz des Steuerpflichtigen in seine[90] ausländische BS (EU-Staat oder Drittland); zu beachten ist hierbei des Weiteren, dass die Exitbesteuerung nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie „insofern" begrenzt wird, „als der Mitgliedstaat des Hauptsitzes aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat" (vgl. hierzu auch Art. 2 Abs. 6 Anti-BEPS Richtlinie). Im Schrifttum[91] ist aus dieser in hohem Maße aus-

87 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 2016, 3082 (3083 f.); *Eilers/Oppel*, IStR 2016, 312 (313); *Haug*, DStZ 2016, 446 (448 f.); *Kahlenberg*, StuB 2016, 911 (912).

88 Folge hiervon ist des Weiteren, dass die Richtlinie ist auf MUer-KapGes/Körperschaften auch dann anwendbar bleibt, wenn an der PersGes auch natürliche Personen als MUer vermögensmäßig beteiligt sind (Zebrastruktur).

89 Aufgrund der transparenten Behandlung ist auch im Kontext von Art. 5 Anti-BEPS Richtlinie die BS der PersGes zugleich die BS ihrer MUer (a.A. *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 318 [321]).

90 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, 9 (16 f.).

91 Klar erscheint, dass die Subjunktion „insofern" mit Rücksicht auf die starre Rechtsfolgenanordnung (Exitbesteuerung auf der Basis von Marktwert abzgl. steuerlichem Wert, d.h. Buchwert) nicht im Sinne von „soweit als", sondern im Sinne eines konditionalen „wenn, dann" auszulegen ist.

legungsbedürftigen Formulierung[92] abgeleitet worden, dass der Richtlinie – auch soweit ihr persönlicher Anwendungsbereich reicht – kein abschließender Regelungscharakter zukomme[93], mithin die nationalen Gesetzgeber selbst in Fällen des Transfers der WG in eine Freistellungs-BS von einer Exitbesteuerung absehen könnten und folglich jede einzelne mitgliedstaatliche Entstrickungsbestimmung – selbst wenn sie inhaltlich in vollem Umfang mit Art. 5 Anti-BEPS Richtlinie übereinstimmt – an den Grundfreiheiten des EU-Primärrechts zu messen sei. Dies scheint auch durch Satz 6 des zehnten Erwägungsgrunds der Richtlinie gestützt zu werden, nach dem „das Besteuerungsrecht auf nationaler Ebene definiert werden sollte".

Indes: Die Auffassung kann m.E. – auch wenn sie mit Rücksicht auf die bereits vom EuGH erkannte Primärrechtkonformität der Entstrickungsbesteuerung in unserem Grundfall eher akademischer Natur ist – nicht überzeugen. Sie würde den Charakter der Regelung als binnenmarktfundiertes Mindestschutzniveau für eine veranlassungsgerechte und harmonisierte Besteuerung preisgeben. Bestätigung findet diese Einschätzung in dem Umstand, dass das Merkmal des „exitbedingten Verlusts des Besteuerungsrechts" im Richtlinienentwurf der Kommission nicht enthalten war und erst auf Antrag des Europäischen Parlaments Eingang in die endgültige Richtlinienfassung gefunden hat. Es wird im zehnten Erwägungsgrund wie folgt erläutert: „Damit die Vorschrift mit der *Anrechnungsmethode* [Hervorhebung nicht im Original] vereinbar ist, sollte es den Mitgliedstaaten gestattet sein, den Zeitpunkt zugrunde zu legen, an dem sie das Recht zur Besteuerung der übertragenen Vermögenswerte verloren haben. Das Besteuerungsrecht sollte auf nationaler Ebene definiert werden". Demgemäß will die Richtlinie erkennbar einerseits für den WG-Transfer in eine nach dem einschlägigen DBA freigestellte BS den Mindeststandard für eine Exitbesteuerung nach Maßgabe der einzelnen Regelungen des Art. 5 Anti-BEPS Richtlinie verbindlich festschreiben. Andererseits sollte für die Überführung der WG in eine AnrechnungsBS[94] oder in eine Nicht-DBA-BS, für die nach natio-

92 Folge hiervon ist des Weiteren, dass die Richtlinie ist auf MUer-KapGes/Körperschaften auch dann anwendbar bleibt, wenn an der PersGes auch natürliche P.

93 Für das deutsche Abkommensnetzwerk ist beides aber nach überschlägiger Prüfung im EU-/EWR-Raum jedenfalls bei aktiven BS ohne praktische Relevanz (vgl. den Überblick bei *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl., Art. 23 Rz. 16).

94 Dass hierbei aber – insbesondere bei Transfer in eine AnrechnungsBS – der sekundärrechtliche Handlungsspielraum seinerseits auf die grundfreiheitsrecht-

nalem Recht ebenfalls die Anrechnungsmethode gilt, den nationalen Gesetzgebern ein dann allerdings an den Grundfreiheiten zu messender Entscheidungsspielraum eingeräumt werden[95].

(2) Folgerungen aus dem Mindeststandard

Hierauf ausgehend wird der Gesetzgeber zur Wahrung des Mindeststandards nicht umhin können, von der Ausgleichspostenmethode (§ 12 Abs. 1 Satz 1, letzter Halbs. KStG i.V.m. § 4g EStG) auf das im Falle einer Exitbesteuerung je nach den Verhältnissen des Einzelfall strengere und damit zwingende Stundungsmodell des Art. 5 Abs. 2 Anti-BEPS Richtlinie (ggf. unter Einbeziehung des Umlaufvermögens) überzugehen und hierdurch zugleich das deutsche Recht zu vereinheitlichen (§ 36 Abs. 5 EStG; s. oben)[96]. Kaum vorstellbar, dass er für natürliche Personen anders verfährt. Teil diese zwingenden Standards muss m.E. sein, dass die Stundung der Entstrickungssteuer nach Art. 5 Abs. 4 Satz 1 Buchst. e der Richtlinie endet, wenn der Steuerpflichtige seinen Teilzahlungsverpflichtungen aus dem Zahlungsaufschub nicht genügt.

Sollte der Gesetzgeber erwägen, den Mindeststandard zu verschärfen und dem Steuerpflichtigen jegliche Milderung der Entstrickungsbesteuerung vorzuenthalten und die entsprechende KSt (oder EStG; s.o.) sofort einzuziehen, so würde ein solches Anliegen an der dann (uneingeschränkt) zu beachtenden Niederlassungsfreiheit des Unionsrechts (hier: Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz) scheitern.

---

lichen Vorgaben einwirkt, sollte nicht zweifelhaft sein (vgl. *Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Art. 45 Rz. 366 m.w.N.).

95 Unerheblich ist m.E., dass ein Entlastungsvergleich nur nach Maßgabe der Verhältnisse des konkreten Einzelfalls (bezogen auf eine 5-jährigen Vergleichszeitraum) vorgenommen werden kann; ein allgemeiner Präferenzvergleich mithin ausgeschlossen ist.

96 Als Teil des **Mindeststandards** sind ferner die deutschen Verstrickungsbestimmungen zur **Wertverknüpfung** (§ 4 Abs. 1 Satz 8, zweiter Halbs. i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG und ggf. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) zu modifizieren. Die Wertverknüpfung kann nicht mehr an die Begründung der deutschen Besteuerung gebunden werden; maßgeblich ist vielmehr der vom Exit-Staat angesetzte Wert, vorausgesetzt, es handelt sich hierbei um den Marktwert (Art. 5 Abs. 5 Anti-BEPS Richtlinie).

dd) Weitergehende Teilharmonisierung

Bereits der Grundfall zeigt, dass sich der Gesetzgeber nicht auf bloße Anpassungen an den Mindeststandard der Richtlinie begnügen können wird[97]. Vielmehr wird er sowohl aus Gründen der Besteuerungsgleichheit, der prinzipiellen Ziele der Richtlinie, aber auch der Rechtsvereinheitlichung und -vereinfachung eine Anpassung der deutschen Entstrickungsbesteuerung an die Richtlinienvorgaben zu erwägen haben. Dies betrifft neben der Einbeziehung natürlicher Personen z.B. die Ausnahmen zur Exitbesteuerung (Art. 5 Abs. 7 Anti-BEPS Richtlinie), die sachliche und persönliche Ausweitung der Stundungsmilderung (Transfer zwischen EU-BS; Ausweitung auf EWR-Staaten mit EU-gleichwertigem Betreibungsamtshilfe; Einbeziehung beschränkt KStpflichtiger; Transfer in BS im Gesamthandsvermögen von PersGes) sowie die Widerrufsgründe des Art. 5 Abs. 4 Anti-BEPS Richtlinie. Nicht zuletzt wird im Rahmen hierbei auch über das Ob und Wie einer Verzinsung des gestundeten Betrags und/oder die Stellung von Sicherheiten zu entscheiden haben.

Fazit: Die Richtlinie beinhaltet mit Rücksicht auf die Wegzugsbesteuerung eine Teilharmonisierung. Eine erste Würdigung legt nahe, dass die Richtlinienregelungen sowohl im Interesse der Rechtsvereinfachung und systematischen Geschlossenheit als auch im Interesse der Gleichbehandlung von den nationalen Gesetzgebern auch dann möglichst einheitlich umgesetzt werden sollten, wenn sie die Entstrickungsbesteuerung auf sekundärrechtlich nicht vollständig harmonisierte Teilbereiche oder auch Sachverhalte erstrecken, die tatbestandlich von Art. 5 Anti-BEPS-Richtlinie nicht erfasst werden. Hierzu gehört nicht nur die Entstrickung im Rahmen der Einkommensteuer, sondern – vorbehaltlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Primärrecht – auch die nicht handlungsinduzierte Entstrickungsbesteuerung (Abschluss eines Freistellungs-DBA), die bereits mangels „Übertragung von Vermögenswerten" nicht der Richtlinie untersteht.

e) Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB)

Nur der Vollständigkeit halber: Nach Art. 29 des Vorschlags der Kommission vom 25.10.2015[98] soll auch die GKB-Richtlinie Regelungen zur

97 COM (2016) 685 final; ausführlich *Scheffler/Köstler*, ifst-Schrift 518 (2017).
98 Es bisher fehlen Regelungen zur gestreckten Besteuerung, Verzinsung und Besicherung des Steueranspruchs *Scheffler/Köstler*, ifst-Schrift 518, 111 ff.

Entstrickung enthalten, die sich – bisher allerdings nicht vollständig[99] – an die dargestellten Bestimmungen der Anti-BEPS-Richtlinie anlehnen. Die Bezeichnung des Entstrickungsgewinns als „antizipativer Ertrag" bringt – wie bereits angesprochen – aus deutscher Sicht den Umstand des vorgezogenen Besteuerungszugriffs (s.o.) treffend zum Ausdruck.

III. Wegzug natürlicher Personen

In der gebotenen Straffung einige Worte zum Wegzug natürlicher Personen, die in ihrem Privatvermögen (PV) Anteile an Kapitalgesellschaften halten. Dazu der in drei Varianten gegliederte Grundfall 2.

1. Grundfall 2

I, der sein Berufsleben in Hamburg verbracht hatte, war zu 10 % an der in Deutschland ansässigen I-GmbH beteiligt; die Anschaffungskosten der Beteiligung beliefen sich auf umgerechnet 100.000 Euro. Im Zusammenhang mit der Beendigung seiner beruflichen Tätigkeit verlegt er seinen Wohnsitz nach Klagenfurt an den Wörthersee.

(1) Variante 1: Zum Wegzugszeitpunkt betrug der gemeine Wert des Anteils 1 Mio. Euro. 5 Jahre später wurde er von I für 1,5 Mio. Euro veräußert.

(2) Variante 2: wie zuvor, Veräußerungspreis jedoch nur 500.000 Euro. Der Wertverlust ist nicht auf Umstände der Gesellschaftsverhältnisse (z.B. Gewinnausschüttungen), sondern darauf zurückzuführen, dass sich die Marktstellung der I-GmbH nach dem Wegzug deutlich verschlechtert hat.

(3) Variante 3: Gemeiner Wert im Wegzugszeitpunkt 50.000 Euro. Fünf Jahre später Anteilsveräußerung für 1,5 Mio. Euro.

a) Aktuelle Rechtslage

Nach § 17 EStG sind Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nicht im BV, sondern im Privatvermögen (PV) gehalten werden, unter der Voraussetzung nach dem Teileinkünftever-

99 Besteuerung von 60 % des Gewinns (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG).

fahren (TEV)[100] steuerpflichtig[101], dass der Veräußerer in den letzten 5 Jahren an der KapGes zu mindestens 1 % beteiligt war. Ergänzend hierzu ordnet § 6 AStG die Wegzugsbesteuerung – also eine „fiktive" Veräußerungsgewinnbesteuerung – für die von § 17 EStG betroffenen Anteile auf den letzten Zeitpunkt der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht an. Maßgröße hierfür sind die auf den Wegzugszeitpunkt berechneten stillen Reserven an. Auch diese unterstehen dem TEV und sind somit nur zu 60 % steuerpflichtig.

Die aktuelle Fassung des § 6 AStG geht in seiner Grundstruktur und in seinem wesentlichen Regelungen auf des Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006[102] zurück. Sie hat auszugsweise folgenden, jedenfalls nach seinem Umfang abschreckenden Wortlaut:

„§ 6 Besteuerung des Vermögenszuwachses

(1) [1]Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, ist auf Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 [EStG] im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 [EStG] auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. [2]Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Satzes 1 stehen gleich

1. die Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen oder

2. die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts oder die Erfüllung eines anderen ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat, wenn der Steuerpflichtige auf Grund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist, oder

3. die Einlage der Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem ausländischen Staat oder

100 Der dt. Gesetzgeber ordnet sie nach wie vor – historisch überkommen – den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu.

101 Siehe Fn. 3. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

102 §§ 234, 238 AO; einschränkend *Müller-Gosoge* in Haase, 3. Aufl., § 6 AStG Rz. 174.

4. der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile auf Grund anderer als der in Satz 1 oder der in den Nr. 1 bis 3 genannten Ereignisse.

[3]§ 17 Abs. 5 [EStG] und die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberührt. [4]An Stelle des Veräußerungspreises (§ 17 Abs. 2 [EStG]) tritt der gemeine Wert der Anteile in dem nach Satz 1 oder 2 maßgebenden Zeitpunkt. [5]Die §§ 17 und 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e [EStG] bleiben mit der Maßgabe unberührt, dass der nach diesen Vorschriften anzusetzende Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile um den nach den vorstehenden Vorschriften besteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen ist.

[…]

(4) [1]Vorbehaltlich des Abs. 5 ist die nach Abs. 1 geschuldete Einkommensteuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit gegen Sicherheitsleistung zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. [2]Die Stundung ist zu widerrufen, soweit die Anteile während des Stundungszeitraums veräußert werden oder verdeckt in eine Gesellschaft i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes eingelegt werden oder einer der Tatbestände des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes verwirklicht wird. […]

(5) [1]Ist der Steuerpflichtige im Fall des Abs. 1 Satz 1 Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines anderen Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3.1.1994 (ABl. EG Nr. L 1, 3), zuletzt geändert durch den Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 91/2007 vom 6.7.2007 (ABl. EU Nr. L 328, 40), in der jeweils geltenden Fassung anwendbar ist (Vertragsstaat des EWR-Abkommens), und unterliegt er nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem dieser Staaten (Zuzugsstaat) einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht, so ist die nach Abs. 1 geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden. [2]Voraussetzung ist, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesem Staat gewährleistet sind. [3]Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn

1. im Fall des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens unterliegt oder

2.im Fall des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 der Steuerpflichtige einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens unterliegt und Staatsangehöriger eines dieser Staaten ist oder …

[4]Die Stundung ist zu widerrufen,

1. soweit der Steuerpflichtige oder sein Rechtsnachfolger im Sinne des Satzes 3 Nr. 1 Anteile veräußert oder verdeckt in eine Gesellschaft i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1

des Einkommensteuergesetzes einlegt oder einer der Tatbestände des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes erfüllt wird […]

(6) [1]Ist im Fall des Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 der Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes im Zeitpunkt der Beendigung der Stundung niedriger als der Vermögenszuwachs nach Abs. 1 und wird die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt, so ist der Steuerbescheid insoweit aufzuheben oder zu ändern; § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung gilt entsprechend. [2]Dies gilt nur, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Wertminderung betrieblich veranlasst ist und nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme, insbesondere eine Gewinnausschüttung, zurückzuführen ist. [3]Die Wertminderung ist höchstens im Umfang des Vermögenszuwachses nach Abs. 1 zu berücksichtigen. [4]Ist die Wertminderung auf eine Gewinnausschüttung zurückzuführen und wird sie bei der Einkommensbesteuerung nicht berücksichtigt, ist die auf diese Gewinnausschüttung erhobene und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende inländische Kapitalertragsteuer auf die nach Abs. 1 geschuldete Steuer anzurechnen.

(7) [1]Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem Finanzamt, das in dem in Abs. 1 genannten Zeitpunkt nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck die Verwirklichung eines der Tatbestände des Abs. 5 Satz 4 mitzuteilen. [2]Die Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten; sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. [3]In den Fällen des Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 und 2 ist der Mitteilung ein schriftlicher Nachweis über das Rechtsgeschäft beizufügen. [4]Der Steuerpflichtige hat dem nach Satz 1 zuständigen Finanzamt jährlich bis zum Ablauf des 31. Januar schriftlich seine am 31. Dezember des vorangegangenen Kalenderjahres geltende Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass die Anteile ihm oder im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge unter Lebenden seinem Rechtsnachfolger weiterhin zuzurechnen sind. [5]Die Stundung nach Abs. 5 Satz 1 kann widerrufen werden, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nach Satz 4 nicht erfüllt".

b) Antworten zum Grundfall 2

Variante 1 und 2: Die auf den steuerpflichtigen Wegzugsgewinn in den Varianten 1 und 2 (60 % × 0,9 Mio. = 0,54 Mio. Euro) entfallende Steuer wird zwar festgesetzt. Da I aber seinen Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat genommen hat, ist die auf die stillen Reserven festgesetzte ESt nicht der Grundregel des § 6 Abs. 4 AStG unterworfen, nach der die Wegzugssteuer antragsgebunden in fünf gleichen Teilbeträgen gegen Sicherheit und Verzinsung[103] zu entrichten ist, wenn ihre sofortige Einziehung zu einer erheblicher Härte führen würde. Vielmehr wird die Wegzugssteuer nach der Sonderbestimmung des § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG ohne

103 BFH v. 28.2.1990 – I R 43/86, BFHE 160, 180 = BStBl. II 1990, 615.

Befristung gestundet; auch hat I weder Zinsen zu leisten noch ein etwaiges Ausfallrisiko durch die Stellung von Sicherheiten auszugleichen.

Variante 1: Wird der Anteil nach Wegzug zu einem Preis veräußert, der den gemeinen Wert zum Wegzugszeitpunkt überschreitet, so endet hierdurch zwar die Stundung (§ 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 AStG), der nach dem Anteilwert zum Wegzugszeitpunkt zu besteuernde Vermögenszuwachs (Wegzugsgewinn) bleibt jedoch unberührt. Allerdings wird für den Fall, dass die Veräußerung nach Wegzug der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterfällt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e i.V.m. § 17 EStG) und dieses Besteuerungsrecht nicht durch das einschlägige DBA ausgeschlossen ist, der hierbei anzusetzende Veräußerungsgewinn nicht nach Maßgabe der ursprünglichen AK, sondern ausgehend von dem nach § 6 AStG besteuerten Vermögenszuwachses berechnet (sog. step-up).

Variante 2: Wird der Anteil nach Wegzug und betrieblich veranlasstem Wertverlust zu einem Preis veräußert, der die ursprünglichen AK unterschreitet, so ist der für das Wegzugsjahr ergangene ESt-Bescheid rückwirkend – ggf. unter Durchbrechung der Bestandkraft – zu ändern. Voraussetzung hierfür ist aber, dass die Wertminderung (d.h. die Wertminderung nach Wegzug) nicht bei der Einkommensteuer im Zuzugsstaat berücksichtigt wird (§ 6 Abs. 6 Satz 1 AStG). Allerdings ist die Wertminderung höchstens bis zur Höhe des Vermögenszuwachses im Wegzugszeitpunkt anzusetzen (§ 6 Abs. 6 Satz 3).

Variante 3: Die Frage, ob die Veräußerungsfiktion des § 6 AStG auch einen im Zeitpunkt des Wegzugs gegenüber den AK der Beteiligung eingetretenen Wertverlust (hier: i.H.v. 50.000 Euro) erfasst, ist vom I. Senat des BFH bereits im Jahre 1990 für die Ursprungsfassung der Vorschrift verneint worden[104]. Hieran hat der Senat mit Urt. v. 26.4.2017 – I R 27/15[105] auch für die aktuelle Gesetzesfassung festgehalten. Soweit im Schrifttum hiervon abweichend u.a. auf das Gebot der Gleichbehandlung von BV und PV (d.h. Wegzugsverlust als Substitut einer im PV nicht eröffneten Teilwertabschreibung) sowie den durch das SEStEG kodifizierten umfassenden Entstrickungsbegriff verwiesen wird[106], ist der BFH dem nicht gefolgt. Zum einen mit Rücksicht auf den nach wie vor eindeutigen Gesetzeswortlaut und die unverändert eindeutige, nur auf den Ansatz ei-

104 DStR 2017, 1913.
105 Vgl. *Müller-Gosoge* in Haase, a.a.O., § 6 AStG Rz. 124; *Riedel*, ISR 2016, 193.
106 Dies schließt selbstverständlich nicht aus, dass der Wertverlust vor Wegzug Gegenstand eines allgemeinen Realisierungstatbestands wird.

nes Wegzugsgewinns ausgerichtete Normstruktur. Zum anderen hat der Senat auch unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes keinen Anhalt dafür gesehen, dass stille Lasten durch den Wegzug ins Ausland steuermindernd aufgedeckt werden, im Falle eines Umzugs im Inland es hierfür hingegen eines allgemeinen Realisierungsakts (z.B. Veräußerung) bedürfe[107]. Auch bestünden – so der Senat weiter – bereits deshalb keine unionsrechtlichen Bedenken, weil ein Vermögenszuwachs im Wegzugszeitpunkt gleichfalls nicht steuerwirksam werde, sondern einer unbefristeten und zinsfreien Stundung unterliege. Demgemäß hat er sich auch der Forderung nach einer Gleichbehandlung von Wertzuwächsen und Wertminderungen im Wegzugszeitpunkt nicht geöffnet. Hinzu komme schließlich, dass hiermit keine Entscheidung darüber verbunden sei, ob dann, wenn – abweichend von den Gegebenheiten der Variante 3 – die Wertminderung im Wegzugszeitpunkt durch eine spätere Veräußerung bestätigt (realisiert) werde, der Veräußerungsverlust in die inländische Bemessungsgrundlage eingehe[108].

2. Systematischer Kontext und „erste“ Phase der Rechtsprechung des EuGH

a) Regelungszusammenhänge

Bereits aus den Hinweisen zu Grundfall 2 ist deutlich geworden, dass § 6 AStG in der Schnittlinie mehrerer gesetzlicher Grundaussagen steht.

Zum einen will die Bestimmung die während der Ansässigkeit des Anteilseigners im Inland entstandenen stillen Reserven besteuern. Dies wird insbesondere an der auch im Rahmen des § 6 AStG zu beachtenden Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG deutlich, nach der dann, wenn der Stpfl. die Anteile vor der Begründung der unbeschränkten ESt-Pflicht erworben hat und er beim Wegzug einer § 6 AStG vergleichbaren ausländischen Besteuerung unterworfen war, der hierbei angesetzte Wert bis zur Obergrenze des gemeinen Werts auch der späteren deutschen Wegzugsbesteuerung als (fiktive) AK zugrunde zu legen ist.

107 Gemeint sind hiermit die Regelungen zur beschränkten Steuerplicht in Fällen der Veräußerung von Beteiligungen an inländischen KapGes (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e/aa i.V.m. § 17 EStG); der Besteuerungstatbestand (Veräußerungsgewinn oder -verlust) steht jedoch unter DBA-rechtlichem Vorbehalt (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA).

108 Vgl. *Reimer* in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 13 Rz. 199 ff. mit umfangreichen Nachweisen.

Zum zweiten ist zu beachten, dass § 6 AStG seit der Neufassung durch SEStEG zwar Anteile an inländischen und ausländischen KapGes erfasst, nach Wegzug jedoch Veräußerungsgewinne nur noch i.Z.m. Anteilen an inländischen Gesellschaften der beschränkten ESt-Pflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG unterliegen.

Zum dritten ist schließlich in den Blick zu nehmen, dass – von Sonderbestimmungen zu Immobiliengesellschaften abgesehen – die Grundregel des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA das Recht zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns nur dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers im Zeitpunkt der Veräußerung zuweist (sog. Ansässigkeitsklausel). Zwar kennt die Vertragspraxis hiervon abweichende und ergänzende Regelungsmodelle. Einerseits allgemeine Sitzstaat-Klauseln, nach denen dem Vertragsstaat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, das Besteuerungsrecht zusteht oder spezielle Regelungen eines an bestimmte Voraussetzungen gebundenen nachlaufenden Besteuerungszugriffs. Andererseits enthalten einige DBA sog. Wegzugsklauseln, die wie bspw. Art. 13 Abs. 6 DBA Österreich-Deutschland das Recht zur Besteuerung des Vermögenszuwachses nach innerstaatlichem Recht ausdrücklich ansprechen und dieses im Falle einer späteren Weiterveräußerung mit der Verpflichtung des Zuzugsstaates verknüpfen, die AK an den im Wegzugstaat angesetzten Wert anzupassen[109].

b) Allgemeine Folgerungen

Soweit im Schrifttum aus den aufgezeigten Zusammenhängen sowie aus dem Gleichheitsgebot des GG abgeleitet wird, die Auffangregelung des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG sei im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung als überwölbendes Tatbestandsmerkmal zu verstehen, so dass auch der Wegzug nur dann zu einer fiktiven Veräußerungsgewinnbesteuerung führe, wenn hierdurch das Besteuerungsrecht Deutschlands nach den einschlägigen Regeln zur beschränkten ESt-Pflicht oder den Bestimmungen des einschlägigen DBA ausgeschlossen oder beschränkt werde[110], ist dies abzulehnen. Ein solches Verständnis lässt sich weder auf Wortlaut oder Systematik des § 6 AStG stützen[111] noch ist der Gesetzgeber verfassungsrechtlich gehindert, seinen im Kern am Territorialitätsprinzip ausgerichteten Besteuerungszugriff effektiv auszugestalten.

109 *Müller-Gosoge* in Haase, a.a.O., § 6 AStG Rz. 5, 12.
110 Vgl. auch BT-Drucks. 16/3369, 14: Nr. 4 rundet die weiteren Wegzugsersatztatbestände des Satzes 2 ab.
111 JbFfSt 2004/2005, 72 (79).

Nicht durchgesetzt hat sich weiterhin die Ansicht von *Wolfgang Schön*[112], der zufolge das Recht zur Wegzugsbesteuerung entfalle, wenn die Auslegung des einschlägigen DBA ergebe, dass der Zuzugsstaat auch das Recht zur Erfassung der vor dem Zuzug entstandenen stillen Reserven habe[113]. Nichts anderes kann schließlich gelten, soweit *Schaumburg* auf die konzeptionellen Mängel des § 6 AStG und dabei darauf hinweist, dass Kapitalbeteiligungen unterhalb der Schwelle von 1 %, obgleich ab auch insoweit tatsächliche Veräußerungsgewinne nach § 20 Abs. 2 EStG ab VZ 2009 steuerpflichtig, nicht der Wegzugsbesteuerung unterliegen[114]. Dies ist rechtspolitisch sicherlich überdenkenswert; ein Verfassungsverstoß vermag ich jedoch – auch unter dem Aspekt der Folgerichtigkeit – nicht zu erkennen; vielmehr geht es bei § 6 AStG um die Ausformung und tatbestandliche Begrenzung einer Ausnahmebestimmung, die von der

112 BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BFHE 223, 73 = BStBl. II 2009, 524: „(Die Wegzugsbesteuerung nach Maßgabe des Territorialitätsprinzips) steht in Einklang mit dem allseits vertretenen Abkommensverständnis: Danach ist ein unilateraler Zugriff des jeweiligen Wegzugsstaates auf Wertzuwächse, die bis zum Wegzug innerhalb seines Territoriums entstanden sind, zwar als Besteuerung eines Veräußerungsgewinns i.S.v. Art. 13 OECDMustAbk aufzufassen und unterfällt dementsprechend dessen Regelungsbereich und nicht dem des Art. 21 OECDMustAbk. Art. 13 Abs. 5 OECDMustAbk belässt jedoch gleichwohl Raum für eine derartige Wegzugsteuer; die Vorschrift ermöglicht den unilateralen Zugriff des jeweiligen Wegzugsstaates auf die beschriebenen Wertzuwächse (…). Von dieser Möglichkeit hat der deutsche Gesetzgeber mit § 6 Abs. 1 AStG a.F./n.F. Gebrauch gemacht. Die Regelung sichert den entsprechenden Steuerzugriff in der letzten juristischen Sekunde der unbeschränkten Steuerpflicht des Wegziehenden … Dass die so verstandene Regelungslage in der Konsequenz eine tatsächliche (juristische) Doppelbesteuerung nach sich ziehen kann, wenn auch der Zuzugsstaat – bei einer dortigen Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht – im (späteren) Realisationsfall Anspruch auf jene Wertzuwächse erhebt, die noch im Wegzugsstaat aufgelaufen sind, bedingt keinen abermaligen Gemeinschaftsrechtsverstoß. Diese Doppelbesteuerung kann bilateral beseitigt werden. Geschieht dies – wie zwischen Deutschland und Portugal – nicht oder allenfalls über die Möglichkeit eines zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens, so ist es letzten Endes Sache des Zuzugsstaates, eine drohende Doppelbesteuerung mittels einer Anrechnung der im Wegzugsstaat erhobenen Wegzugsteuer zu vermeiden. Dieses Verständnis legt ersichtlich auch der EuGH zugrunde, wenn er bei gegenwärtigem Stand der gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierung von der Befugnis der Mitgliedstaaten ausgeht, die Kriterien für die Aufteilung der Steuerhoheiten vertraglich oder einseitig festzulegen".

113 *Müller-Gosoge* in Haase, a.a.O., § 6 AStG Rz. 5, 12.

114 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 6.407 ff.

Grundregel der Besteuerung tatsächlich erzielter Veräußerungsgewinne abweicht.

c) Europarechtliche Vorgaben (Urteil N) und SEStEG

Was die unionsrechtlichen Sonderregeln – d.h. die zinslose und unbefristete Stundung, den Verzicht auf Sicherheitsleistungen sowie die Berücksichtigung von Wertminderung nach Wegzug (§ 6 Abs. 5 und Abs. 6 AStG) – anbelangt, gehen diese auf die „**erste Phase**" der Rechtsprechung des EuGH zurück. Diese ist nicht nur durch das Urteil C-9/02 vom 11.3.2004 (Hughes de Lasteyrie du Saillant[115]), die die damalige französische und auf die Verhinderung der Steuerflucht gerichtete Wegzugssteuer (also eine Missbrauchsnorm) betraf, sondern vor allem durch das zur niederländischen Recht ergangene EuGH-Urt. v. 7.9.2006 – C-470/04 (N[116]) gekennzeichnet, nach dem bei einer Mindestbeteiligung an der KapGes i.H.v. 5 % (wesentliche Beteiligung) die ESt nach den stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs festgesetzt und die Steuer auf 10 Jahre gegen Sicherheitsleistung zinsfrei gestundet wurde. Obgleich die Sicherheitsleistung nach Bekanntwerden des EuGH-Urteils Hughes de Lasteyrie du Saillant vom 11.3.2004 (a.a.O.) freigegeben worden war, erkannte der EuGH (LS 2): „Art. 43 EG [Niederlassungsfreiheit; heute Art. 49 AEUV] ist dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat **verwehrt**, ein System einzuführen, nach dem der latente Wertzuwachs von Gesellschaftsanteilen besteuert wird, wenn ein Steuerpflichtiger aus diesem Mitgliedstaat wegzieht, das die Stundung dieser Steuer von der Leistung von **Sicherheiten** abhängig macht und das **Wertminderungen**, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des Betroffenen eingetreten und nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind, **nicht** vollständig **berücksichtigt**."

Diese Vorgaben sind mit den aufgezeigten Folgen (s.o.) im Rahmen des **SEStEG** in das deutsche Recht der personellen Entstrickung (Wegzug) eingearbeitet worden. Demgemäß besteht grundsätzlich auch Einvernehmen darüber, dass die gegenwärtigen Regeln der Vorschriften keine unionsrechtlichen Bedenken ausgesetzt sind; zu verbleibenden Randfragen darf auf das Schrifttum[117] verwiesen werden.

115 C-9/02, EU:C:2004:138), Slg. 2004, I-2409-2460, ABl. EU 2004, Nr C 94, 5-6, DStR 2004, 551.
116 Slg. 2006, I-7409.
117 *Müller-Gosoge* in Haase, a.a.O., § 6 AStG Rz. 17 ff.; *Oellerich* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, 8.83 f.

Allerdings war sich der Gesetzgeber – wie ein Blick in die Materialien des SEStEG zeigt – bewusst, dass er mit dem Sonderregime des § 6 AStG von den Grundregeln der gegenständlichen Entstrickung, d.h. Besteuerung der stillen Reserven im Wegzugszeitpunkt i.V.m. dem Recht einer 5-jährigen Stundung, abweicht und er damit – entgegen seiner eigenen Vorgaben – eine wenig überzeugende **systematische Zweiteilung** des Entstrickungsbesteuerung in Kauf nimmt[118].

3. Dritte Phase der EuGH-Rechtsprechung – Fortentwicklung der Wegzugsbesteuerung?

Nachdem nun – wie zu Teil II dieses Beitrags erläutert – der EuGH beginnend mit dem Urteil National Grid Indus vom 29.11.2011 (a.a.O.) in der zweiten Phase seiner Entstrickungsrechtsprechung der EuGH die Regeln der gegenständlichen Entstrickung zur Überführung betrieblicher WG in ausländische BS als mit dem EU-Recht für vereinbar angesehen hat, liegt die Frage nahe, ob der deutsche Gesetzgeber nicht noch einmal über die Vereinheitlichung der Entstrickungsregeln nachdenken, d.h. erwägen sollte, die Vorschriften der personellen Entstrickung an diejenigen des betrieblichen WG-Transfers anzugleichen[119]. Anlass hierfür könnte das jüngste EuGH-Urteil zu diesem Problem sein.

a) EuGH, Urteil vom 21.12.2016 C-503/14 (Kommission gegen Portugal)

Sachverhalt:[120] In dem Verfahren war u.a. über Vorschriften des portugiesischen EStG zu entscheiden, nach denen Gewinne natürlicher Personen aus dem Tausch von Anteilen an KapGes unter bestimmten Voraussetzungen dann nicht zu besteuern sind, wenn die Bewertung der Altanteile bei den Neuanteilen fortgeführt wird. Gibt der Gesellschafter jedoch seinen Wohnsitz im portugiesischen Hoheitsgebiet auf, ist der im Zeitpunkt des Tausches nicht angesetzte Wertzuwachs zu besteuern. Wenn auch der Wiedergabe der portugiesischen Rechtslage nicht zweifelsfrei entnommen werden kann, ob es sich bei den Anteilen um PV der natürlichen Personen handelte, geht es nach den Erläuterungen zu Rz. 4 des Urteils jedenfalls um Wertzuwächse, die nicht unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb fallen und auch kein Erwerbseinkommen sind. Diese

118 BT-Drucks. 16/2710, 25 ff.
119 Vgl. hierzu auch *Mechtler/Spies*, ISR 2017, 9.
120 ECLI:EU:C:2016:979, ABl. EU 2017, Nr C 53, 2-3; IStR 2017, 69.

dürfte für PV sprechen. Wie auch immer, die Würdigung des EuGH differenziert jedenfalls nicht zwischen PV und BV des Wegzüglers.

Erwägungen des EuGH: Hierzu hat der EuGH entschieden, dass die portugiesische Wegzugsbesteuerung zwar gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV) sowie gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verstoße. Jedoch ergab sich dieser Verstoß lediglich daraus, dass die portugiesische Wegzugsbesteuerung kein Wahlrecht zwischen der sofortigen Besteuerung und der auf 5 Jahre gestreckten Stundung vorsah. Die Entscheidung hat damit seine durch das Urteil National Grid Indus (a.a.O.; Wegzug/Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften) begonnene und insbesondere im Urteil Verder Lab Tec (a.a.O.) für die gegenständliche Entstrickung (Überführung von EinzelWG in FreistellungsBS) fortgeführte Rechtsprechung auf den Wegzug natürlicher Personen ausgedehnt und demgemäß auch für letzteren Sachverhalt angenommen, dass

- die Wegzugsbesteuerung die vorgenannten Grundfreiheiten beschränke,
- sie aber – entgegen der Ansicht der Kommission – zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechts zwischen Mitgliedstaaten nach dem Territorialitätsprinzip grundsätzlich gerechtfertigt und insoweit keine Differenzierung zwischen dem Wegzug juristischer und natürlicher Personen geboten sei;
- insbesondere sei der Herkunftsstaat (Wegzugsstaat) nicht verpflichtet, einen späteren Wertverlust im Aufnahmemitgliedstaat zu berücksichtigen,
- und zwar selbst dann, dieser nachträgliche Verlust im Zuzugsstaat nicht geltend gemacht werden könne, eine Wertverknüpfung bestehe mithin nicht.

Demgemäß stand die portugiesische Wegzugsbesteuerung lediglich im Konflikt mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, nach dem – wiederum im Einklang mit der Rechtsprechung zum Wegzug von Kapitalgesellschaften sowie den Regeln der gegenständlichen Entstrickung (s.o.) – dem Wegzügler ein Wahlrecht zwischen der Sofortbesteuerung und deren Aufschub in 5 Jahresraten einzuräumen ist. Allerdings darf der Herkunftsmitgliedstaat auch in diesem Fall Zinsen erheben und einem Ausfallrisiko durch das Einfordern einer Sicherheit begegnen.

b) Urteilsinterpretation

Trotz der verbleibenden Zweifel über die Bemessungsgrundlage der portugiesischen Wegzugsbesteuerung[121] war das Urteil aus unionsrechtlicher Sicht der Testfall für die Abgrenzung von gegenständlicher und persönlicher Entstrickung[122]. Der Gerichtshof hat die bislang wenig überzeugende Unterscheidung aufgegeben und die hier erörterten Sachverhalte gegenständlicher und personeller Entstrickung einer unionsrechtlich einheitlichen Beurteilung unterstellt. Zu unterstützen ist diese Auffassung auch insoweit, als sie von den jeweils einschlägigen DBA-rechtlichen Regeln abstrahiert, d.h. die Prüfung anhand der Grundfreiheiten davon löst, ob im Einzelfall die betriebliche BS-Gewinnabgrenzung oder der Besteuerungszuweisung nach der Ansässigkeitsklausel des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA in Frage steht. Demgemäß entfällt auch jeder Grund dafür, im Hinblick auf die Rechtfertigung der in Frage stehenden Beschränkungen der Grundfreiheiten danach zu differenzieren, ob der Wegzug juristischer Personen (Urteil National Grid Indus, a.a.O.) oder der Wegzug natürlicher Personen zu beurteilen ist[123].

Auch wenn im Urteil Kommission/Portugal nicht ausdrücklich angesprochen, erscheint nicht zweifelhaft, dass die Erwägungen des Gerichts auch für die Wegzugsbesteuerung für im Privatvermögen gehaltene WG (hier: Anteile an KapGes) zum Tragen kommen und der EuGH die im Zuge der ersten Phase seiner Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung entwickelten Grundsätze (d.h. Urteile Lasteyrie du Saillant, a.a.O., und N, a.a.O.) aufgegeben hat. Letzteres vor allem deshalb, weil der EuGH im Urteil Kommission/Portugal (a.a.O.) die portugiesische Wegzugsbesteuerung nicht nur dem Maßstab der Niederlassungsfreiheit, sondern auch demjenigen der Arbeitnehmerfreizügigkeit unterworfen hat und für beide Bereiche zu den nämlichen Ergebnisse gelangt ist[124]. Eine Unterscheidung zwischen unternehmerischen und nicht unternehmerischen Einkünften oder zwischen BV und PV ist hiermit nicht vereinbar[125]. Im

121 *Henze*, ISR 2016, 247 (249): Unklar, ob Wegzugsbesteuerung auf stille Reserven im Zeitpunkt des Tausches abstellt oder im Zeitpunkt des Wegzugs.
122 *Henze*, ISR 2016, 247 (250).
123 *Musil*, EuZW 2017, 187.
124 Dazu, dass der Wegzug nicht in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt, s. EuGH v. 23.2.2006 – C-513/03 – van Hilten-von der Heijden; krit. *Müller-Gosoge* in Haase, a.a.O., § 6 AStG Rz. 20, 183.
125 Gl.A. *Musil*, EuZW 2017, 187; *Mitschke*, IStR 2017, 75; unklar *Micker/Schwarz*, IWB 2017, 344 (351). Demgemäß dürfte es auch zu vernachlässigen sein, dass der GA in seiner Stellung bei der Wiedergabe des Portugiesischen

Schrifttum wird deshalb zu Recht – schränken wir ein: aus heutiger Sicht – von einer gefestigten Grundlage für die unionsrechtlich einheitliche Beurteilung von gegenständlicher und persönlicher Entstrickung gesprochen[126].

c) Folgerungen für den deutschen Gesetzgeber?

Die Fragen an den Gesetzgeber sind hiernach mit Händen zu greifen. Sie seien zum Schluss stichwortartig umrissen und dürften sich angesichts der – soweit ersichtlich – gleichsinnigen aktuellen Rechtslage auch für den österreichischen Gesetzgeber[127] stellen:

- Zunächst stellt sich die Frage, ob die Sonderbestimmungen der Wegzugsbesteuerung für EU-Sachverhalte zugunsten einer durchgängigen und § 6 Abs. 4 AStG entsprechenden, d.h. der antragsabhängigen Stundung auf fünf gleich hohe Teilzahlungen, aufgegeben werden sollte. Dies befände sich strukturell im Einklang mit den Vorschriften der gegenständlichen Entstrickung einschl. der Vorgaben der Anti-BEPS Richtlinie und ließe sich ggf. durch eine Verlängerung des Stundungszeitraums bei glaubhaft dargelegter Rückkehrabsicht – bspw. nach Abschluss eines Auslandsstudiums oder einer längeren Zeit berufspraktischer Auslandserfahrungen – abfedern.
- Weiterer Anpassungsbedarf wird sich mit Rücksicht auf die Frage stellen, ob im Bereich der personellen Entstrickung spätere Wertentwicklungen Berücksichtigung finden sollte. Richtig erscheint hier – wiederum im Einklang mit den Bestimmungen zur gegenständlichen Entstrickung – dies im Rahmen von § 6 AStG nicht nur für Wertsteigerungen, sondern auch für einen Wertverfall nach Wegzug auszuschließen.
- Dass hierbei – d.h. im Rahmen von § 6 AStG – zwischen Beteiligungen an inländischen und ausländischen KapGes zu unterscheiden sein könnte, ist mit Rücksicht auf den Grundtatbestand der Veräußerungsgewinnbesteuerung (§ 17 EStG) nicht ersichtlich. Demgemäß sollte es auch keine Rolle spielen, dass der Besteuerungszugriff im Rahmen der

Rechts noch ausdrücklich von der „Verwendung von Gütern des PV" gesprochen (zu 3.), das EuGH-Urteil aber diese Erläuterungen nicht übernommen hat.

126 *Musil*, a.a.O.

127 Vgl. zu § 27 Abs. 6 Ö-EStG 2016 z.B. *Fugger*, IStR 2016, 574.

beschränkten ESt-Pflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e/aa EStG Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften nicht erfasst.

– Diskussionswürdig ist ferner nicht nur die Frage von Stundungszinsen. M.E. unerlässlich – gerade auch mit Rücksicht auf das Verfassungsgebot effektiv durchsetzbarer Normen – ist das Erfordernis, die tatsächliche Entrichtung der Wegzugssteuer in Fällen der Stundung durch geeignete Sicherheitsleistungen zu gewährleisten. Zu begrüßen ist insoweit, dass sich auch der EuGH diesem Anliegen geöffnet und im Urteil Kommission/Portugal – ich zitiere – zu Rz. 59 ausgeführt hat: „Der Gerichtshof hat des Weiteren entschieden, dass es dem betreffenden Mitgliedstaat freisteht, das Risiko der Nichteinziehung der Steuer, das sich mit der Zeit erhöht, im Rahmen seiner für aufgeschobene Zahlungen von Steuerschulden geltenden nationalen Regelung durch Maßnahmen wie die Stellung einer Bankgarantie zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, EU:C:2011:785 – National Grid Indus Rz. 74)". Man wird ergänzen können: Es muss nicht immer eine Bankgarantie sein, die Anteilsverpfändung wird nicht selten genügen.

IV. Schluss

Vielleicht lässt sich das Gesagte dahin zusammenfassen, dass die aktuellen deutschen Normen zur gegenständlichen Entstrickung – sieht man von Fragen der Verzinsung und der Stellung von Sicherheiten ab – den unionsrechtlichen Handlungsspielraum weitgehend ausschöpfen. Anpassungsbedarf besteht aber nicht nur im Hinblick auf die ab 2020 zu erfüllenden Vorgaben der Anti-BEPS Richtlinie. Darüber hinaus wird der Gesetzgeber zu erwägen haben, ob er die persönliche Entstrickung in die Wertungsvorgaben der gegenständlichen Entstrickung integriert und damit den Gesamtbereich zumindest in Teilen harmonisiert. Sollte er diesen Weg nicht gehen wollen, wäre er jedenfalls unionsrechtlich frei, die Normen der personellen Entstrickung enger zu taillieren, bspw. mit Rücksicht auf das Verlangen nach belastbaren Sicherheiten für die (nur) aufgeschobenen Steueransprüche.

Hinzurechnungsbesteuerung

Ministerialdirigent *Martin Kreienbaum*
Bundesfinanzministerium Berlin

I. Vorbemerkung

II. Das Instrument der Hinzurechnungsbesteuerung im europarechtlichen Kontext

1. Das Erfordernis hinzurechnungssteuerlicher Regelungen im Binnenmarkt
2. Hinzurechnungssteuerliche Regelungen im Binnenmarkt in Abwägung mit den europäischen Grundfreiheiten

III. Vergleich der bestehenden Regelungen mit dem Mindeststandard der ATAD-Richtlinie

1. Die Eckpunkte der Richtlinie
   a) Das Beherrschungserfordernis
   b) Die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte
   c) Der Substanztest
   d) Niedrigsteuergrenze
   e) Sonstiges
2. Ausblick

I. Vorbemerkung

Die Hinzurechnungsbesteuerung im europarechtlichen Kontext ist ein hochaktuelles Thema. Es ist noch nicht sehr lange her, da hätten wir uns ausschließlich mit der Frage beschäftigt, ob eine bestimmte Regelung des nationalen Hinzurechnungsrechts mit den europäischen Grundfreiheiten, insbesondere mit den Maßstäben der Cadbury-Schweppes Rechtsprechung des EuGH[1] vereinbar wäre. Die Diskussion um die europarechtliche Einordnung hinzurechnungssteuerlicher Regelungen der EU-Mitgliedstaaten war in den vergangenen Jahren maßgeblich davon geprägt, die Funktion der europäischen Grundfreiheiten ausschließlich als einen den rechtlichen Gestaltungsrahmen der EU-Mitgliedstaaten beschränkenden Prüfmaßstab zu berücksichtigen.

Nunmehr hat sich der zu betrachtende Kontext erweitert. Unter Bezugnahme auf die OECD-BEPS-Initiative haben die EU-Mitgliedstaaten im Sommer 2016 die Anti Tax Avoidance Directive, die sog. ATAD[2], angenommen. Neben die europäischen Grundfreiheiten als Teil des euro-

1 EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04.
2 Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) RL 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl. 2016 L193 v. 19.7.2016.

päischen Primärrechts ist damit eine Richtlinie mit einem Mindeststandard als Teil des europäischen Sekundärrechts getreten. Der neue Kontext bringt auch eine neue Perspektive mit sich: Denn die ATAD verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten u.a., bestimmte Regelungen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken vorzusehen. Neben die Frage, inwieweit das europäische Primärrecht insbesondere mittels der europäischen Grundfreiheiten den Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten beschränkt, ist die Frage getreten, inwieweit das europäische Primärrecht, der europäische Gedanke, ein Handeln der Mitgliedstaaten einfordern darf. Ein steuerliches Regelungskonzept – hier die Hinzurechnungsbesteuerung – in einen europarechtlichen Kontext zu stellen schließt ein, sich mit verschiedenen betroffenen Regelungskreisen auseinanderzusetzen und auch mit der Frage, wie sich diese Regelungskreise zueinander verhalten. Das gilt für das Verhältnis von Primärrecht und Sekundärrecht, das Verhältnis von nationalrechtlichen Regelungen zum Sekundärrecht sowie für das Verhältnis von nationalrechtlichen Regelungen zum Primärrecht. Wir haben uns gestern schon mit der Frage beschäftigt, auf welcher rechtlichen Grundlage der Richtliniengeber bei der ATAD tätig geworden ist und ich möchte dieser Diskussion noch einige Gedanken hinzufügen. Entsprechend möchte ich meinen Vortrag heute nicht auf die Hinzurechnungsregeln der ATAD beschränken, sondern auch der Frage nachgehen, ob – und falls ja – auf welcher Rechtsgrundlage die Richtlinieninitiative gerechtfertigt oder gar geboten ist.

Mein Vortrag ist in zwei Teile gegliedert: Im ersten Teil werde ich die Frage erörtern, ob die notwendigen Voraussetzungen für ein Tätigwerden des RL-Gebers vorliegen und die Hinzurechnungsregeln der ATAD europarechtlich gerechtfertigt oder geboten sind. Im zweiten Teil soll es um einen Vergleich der bestehenden deutschen Regelungen für eine Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Mindeststandard der ATAD gehen.

II. Das Instrument der Hinzurechnungsbesteuerung im europarechtlichen Kontext

Erlauben Sie mir zunächst einige allgemeine Aussagen zum europäischen Primärrecht. Das europäische Primärrecht ist zugleich politische Orientierung und verbindliches Recht[3]. Im steuerrechtlichen Bereich geht es um das Ziel, den europäischen Binnenmarkt zu verwirklichen. Auch die Beachtung der im Vertrag über die Arbeitsweise der EU (AEUV)

3 *Schaumburg*, Europäisches Steuerrecht, 3.4.

verankerten europäischen Grundfreiheiten dient der Erhaltung und Verwirklichung des Binnenmarktes. Somit ist es entscheidend, welchen Blick man auf den Binnenmarkt hat. Nun könnte man im Binnenmarkt nur eine ökonomische Wettbewerbsgemeinschaft sehen, in der sich Arbeit und Kapital geschützt vor protektionistischen Maßnahmen der EU-Mitgliedstaaten ungehindert bewegen können. Im Fokus stünden dann ausschließlich die Marktteilnehmer und im steuerlichen Bereich die Frage, ob ein EU-Mitgliedstaat eine Maßnahme ergreifen dürfte oder nicht.

Dieser Gedanke greift m.E. zu kurz. Ein ausschließlich auf die Freiheit der Marktteilnehmer beschränktes Binnenmarktverständnis verkennt die tragende Rolle der Mitgliedstaaten bei der Errichtung des Binnenmarktes. Die Verwirklichung des Binnenmarkts bedeutet die Entwicklung eines Systems unverfälschten Wettbewerbs. Das Postulat nach freiem Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital beschränkt sich nicht nur auf den Schutz der Marktteilnehmer vor hemmenden Eingriffen, sondern verlangt gleichzeitig von den Mitgliedstaaten, Rahmenbedingungen für eine möglichst gedeihliche Entwicklung zu schaffen.

Die Frage, die mit Blick auf steuerliche Regelungen im Weiteren näher zu untersuchen ist, ist die Frage, welches Handeln und welches Nicht-Handeln der EU-Mitgliedstaaten im steuerlichen Bereich binnenmarktrelevant sein kann, mit der Folge, dass eine Verpflichtung der EU-Mitgliedstaaten zu handeln möglicherweise unmittelbar dem Primärrecht entspringt.

Mit Blick auf das konkrete Instrument der Hinzurechnungsbesteuerung möchte ich in diesem Zusammenhang zwei Gedankenschritte in die Diskussion einbringen:

Erstens möchte ich der Frage nachgehen, ob das europäische Primärrecht – hier konkret die Errichtung und Verwirklichung des Binnenmarkts – erfordert, dass die nationalstaatlichen Regelungen der EU-Mitgliedstaaten Regelungen für eine Hinzurechnungsbesteuerung vorsehen. Das ist ganz bewusst eine umgekehrte Perspektive. Ich frage also nicht, ob der Binnenmarkt einen Eingriff hinnehmen muss, sondern ich stelle die Frage umgekehrt, nämlich ob die Verwirklichung des Binnenmarktes ein aktives Tun der EU-Mitgliedstaaten erfordern kann.

Zweitens möchte ich kurz die Frage anreißen, ob das europäische Sekundärrecht in der konkreten Ausgestaltung der Art. 7 und 8 der ATAD-Richtlinie einen mit dem Primärrecht in Einklang stehenden Mindest-

standard für eine Hinzurechnungsbesteuerung setzt. Dies hätte dann zur Konsequenz, dass ein der Richtlinie entsprechendes nationalstaatliches Handeln der EU-Mitgliedstaaten keinen Verstoß gegen die europäischen Grundfreiheiten begründen könnte. Und, dass nationalstaatliche Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung lediglich insoweit auf eine Vereinbarkeit mit den europäischen Grundfreiheiten zu prüfen wären, soweit sie über den Mindeststandard der ATAD hinausgingen.

1. Das Erfordernis hinzurechnungssteuerlicher Regelungen im Binnenmarkt

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist Teil der BEPS-Maßnahmen gegen die Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage. Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die OECD-BEPS-Initiative haben die EU-MS im Sommer 2016 die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) angenommen, die ausweislich Ihrer offiziellen Bezeichnung Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes enthält.

Der Erlass der ATAD wurde auf Art. 115 AEUV gestützt. Danach erlässt der Rat einstimmig Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedsstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Mit der ATAD werden den Mitgliedstaaten im Bereich der Körperschaftsteuer erstmals Besteuerungsvorgaben in einer Richtlinie gemacht, deren Ziel nicht in der Beseitigung von Doppelbesteuerung oder Übermaßbesteuerung besteht, sondern in der Bekämpfung von Steuerumgehung und Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten[4].

Die EU-Mitgliedstaaten sind ausweislich der Erwägungsgründe der ATAD zu der Auffassung gelangt, dass hinzurechnungssteuerliche Vorschriften für die Verwirklichung des Binnenmarktes unerlässlich sind und es eines europäischen Rechtsrahmens für einen einheitlichen und für die EU-Mitgliedstaaten verbindlichen Standard bedürfe. Ein Mindestschutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen in den EU-Mitgliedstaaten ist danach für das Errichten oder das Funktionieren eines Binnenmarkts erforderlich.

In den Erwägungsgründen der ATAD heißt es hierzu im Einzelnen: „Damit der Binnenmarkt funktionieren kann, müssen alle MS zumindest

4 *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie", IStR 2016, 960.

die BEPS-Verpflichtungen erfüllen und allgemeine Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und zur Gewährleistung einer fairen und wirksamen Besteuerung in der Union ergreifen und dabei in ausreichend kohärenter und koordinierter Weise vorgehen. In einem Raum hochgradig integrierter Volkswirtschaften bedarf es gemeinsamer strategischer Konzepte und eines abgestimmten Vorgehens, damit der Binnenmarkt besser funktionieren und die BEPS-Initiative maximale Wirkung entfalten kann[5]". Und weiter: „Ein wesentliches Ziel der vorliegenden Richtlinie ist es, die Resilienz des Binnenmarktes insgesamt gegenüber Steuervermeidungspraktiken zu stärken, was nicht ausreichend erreicht werden kann, wenn die MS einzeln tätig werden"[6].

Die Begründung liegt aus Sicht des Richtliniengebers im Binnenmarkt selbst und zwar ausdrücklich auch in den Fiskalinteressen des Binnenmarktes. Im primärrechtlichen Kontext ist hier von Bedeutung, dass Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten verschiedene Facetten haben. Sie wirken auf den betroffenen Steuerpflichtigen immer belastend. Und sie wirken zugleich aus Perspektive der Mitgliedstaaten geradezu konstitutiv für den Binnenmarkt. Denn der Binnenmarkt wäre ohne Mitgliedstaaten nicht denkbar und (funktionierende) Mitgliedstaaten wären ohne Bedienung von Fiskalinteressen nicht denkbar.

Ich meine daher, es liegen gut nachvollziehbare Gründe für ein Tätigwerden des Richtliniengebers mit Blick auf einen für die Mitgliedstaaten verbindlichen Mindeststandard im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung vor: Eine Hinzurechnung verhindert den steuerlichen Anreiz für ein künstliches Verlagern von Einkünften. Sie verhindert Gestaltungen aus rein steuerlichen Aspekten. Und somit Gestaltungen, die zu Fehlallokation von Besteuerungssubstrat der Mitgliedstaaten führen können. Die Funktionsfähigkeit der EU-Mitgliedstaaten – und damit auch deren Finanzierungsfähigkeit – ist zudem konstitutiv für den Binnenmarkt. Die EU-Mitgliedstaaten sind sich deshalb untereinander verpflichtet, fiskalische Schäden voneinander abzuwenden, oder, um in die BEPS-Sprache zu wechseln, eine Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlagen zu verhindern.

Es besteht somit nicht notwendigerweise ein Spannungsverhältnis zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen. Das vielschichtige Verhältnis

5 Ziff. 2 der Erwägungsgründe der RL 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl. 2016 L 193 v. 19.7.2016.

6 Ziff. 16 der Erwägungsgründe der RL 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl. 2016 L 193 v. 19.7.2016.

von Binnenmarkt und Fiskalinteressen beinhaltet vielmehr auch eine interdependente Beziehung, in dem die der Verwirklichung des Binnenmarktes dienenden Grundfreiheiten mit Garantenpflichten der EU-Mitgliedstaaten untereinander korrespondieren. Diese Garantenpflichten dienen ebenfalls der Verwirklichung des Binnenmarktes. Denn dieser ist ohne eine Funktionsfähigkeit der EU-Mitgliedstaaten nicht denkbar. Genau darauf ist das Konzept einer Hinzurechnungsbesteuerung zugeschnitten: Die EU-Mitgliedstaaten sind sich untereinander verpflichtet, zur Erhaltung und Förderung des Binnenmarktes ein gewisses steuerliches Mindestmaß sicherstellen zu können und sicherzustellen. Es kann aus dem Binnenmarktkonzept selbst heraus geboten sein, ein Mindestmaß hinzurechnungssteuerlicher Regelungen sicherzustellen.

2. Hinzurechnungssteuerliche Regelungen im Binnenmarkt in Abwägung mit den europäischen Grundfreiheiten

Angesprochen werden soll, wie sich ein oben in 1. hergeleitetes Gebot zur Herstellung steuerlicher „Mindestsicherungen" bei der Auslegung des Primärrechts und hier insbesondere der Grundfreiheiten auswirkt und wie sich die Ziele zueinander verhalten. Dies berührt die anfangs aufgeworfene Frage, ob das europäische Sekundärrecht in der konkreten Ausgestaltung der Art. 7 und 8 der ATAD-Richtlinie einen mit dem Primärrecht in Einklang stehenden Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung setzt.

Dass ich der Auffassung bin, dass dies im Ergebnis so ist, wird sie nicht verwundern. Die rechtsdogmatische Diskussion steht noch am Anfang. Einige Überlegungen möchte ich aber in die Diskussion einbringen:

Aus Art. 26 Abs. 2 AEUV ergibt sich, dass auch die Grundfreiheiten eine dienende Funktion zur Verwirklichung des Binnenmarktes haben. Auf derselben primärrechtlichen Ebene, aus dem Binnenmarkt selbst, ergibt sich auch die gegenseitige Garantenstellung der EU-Mitgliedstaaten untereinander. Der zu prüfende Mindeststandard steht also auf derselben Stufe wie die Grundfreiheiten selbst. Garantenstellung und Grundfreiheiten müssen, systematisch betrachtet, auf der gleichen Ebene miteinander im Einklang gebracht werden.

Der Prüfmaßstab für die Zulässigkeit einer konkreten steuerlichen Maßnahme und damit auch der Gestaltungsrahmen für den Richtliniengeber ergibt sich dann aus einer Abwägung: auf der einen Seite steht die vorstehend erörterte Garantenpflicht der Mitgliedstaaten untereinander,

Schäden voneinander abzuwenden. Dagegen abzuwägen sind die auf der anderen Seite stehenden Grundfreiheiten, die belastende Eingriffe in den Binnenmarkt abwehren sollen. Folgt man diesem Gedanken, wird man feststellen, dass der Rechtfertigungsmaßstab für Eingriffe recht hoch ist. Denn hierfür muss hergeleitet werden, dass bei einem Nichthandeln der EU-Mitgliedstaaten eine binnenmarktrelevante Funktionsfähigkeit der Mitgliedstaaten beeinträchtigt wäre. Und zwar so beeinträchtigt, dass das Funktionieren des Binnenmarktes insgesamt derart in Mitleidenschaft geriete, das das Interesse an der Beseitigung der Störung den Eingriff in die Grundfreiheiten überwiegt.

Ob der Abwägungsprozess hier zu einem vertretbaren Ergebnis geführt hat, vermag ich nicht abschließend zu beurteilen. Jedenfalls kann festgehalten werden, dass bei einer einvernehmlich verabschiedeten Richtlinie der Verdacht eines einseitigen Protektionismus fernliegt. Die EU-Mitgliedstaaten haben sich mit der ATAD-Richtlinie auf ein gemeinsam bestimmtes Schutzniveau im Hinblick auf die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage geeinigt, das sie für im Binnenmarkt erforderlich erachten. Damit wurde auch ein Maßstab gesetzt für das deutsche Steuerrecht.

III. Vergleich der bestehenden Regelungen mit dem Mindeststandard der ATAD-Richtlinie

Die Richtlinie 2016/1164/EU verpflichtet alle EU-Mitgliedstaaten, bis spätestens zum 31.12.2018 ein Hinzurechnungsbesteuerungssystem unter Beachtung der Vorgaben der Richtlinie einzuführen oder, soweit erforderlich, bestehende Systeme entsprechend anzupassen. Im Mittelpunkt des Interesses steht daher die Frage, ob und inwieweit sich die Richtlinie auf die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung auswirkt. Bei dieser Betrachtung sind die unterschiedlichen Funktionen der ATAD zu berücksichtigen: Zum einen können sich Auswirkungen auf die deutschen Hinzurechnungsregeln aus der Funktion der ATAD als Mindeststandard ergeben. Es kann die Pflicht bestehen, den Schutz der Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage vor Erosion besser als bisher zu schützen, wenn und soweit die nationalrechtlichen Regelungen noch nicht das Schutzniveau von Art. 7 und Art. 8 der ATAD erreichen. Die ATAD kann darüber hinaus aus dem Blickwinkel ihrer Harmonisierungsfunktion Auswirkungen auf die deutschen Hinzurechnungsvorschriften entfalten. Es kann sich eine Pflicht für den nationalen Gesetzgeber ergeben, die nationalen Hinzurechnungsregeln trotz schon erreichten aus-

reichenden Schutzniveaus anzupassen, soweit Art. 7 und Art. 8 ATAD eine spezifische Ausgestaltung der nationalstaatlichen Vorschriften vorsehen. Schließlich ist denkbar, dass sich mit Blick auf die deutsche Rechtslage Anpassungsbedarf aus der in der ATAD angelegten Funktion ergibt, Doppelbesteuerungen zu verhindern.

1. Die Eckpunkte der Richtlinie

Art. 7 und 8 der Richtlinie enthalten die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Auch hier ergeben sich, wie im bestehenden deutschen Recht, die bekannten drei Eckpunkte, nämlich

- das inländisch beherrschte ausländische Unternehmen,
- die Zurechnung bestimmter Einkünfte des ausländischen Unternehmens beim inländischen Gesellschafter,
- die niedrige Besteuerung.

Die Richtlinie behandelt außerdem Betriebsstätten eines Steuerpflichtigen eines Mitgliedsstaats als beherrschtes ausländisches Unternehmen, sofern die Gewinne der Betriebsstätte in diesem Mitgliedsstaat nicht besteuert werden, beispielsweise aufgrund der Vorschriften eines DBA. Der Begriff des „ausländischen Unternehmens" wird rechtsformneutral als Sammelbegriff verwendet, der sowohl „Unternehmen" als auch „Betriebsstätten" einschließt. Was sich nicht auf den ersten Blick erschließt, aber in den Erwägungsgründen deutlich zum Ausdruck kommt, ist die Einbeziehung der Betriebsstätten von Drittstaatsunternehmen[7]. Das erscheint folgerichtig, denn sind Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften der Betriebsstätte eines Drittstaatsunternehmens zuzuordnen, sind künstliche oder missbräuchliche Gestaltungen zu Lasten der Bemessungsgrundlage des Betriebsstättenstaates möglich. Im Hinblick auf die Frage, wie der Substanztest der Richtlinie, auf den ich im Einzelnen noch kommen werde, in Bezug auf Betriebsstätten einzuordnen ist, verweise ich auf die EuGH-Entscheidung Columbus-Container, die in der Verweigerung der Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sah, sondern allein eine Frage der Vermeidung der Doppelbesteuerung[8].

7 Erwägungsgründe Punkt (4) RL 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl. 2016 L 193 v. 19.7.2016.
8 EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05 – Columbus Container, BB 2008, 201–206.

a) Das Beherrschungserfordernis

Das Kriterium der Beherrschung ist die erste tragende Säule der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Nur solche Steuerpflichtige, die das ausländische Unternehmen beherrschen, kommen für die Zurechnung von Gewinnen des ausländischen Unternehmens überhaupt in Betracht. Das Beherrschen eines Unternehmens setzt voraus, dass der Steuerpflichtige entweder allein oder zusammen mit Unternehmen, mit denen er verbunden ist[9], unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % am Kapital, an den Stimmrechten oder am Gewinn des ausländischen Unternehmens beteiligt ist[10]. In diesem Zusammenhang sind mehrere bedeutende Abweichungen zur deutschen Rechtslage festzustellen:

Hinzurechnungspflichtig ist nur derjenige Steuerpflichtige, der das Unternehmen beherrscht, also nicht jeder Gesellschafter, sofern nur das Unternehmen insgesamt durch Inländer beherrscht wird.

In die Prüfung, ob der Steuerpflichtige das ausländische Unternehmen – unmittelbar oder mittelbar – beherrscht, sind auch Unternehmen einzubeziehen, die im Verhältnis zum Steuerpflichtigen als verbundene Unternehmen gelten. Dabei definiert die Richtlinie die Verbundenheit mit unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligung am Kapital, an den Stimmrechten oder dem Gewinn i.H.v. mindestens 25 %. Es kommt nicht darauf an, ob das verbundene Unternehmen ein inländisches oder ausländisches ist[11].

In ähnlicher – wenn auch nicht identischer – Weise definiert § 1 Abs. 2 AStG die Verbundenheit bzw. das Nahestehen von Unternehmen. Der Unterschied lässt sich an folgendem Beispiel verdeutlichen:

Die A-GmbH ist mit 20 % an der ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt. Weitere 40 % hält die ausländische B-Corporation. Die B-Corporation ist mit 30 % an der A-GmbH beteiligt.

Die B-Corporation ist im Verhältnis zur A-GmbH ein verbundenes Unternehmen. Obwohl die A-GmbH die Zwischengesellschaft nicht kon-

9 Definiert in Art. 2 Abs. 4 ATAD RL 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl. 2016 L 193 v. 19.7.2016.

10 Die in Art. 7 Abs. 1 S. 1 Buchst. a ATAD vorgesehenen drei Alternativen zur Erfüllung des Beherrschungserfordernisses dürften dazu dienen, Umgehungsgestaltungen zu verhindern.

11 *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie", IStR 2016, 960 (964).

trolliert, liegt ein Beherrschungsverhältnis vor, d.h., die A-GmbH und die mit ihr verbundene B-Corporation halten mehr als die Hälfte der Anteile an der Zwischengesellschaft. Nach der bestehenden Struktur des § 7 AStG kann es dagegen nicht zur Hinzurechnung kommen, denn die A-GmbH ist an der Zwischengesellschaft nur mit 20 % beteiligt (keine inländische Beherrschung). Insoweit bleibt das gegenwärtige deutsche Recht hinter dem Mindeststandard zurück.

Eine weitere Abweichung betrifft den unmittelbaren Zugriff auf hinzurechnungspflichtige Einkünfte beherrschter nachgeordneter Gesellschaften. Das bestehende deutsche Recht arbeitet hier mit der sog. übertragenden Zurechnung nach § 14 AStG. Dieses Konzept erlaubt eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten innerhalb einer Kette nachgeschalteter Gesellschaften. Die Vorgaben der ATAD geben eine solche Verrechnungsmöglichkeit nicht her, weil die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte der beherrschenden Gesellschaft unmittelbar zugerechnet werden. Schließlich kennt das deutsche Recht keine Anknüpfung an den Gewinnanspruch als Kriterium der Zurechnung. Auch hier geht die Richtlinie einen Schritt weiter: Selbst wenn der Steuerpflichtige gesellschaftsrechtlich nicht beteiligt ist, kann es zur Hinzurechnung kommen, wenn der Steuerpflichtige Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns der Gesellschaft hat. Der dahinter stehende konzeptionelle Gedanke besteht darin, dass der maßgeblich am Gewinn einer Gesellschaft Beteiligte auch maßgeblichen Einfluss ausüben kann.

Indem die Richtlinie den Zugriff auf den Gewinn des ausländischen Unternehmens von einer Beherrschung in der dargestellten Weise abhängig macht, geht sie jeder Diskussion aus dem Weg, dass im Verhältnis zu Drittstaaten die Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet sein könnte. Der Tatbestand der Norm beschränkt sich auf Anteilseigner mit sicherem Einfluss auf das ausländische Unternehmen. Die Voraussetzungen des sicheren Einflusses im Sinne der Rechtsprechung des EuGH sind stets gegeben.

b) Die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte

Während das deutsche System der Hinzurechnungsbesteuerung seit 1972 unverändert alle Einkünfte als hinzurechnungspflichtig erfasst, die nicht unter den Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG zu subsumieren sind, bestimmt die Richtlinie in ihrer ersten Alternative die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte im Sinne eines Passivkatalogs. Sie spricht dabei von „nicht ausgeschütteten Einkünften“, die erfasst werden sollen. Die

Philosophie dahinter ist offensichtlich: Was ausgeschüttet wird, kann im Staat der Muttergesellschaft besteuert werden, d.h. insoweit bedarf es keiner Hinzurechnung bzw. eine stattgefundene Hinzurechnung ist wieder zu eliminieren. Diese Konzeption entspricht jedoch nicht unseren deutschen Rahmenbedingungen, die grundsätzlich von der Steuerfreiheit der Ausschüttung ausgehen, sodass eine Hinzurechnung nicht infolge einer Ausschüttung korrigiert werden muss[12]. Eine Kollision mit den Regeln der Richtlinie besteht hier also nicht.

Die – in der ersten Alternative – hinzurechnungspflichtigen Einkünfte sind, stichwortartig:

- Zinsen und sonstige Einkünfte aus Finanzanlagen
- Lizenzgebühren
- Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne
- Einkünfte aus Finanzierungsleasing
- Einkünfte von Banken und Versicherungen
- Einkünfte von Abrechnungsunternehmen.

Schon auf den ersten Blick wird deutlich: Nach dem Wortlaut dieses Katalogs werden Einkünfte als hinzurechnungspflichtig erfasst, die es nach gegenwärtigem deutschem Recht nicht sind. Das gilt zunächst einmal für Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne. Dividenden gelten gegenwärtig uneingeschränkt als aktiv und Anteilsveräußerungsgewinne weitgehend. Der Grund dafür liegt darin, dass Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne aus einer aktiven Tätigkeit der ausschüttenden Gesellschaft stammen können, sie können einer normalen Besteuerung unterlegen haben oder die ihnen zugrunde liegenden Einkünfte können, sofern passiv, bereits erfasst worden sein[13]. Wollte man Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne, wie es die Richtlinie vorsieht, uneingeschränkt erfassen, bedürfte es besonderer Mechanismen, die eine Doppel- oder gar Mehrfacherfassung vermeiden. Ich erinnere hier an die früheren komplexen Regelungen im AStG, die solche Doppelerfassungen ausschließen sollten. Die gegenwärtige Behandlung der Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne als aktiv dient aber gerade dazu, Doppelerfassungen zu vermeiden. Diskutiert wird, ob die Richtlinie nun dazu

12 *Fuhrmann*, Vorbem. zu §§ 7–14 AStG 2017 Rz. 24.
13 *Fuhrmann*, § 8 AStG 2017 Rz. 223.

verpflichtet, von der völligen oder weitgehenden Behandlung der Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinnen als aktiv abzugehen[14].

Dies liegt aus meiner Sicht zumindest nicht auf der Hand, wenn man sich am Telos der Richtlinie orientiert und außerdem berücksichtigt, dass Doppelbesteuerungen vermieden werden sollen. Hinzu kommen, die besonderen deutschen Rahmenbedingungen mit der grundsätzlichen Steuerbefreiung zwischengesellschaftlicher Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinnen. Nicht zuletzt findet dies auch eine weitere Stütze in der Richtlinie, denn die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte sind nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen zu ermitteln.

Neben Dividenden und Veräußerungsgewinnen betrachtet die Richtlinie Lizenzgebühren als passiv. Das bestehende deutsche Recht erfasst sie dann als aktive Einkünfte, wenn das zugrunde liegende Recht das Ergebnis eigener Forschung und Entwicklung ist. Insoweit vergleichbar ist auch die Regelung des in diesem Jahr neu in das Einkommensteuergesetz eingefügten § 4j EStG, einer Vorschrift, die den Betriebsausgabenabzug zulässt, wenn die Vorzugsbesteuerung im Staat des Empfängers der Zahlung unter Beachtung des OECD- und G20-weit vereinbarten Nexus-Ansatzes erfolgt. Nach den Vorgaben der ATAD sind Lizenzgebühren hingegen uneingeschränkt hinzurechnungspflichtig. In der Praxis dürfte sich die Bedeutung der uneingeschränkten Erfassung jedoch aufgrund des Substanztests relativieren[15]; denn wenn der Substanztest erfüllt ist, dürfte auch das Recht, für das die Lizenzgebühr gezahlt wird, das Ergebnis eigener Forschung und Entwicklung sein.

Völlig neu erscheint die Kategorie „Einkünfte von Abrechnungsunternehmen". Gemeint sind Unternehmen, über die formal Handel und Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen abgewickelt werden, die aber selbst keinen nennenswerten eigenen Wertschöpfungsbeitrag zur jeweiligen Transaktion leisten. Bei näherer Betrachtung ist diese Einkünftekategorie jedoch nicht völlig unbekannt[16]; denn auch nach be-

14 *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie", IStR 2016, 960 (967).

15 *Linn*, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Anpassungsbedarf in der Hinzurechnungsbesteuerung?, IStR 2016, 645 ff.

16 *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie", IStR 2016, 960 (970).

stehendem Recht gelten Einkünfte der Zwischengesellschaft aus Handel und Dienstleistungen als passiv, wenn es an einem eingerichteten Geschäftsbetrieb und der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt[17].

Ähnlich verhält es sich mit Einkünften aus Tätigkeiten von Banken und Versicherungen. Sie gelten grundsätzlich als passiv. Sie können aber als aktiv behandelt werden, wenn weniger als ein Drittel der Einkünfte aus Geschäften mit verbundenen Unternehmen stammen. Dagegen genügt es nach bestehendem Recht, ein eingerichteter Geschäftsbetrieb vorausgesetzt, wenn die Geschäfte nicht überwiegend mit Nahestehenden betrieben werden[18]. Im Übrigen lässt es die Richtlinie zu, die aufgeführten Einkünfte nicht als hinzurechnungspflichtig zu behandeln, wenn sie höchstens ein Drittel der gesamten Einkünfte des Unternehmens ausmachen.

Zweifellos fallen aber nach dem Katalog des § 8 Abs. 1 AStG Einkünfte in den passiven Bereich, die es nach der Richtlinie nicht sind, das gilt insbesondere, soweit Einkünfte aus an sich aktiven Tätigkeiten infolge Mitwirkung Nahestehender zu passiven Einkünften werden.

c) Der Substanztest

Für alle als hinzurechnungspflichtig gelisteten Einkünfte gilt jedoch: Eine Hinzurechnung entfällt, wenn das ausländische Unternehmen in einem EU oder EWR-Staat ansässig ist und eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten ausübt und dies auch nachgewiesen wird. Insoweit relativiert sich in gewisser Weise das weite Ausgreifen des Katalogs. Zwar bedeutet diese Ausnahmeregelung nichts anderes als die Übernahme primärrechtlicher Vorgaben, wie sie sich aus dem EuGH-Urteil in Sachen Cadbury Schweppes ergeben, welches die Niederlassungsfreiheit betraf[19]. Das bedeutet aber nicht, dass mit der Formulierung der Richtlinie alle Fragen der Abgrenzung zwischen wesentlicher wirtschaftlicher Tätigkeit und künstlicher Gestaltungen geklärt wären, z.B. die Frage, ob noch von einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit gesprochen werden kann, wenn das Unternehmen seine Kernfunktion, die Gegenstand seines Geschäfts ist, nicht selbst ausübt oder ob ein Unternehmen in seinem An-

17 § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG.
18 *Fuhrmann*, § 8 AStG 2017 Rz. 84 ff.
19 EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995.

sässigkeitsstaat am Marktgeschehen im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aktiv, ständig und nachhaltig teilnehmen muss. Damit ist auch die Frage der ausgewogenen Zuordnung von Besteuerungsrechten aufgeworfen. Diese wird gefährdet, wenn Einkünfte durch Gestaltungen auf einen ausländischen Rechtsträger verlagert werden können, ohne dass der Rechtsträger am „Absatzmarkt" des Staates, in dem er niedergelassen ist, eigenverantwortlich, also unter Übernahme des Geschäftsrisikos, teilnimmt. Diese Frage ist auch im sog. Zypernfall von Bedeutung, der dem BFH vorliegt (I R 94/15)[20]. Mit anderen Worten: es bleibt auch bei der Umsetzung der Vorgaben der Richtlinie zur wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit Raum für weitere Konkretisierungen, auch bezüglich der Beweislastverteilung.

Wie schon erwähnt, kommen als hinzurechnungspflichtige Sachverhalte nach der Richtlinie nur solche in Betracht, die die Niederlassungsfreiheit berühren können. Daher überlässt es die Richtlinie den Mitgliedsstaaten, ob sie die Ausnahmeregelung auch im Verhältnis zu Unternehmen in Drittstaaten anwenden wollen.

Alternative zum Substanztest

Die Richtlinie stellt den Mitgliedsstaaten jedoch eine zweite alternative Konzeption zur Bestimmung der hinzurechnungspflichtigen Einkünfte zur Verfügung. Sie besteht darin, diejenigen Einkünfte des beherrschten Unternehmens dem beherrschenden Steuerpflichtigen zuzurechnen, die aus einer unangemessenen Gestaltung stammen, deren wesentlicher Zweck die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Die Definition dessen, was eine unangemessene Gestaltung ausmacht, ist nur schwer verständlich. Sie verwendet Begrifflichkeiten aus dem sog. „*Authorised OECD-Approach*"[21] der Betriebsstättenbesteuerung, indem es entscheidend darauf ankommt, ob das ausländische Unternehmen die sog. „*significant people function*" wahrnimmt, d.h., ob die Einkünfte tatsächlich mit den von dem Unternehmen getragenen Risiken und seinen Vermögenswerten im Einklang stehen. Ist dies nicht der Fall, ist grundsätzlich von einer unangemessenen Gestaltung auszugehen. Es dürfte sich bei dieser Alternative um einen Kompromiss an Mitgliedsstaaten handeln, die die Cadbury Schweppes-Entscheidung bereits auf diese oder

20 Siehe erstinstanzliche Entscheidung: FG Münster v. 20.11.2015 – 10 K 1410/12 F, EFG 2016, 453 ff.; *Florian Haase*, „Substanz, Substanz, ist das Gebilde von Menschenhand", IStR 2016, 768 ff.

21 *Fuhrmann*, § 1 AStG 2017 Rz. 551.

ähnliche Weise umgesetzt haben. Im Übrigen erwähnt auch der BEPS-Bericht diese Möglichkeit eines Substanztests. Zweifel, ob diese zweite Alternative mit der EuGH-Rechtsprechung im Einklang steht, dürften sich nicht ergeben. Fraglich mag allerdings sein, ob beide Alternativen letztlich zum gleichen Ergebnis führen, da die zweite Alternative die einzelne Transaktion im Blick hat und nicht die Tätigkeit des Unternehmens. Unterschiedliche Wirkungen ergeben sich aber ohne Zweifel, wenn im Fall der ersten Alternative der Substanztest im Verhältnis zu Drittstaaten nicht zugelassen wird.

Die angebotene Alternative erscheint äußerst komplex, schwierig in der Anwendung und damit auch streitanfällig. Dem deutschen Hinzurechnungssystem ist sie fremd.

d) Niedrigsteuergrenze

Die Frage der Niedrigsteuergrenze wird für Deutschland – zumindest politisch gesehen – die brisanteste Frage im Rahmen einer Umsetzung der Vorgaben der Richtlinie sein. Grundsätzlich lässt sich feststellen: Je niedriger die Grenze liegt, desto geringer der Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung und entsprechend weniger bedeutsam sind alle übrigen Fragen.

Die nicht gerade verständlich formulierte Niedrigsteuergrenze der Richtlinie ist erreicht, wenn die Belastung des beherrschten ausländischen Unternehmens mit Körperschaftsteuer weniger als die Hälfte der Belastung beträgt, die im Mitgliedsstaat des Steuerpflichtigen zu entrichten gewesen wäre. Wörtlich übertragen auf unsere Verhältnisse würde dies bedeuten, dass eine Hinzurechnung nur noch in Betracht käme, wenn die ausländische Belastung, ermittelt auf der Grundlage deutschen Steuerrechts, weniger als 7,5 % beträgt. Das gegenwärtige deutsche Recht sieht die Niedrigsteuergrenze bei einer Belastung von weniger als 25 %[22], was – umgerechnet auf die Technik der Richtlinie – einer Grenze entspricht, die bei etwa 83 % der durchschnittlichen Unternehmenssteuerbelastung in Deutschland liegt.

Die Niedrigsteuergrenze der Richtlinie ist – auch als Mindeststandard – sehr großzügig bemessen. Im ursprünglichen Richtlinienentwurf lag sie gar bei einer Belastung von weniger als 40 %. Aus dem OECD-BEPS-Bericht lässt sich diese Belastungsgrenze nicht herleiten. Zwar nennt der

22 § 8 Abs. 3 AStG.

Bericht keine Zahl; vielmehr spricht er davon, dass die Belastung des ausländischen Unternehmens „substantiell" unter der inländischen Belastung liegen sollte; denn es ist ja gerade die substantiell niedrigere ausländische Belastung, die für missbräuchliche oder künstliche Gestaltungen den Ausschlag gibt und nicht etwa nur ein geringfügiger Belastungsunterschied. Folgt man den im Bericht erwähnten Beispielen in bestehenden Hinzurechnungssystemen, ergibt sich als Anhaltspunkt eine Belastung, die weniger als 75 % der Belastung im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen liegt[23].

Im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008[24] kam es zwar zur Absenkung des KSt-Satzes auf 15 %, dies aber unter Beibehaltung der auf das Steuersenkungsgesetz 2000[25] zurückgehenden Niedrigsteuergrenze in § 8 Abs. 3 AStG mit weniger als 25 %. Hier sei in Erinnerung gerufen, was die Ursache der Senkung auf 15 % war: die seinerzeitigen Bemühungen einer Lösung der Gewerbesteuerfrage verliefen im Sande, gleichzeitig sollte aber die deutsche Steuerbelastung international wettbewerbsfähig sein, d.h. die Belastung sollte bei etwa 30 % liegen. Das konnte damals dann nur durch Absenkung der KSt auf 15 % erreicht werden. Dies spricht dafür, als Referenzgröße für die Bestimmung der Niedrigsteuergrenze eine durchschnittliche Belastung von 30 %, also unter Einbeziehung der Gewerbesteuer, anzunehmen. Es ist dies auch die Belastung, von der der Anreiz zur Verlagerung ausgeht. Aus diesem Gedanken folgt weiterhin, dass die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte der Gewerbesteuer unterliegen. Die sich daraus ergebende Problemlage mit Blick auf Anrechnungsüberhänge ist den handelnden Akteuren bewusst; denn liegt die ausländische Belastung über 15 %, kommt es zu nicht verwertbaren Überhängen und damit zu einer zusätzlichen Belastung. Diese Fragen werden spätestens in der Diskussion eines Gesetzentwurfs eine zentrale Rolle spielen, selbst wenn aus der Richtlinie eine Verpflichtung zur Beseitigung von Anrechnungsüberhängen nicht hergeleitet werden kann[26].

Neben der Frage der Einstellung der Belastungsgrenze sind aber noch andere Abweichungen von der deutschen Rechtslage zu erwähnen. Maßstab für die Berechnung der Belastung der Einkünfte des ausländischen Unternehmens sind die gesamten Einkünfte und nicht, wie nach deut-

23 Vgl. Aktionspunkt 3 Hinzurechnungsbesteuerung Abschlussbericht Ziff. 56.
24 Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.
25 Steuersenkungsgesetz – StSenkG v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.
26 A.A. *Rieck*, IStR 2017, 399 ff.

schem Recht, die niedrig besteuerten passiven Einkünfte. Auswirkungen hat dies, wenn im Ausland einzelne Einkünfte unterschiedlich belastet werden, sowiebei der Verlustberücksichtigung.

e) Sonstiges

Erwähnenswert sind noch einige weitere Punkte, die sich aus der Richtlinie ergeben.

Anteilsmäßige Zurechnung

Die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte werden dem Steuerpflichtigen „entsprechend seinem Anteil" an dem Unternehmen zugerechnet. Offen bleibt, ob damit die Kapitalbeteiligung gemeint ist oder auch die weiteren Beteiligungsformen, die zur Beherrschung führen können. Sicherzustellen ist aber wohl, dass Doppelerfassungen vermieden werden, also z.B. die Hinzurechnung von mehr als 100 % der hinzurechnungspflichtigen Einkünfte.

Zurechnungszeitpunkt

Der Zurechnungszeitpunkt nach der Richtlinie ist nicht, wie nach bestehendem Recht, das dem maßgebenden Jahr des ausländischen Unternehmens folgende Wirtschaftsjahr, sondern das Jahr, in dem das Wirtschaftsjahr des Unternehmens endet.

Vermeidung der Mehrfachbesteuerung

Vergleichbar § 12 AStG, verlangt die Richtlinie die Anrechnung der von dem ausländischen Unternehmen getragenen Steuern. Die Richtlinie sagt nichts darüber aus, wie Mehrfachbelastungen zu beseitigen sind, die sich daraus ergeben, dass die Einkünfte in weiteren Staaten einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen[27]. Dagegen enthält der BEPS-Bericht Vorschläge, wie mit solchen Mehrfachbesteuerung umgegangen werden kann. Die Frage wird sich auch bei der Umsetzung der Richtlinie stellen, zumal das Anwendungsschreiben zum AStG schon jetzt vorsieht, eine Hinzurechnungsbesteuerung in einem anderen Staat zu berücksichtigen[28].

27 *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie", IStR 2016, 960 (963).

28 BMF-Anwendungsschreiben zum AStG v. 14.5.2004, Rz. 14.1.5.

2. Ausblick

Mit der Richtlinie erhalten die Mitgliedstaaten einheitliche Vorgaben in Form eines Mindeststandards, die sie bei der Ausgestaltung bzw. der Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung zu berücksichtigen haben. Dabei entspricht die Richtlinie in weiten Teilen eher einem Gerüst als einem umfassenden Regelungswerk. Das lässt den Mitgliedsstaaten einerseits gewissen Spielraum, zwingt sie andererseits aber auch, Lücken auszufüllen, insbesondere um Doppelerfassungen zu vermeiden.

Die bestehenden deutschen Vorschriften entsprechen den Vorgaben der Richtlinie in Teilen nicht. Mit Blick auf die Mindeststandardvorgabe sind allerdings auch konzeptionelle Besonderheiten des deutschen Steuerrechts zu berücksichtigen. Ob und inwieweit es dort, wo das bestehende Recht einem weitergehenden Ansatz als die Richtlinie folgt, zu Änderungen kommt, etwa unter Modernisierungsgesichtspunkten, bleibt abzuwarten.

Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern

Prof. Dr. *Jens Schönfeld*
Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Honorarprofessor an der Universität Osnabrück

I. Einführung

II. Der grenzüberschreitende Konzern zwischen Steuerverteilung, Steuermissbrauch und Steuervergünstigung

1. Steuerverteilung und EU-Recht
2. Steuermissbrauch und EU-Recht
   a) „Cadbury Doktrin"
   b) Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)
3. Steuervergünstigung und EU-Recht

III. Falldiskussion

1. Fall 1: Aufteilung von Steuersubstrat und EU-Recht
2. Fall 2: Vermeidung der Doppelbesteuerung und EU-Recht
3. Fall 3: § 1 AStG und EU-Recht
4. Fall 4: Finale Verluste und EU-Recht
5. Fall 5: Directive Shopping und EU-Recht
6. Fall 6: Gewerbesteuerliche Hinzurechnung und EU-Recht
7. Fall 7: Zinsschranke und EU-Recht
8. Fall 8: Neue Entwicklungen zur „Cadbury Doktrin"
9. Fall 9: Unternehmensbesteuerung und EU-Beihilfenrecht

IV. Fazit

I. Einführung

Unternehmen einer bestimmten Größe agieren heute nur noch sehr selten rein national. Vielmehr ist es so, dass es selbst im vielgelobten deutschen Mittelstand heute zur Normalität gehört, einen wesentlichen Teil des Geschäftes mit dem Ausland abzuwickeln. Dies gilt dabei nicht nur für die Absatzmarktseite, sondern auch für die Beschaffungsmarktseite. Unternehmen sind heute international aufgestellt. Die Wertschöpfungskette erstreckt sich über die nationalen Grenzen. Damit ist auch bereits umschrieben, worin es im vorliegenden Beitrag gehen soll: Es sind zum einen die klassischen grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen (wie z.B. Lieferungen, Dienstleistungen), zum anderen aber auch die grenzüberschreitenden Investitionen (und Desinvestitionen).

Was hat aber das EU-Recht damit zu tun? Die Antwort liegt auf der Hand: Die Europäische Union ist geprägt von der (klassisch-neoklassischen) Idee eines Binnenmarktes, in welchem sich die Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital möglichst ungehindert an den Ort bewegen können sollen, an welchem sie die höchste Produktivität entfalten. Auch wenn die Erinnerung an diese wirtschaftstheoretische Fundierung der Grundfreiheiten angesichts der Verwerfungen im Rahmen der Finanzkrise(n) heute nicht mehr besonders „*en vogue*" ist, so ist es doch aber u.a. das Vertrauen in die Kräfte freier Märkte gewesen, welches den Müttern und Vätern der Europäischen Verträge die Hand geführt hat. Im Bereich grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen wird dabei auch vielfach die Idee eines Billiardtisches verwendet: Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im o.g. Sinne sollen sich wie Billiardkugeln unter fairen Spielregeln ungestört über das Spielfeld bewegen können, wobei zu beachten ist, dass Spieler auf diesem Feld nicht nur die Unternehmen sind, sondern auch die Staaten selbst. Das EU-Recht versucht diesen freien und fairen Spielfluss in rechtlicher Hinsicht über drei Instrumentarien sicherzustellen: die Grundfreiheiten des AEUV, Richtlinien und Verordnungen sowie das EU-Beihilfenrecht.

II. Der grenzüberschreitende Konzern zwischen Steuerverteilung, Steuermissbrauch und Steuervergünstigung

1. Steuerverteilung und EU-Recht

Aus ertragsteuerlicher Sicht sind grenzüberschreitend agierende Unternehmensgruppen zunächst (und zuallererst) von dem Problem betroffen, dass der im grenzüberschreitenden Zusammenwirken geschaffene Wertschöpfungsbeitrag in mehreren Staaten einer Besteuerung unterliegen kann. Aus Unternehmenssicht ist dabei nicht unbedingt die vordringlichste Frage, wie durch eine optimale Verteilung des Besteuerungssubstrates eine Minimierung des Gesamtsteueraufkommens erreicht werden kann. An erster Stelle steht in der Praxis, dass ein und dasselbe Besteuerungssubstrat nicht mehrfach besteuert wird. Grenzüberschreitend agierende Unternehmen fürchten nichts mehr, als einer Doppelbesteuerung ausgesetzt zu sein. Man sollte deshalb eigentlich erwarten, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu den primären Anliegen des EU-Rechts gehört, weil die Gefahr einer Doppelbesteuerung die Wirtschaftsakteure davon abhalten kann, ein grenzüberschreitendes Engagement einzugehen.

Umso mehr verwundert es, dass das EU-Recht selbst nur wenige Aussagen zu der zentralen Frage enthält, wie das Besteuerungssubstrat im grenzüberschreitenden Konzern (und damit zwischen den betreffenden Staaten) zu verteilen ist. Eine der wenigen Aussagen findet sich in sekundärrechtlicher Hinsicht in der Mutter-Tochter-Richtlinie[1], die für grenzüberschreitende Dividenden das Besteuerungsrecht des Quellenstaates beschränkt. Gleiches gilt für die später erlassene Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie[2], die eine solche Beschränkung des Besteuerungsrechtes des Quellenstaates für grenzüberschreitende Zins- und Lizenzzahlungen enthält. Im Übrigen überlässt das EU-Recht die Verteilung des Besteuerungssubstrates den Mitgliedstaaten, die das auf Grundlage des OECD-Musterabkommens auch regelmäßig in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen verankern. Das EU-Recht greift dann nur noch punktuell ein, wenn die Anwendung der vorstehenden Instrumentarien zu einer Doppelbesteuerung führt. Mit der EU-Schiedsverfahrenskonvention[3] soll dabei eine Doppelbesteuerung vermieden werden, die aus Verrechnungspreiskorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen resultieren kann. Die inhaltliche Beschränkung und geringe Effizienz der EU-Schiedsverfahrenskonvention hat den EU-Gesetzgeber bewogen, die EU-Streitbeilegungsrichtlinie[4] zu erlassen, die über Verrechnungspreiskorrekturen hinaus versucht, eine Doppelbesteuerung in allen anderen Fällen zu vermeiden[5]. Im Übrigen schweigt sich das EU-Recht zu dem Problem der Aufteilung des Besteuerungssubstrates aus. Lediglich der

1 Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, AblEU 2011 Nr. L 345, 8, mehrfach geändert, zuletzt durch Richtlinie (EU) 2015/121 v. 27.1.2015, AblEU 2015 Nr. L 21, 1, im Folgenden: Mutter-Tochter-Richtlinie.

2 Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, AblEU 2003 Nr. L 157, 49, mehrfach geändert, zuletzt durch Richtlinie 2013/13/EU v. 13.5.2013, AblEU 2013 Nr. L 141, 30, im Folgenden: Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie.

3 Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen v. 23.7.1990, AblEG Nr. L 225, 10, mehrfach geändert, zuletzt durch Änderungsbeschluss 2014/899/EU v. 9.12.2014, AblEU Nr. L 358, 19, im Folgenden: Schiedsverfahrenskonvention.

4 Richtlinie (EU) 2017/1852 v. 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, AblEU 2017, Nr. L 265, 1.

5 Hierzu sowie zu den Problemfeldern vgl. *Schönfeld/Zinowsky*, ISR 2017 (im Druck).

Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass der EuGH den Fremdvergleichsgrundsatz als Aufteilungsmaßstab anerkannt und damit EU-rechtlich aufgeladen hat.[6] Und den Grundfreiheiten hat man (ursprünglich) die Kraft zugesprochen, zumindest im Falle sog. „finaler Verluste" den Wohnsitzstaat zur Verrechnung zu verpflichten. Ob es hierfür heute noch einen Anwendungsbereich gibt, lässt sich nur schwer sagen.[7]

Aus rechtspraktischer Sicht muss man konstatieren, dass die vorgenannten Instrumentarien zu keiner effizienten Beseitigung einer drohenden Doppelbesteuerung aufgrund des (potentiellen) mehrfachen Zugriffes auf dasselbe Steuersubstrat (einschließlich fehlender laufender Verlustverrechnung) führen. Insbesondere das EU-Schiedsverfahren ist sehr aufwendig, langwierig und verursacht hohe Kosten. Zudem ist der Einfluss des Steuerpflichtigen auf dieses Verfahren sehr eingeschränkt. Dies ist vor dem Hintergrund der dargestellten Binnenmarktidee hochproblematisch. Daher wurde auch bereits sehr früh im Schrifttum die Frage (kontrovers) diskutiert, ob sich unmittelbar aus den Grundfreiheiten eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten ergibt, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.[8] Mit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „*Kerckhaert Morres*"[9] sahen sich diejenigen bestätigt, die der Frage „Doppelbesteuerung und EU-Grundfreiheiten" kritisch gegenüber standen.[10] Vor dem Hintergrund der ATAD[11] und der darin enthaltenen Verpflichtung zur Ver-

6 EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, Slg. 2010, I-8. Neuerdings versucht die Kommission zudem in einigen Beihilfeverfahren den Fremdvergleichsgrundsatz auch als Element der beihilferechtlichen Prüfung zu verankern und damit über das wettbewerbsrechtliche Beihilfeverbot der Artt. 107 f. AEUV zu einem verbindlichen Maßstab zu machen, vgl. exemplarisch etwa Beschluss (EU) 2016/2326 v. 21.10.2015, C(2015) 7152, *Fiat*, AblEU 2016 Nr. L 351, 1, Rz. 228; Beschluss (EU) 2017/1283 v. 30.8.2016, C(2016) 5605, *Apple*, AblEU 2017 Nr. L 187, 1, Rz. 249 ff. sowie grundsätzlich die Bekanntmachung der Kommission zum Beihilfebegriff v. 19.7.2016, AblEU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 171 ff.

7 Vgl. hierzu Fall 4.

8 Vgl. bereits *Rädler*, StuW 1960, 729, 731; vgl. auch die umfassende Analyse bei *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007, S. 131 ff.; ein Doppelbesteuerungsverbot ausdrücklich bejahend z.B. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, 253 f.; *Englisch*, Intertax 2005, 323 ff.; *Schönfeld*, StuW 2006, 79; ablehnend *Cordewener/Schnitger*, Stuw 2006, 50, jeweils m.w.N.

9 EuGH v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04, *Kerckhaert Morres*, Slg. 2006, I-10967.

10 Zu dieser Diskussion vgl. Fall 2.

11 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.6.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkun-

meidung einer Doppelbesteuerung in „Missbrauchsfällen" wird man allerdings vielleicht die Frage neu stellen müssen, ob sich diese Verpflichtung nicht auch (*a minore ad maius*) auf Nicht-Missbrauchsfälle erstrecken muss.[12]

Ferner muss man feststellen, dass durch die Vorgaben des EU-Sekundärrechts das Problem der Verteilung des Besteuerungssubstrates sogar verstärkt worden ist. So hat beispielsweise der Verzicht auf das Quellenbesteuerungsrecht in der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (neben anderen Faktoren) dazu geführt, dass der Handlungsspielraum des nationalen Gesetzgebers bei der Begegnung von (aus seiner Sicht) unangemessenen Gesellschafterfremdfinanzierungen noch weiter eingeschränkt worden ist. Dies hatte zur Folge, dass solche eher überschießenden Maßnahmen wie die Zinsschranke eingeführt worden sind.[13]

Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) wäre ein möglicher Schritt in Richtung der Lösung des Problems gewesen, war dann aber nach langer Diskussion gescheitert und man wird abwarten müssen, inwieweit der in 2016 von der Kommission in Gang gesetzte „Relaunch" gelingt. Dies gilt auch für die weiteren Maßnahmen im Rahmen der Initiative der Kommission für „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte"[14]. Auch wenn in Zeichen von „BEPS" und „Paradise Papers" die politische Stimmung für die Durchsetzung derartiger Maßnahmen eher gut ist, erscheint eine tatsächliche Umsetzung doch nur teilweise realistisch. Dies liegt vermutlich auch daran, dass mit der Aufteilung von Besteuerungssubstrat der nationale Kernbereich der Staatsfinanzierung betroffen ist.

---

gen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABlEU 2016 Nr. L 193, 1; ausgewählte Literatur hierzu: *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 2016, 3082; *Fehling*, DB 2016, 2862; *Linn*, IStR 2016, 645; *Oppel*, IStR 2016, 797; *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391; *Rieck*, IStR 2017, 399; *Schnitger/Nitschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960; *Schönfeld*, IStR 2017, 725.

12 Hierzu ausführlich Fall 2.

13 Hierzu ausführlich Fall 7.

14 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat v. 17.6.2015, COM(2015) 302 final, http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/DE/1-2015-302-DE-F1-1.PDF.

2. Steuermissbrauch und EU-Recht

Anders liegt es im Bereich der steuerlichen Missbrauchsbekämpfung. Hier trifft das EU-Recht mittlerweile zentrale Aussagen zur Zulässigkeit der Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs im grenzüberschreitenden Konzern.

a) „Cadbury Doktrin"

Neben den steuerlichen Missbrauchsvorbehalten in den genannten Richtlinien war Ausgangspunkt dieser Entwicklung die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „*Cadbury Schweppes*".[15] Bis dahin ging man davon aus, dass (diskriminierende) typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschriften einer Rechtfertigung vor den EU-Grundfreiheiten generell unzugänglich sind. Der EuGH widersprach dem im Grundsatz, verlangte aber auf Ebene der Angemessenheitsprüfung, dass der von einer typisierenden Missbrauchsbekämpfungsvorschrift betroffene Steuerpflichtige stets die Möglichkeit haben muss, den typisierenden Missbrauchsvorwurf im Einzelfall widerlegen zu können. Dies ist eine der Kernaussagen der „*Cadbury Doktrin*". Eine andere ist im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit die, dass eine typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschrift nur dann gerechtfertigt sein kann, wenn es sich bei der betreffenden grenzüberschreitenden Tätigkeit um eine *rein künstliche Konstruktion handelt, die bar jeder wirtschaftlichen Realität* ist. Und: Dem Steuerpflichtigen muss in diesem Fall die Möglichkeit eingeräumt werden, anhand entsprechender wirtschaftlicher Substanz den Nachweis einer *tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit* zu führen.

Den nationalen Fiski war diese Auslegung des EuGH seit jeher zu eng. Entsprechend verwundert es auch nur wenig, dass mit der ATAD der Versuch unternommen wird, den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit auf den einer *wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit* zu beschränken. Die Verwendung des Begriffes „wesentlich" anstelle von „tatsächlich" dürfte dabei kein Zufall und den Überlegungen aus der BEPS-Debatte entlehnt sein. Ob der EuGH dem folgt, wird man

15 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995; dazu z.B. *Gosch*, BFH/NV 2006; *Hahn*, IStR 2006, 667; *Kleinert*, GmbHR 2006, 1055; *Köhler/Eicker*, DStR 2006, 1871; *Körner*, IStR 2006, 675; *Kraft/Bron*, IStR 2006, 614; *Lieber*, FR 2006, 993; *Sedemund*, BB 2006, 2119; *Strunk/Kaminski*, Stbg 2006, 588; *Thömmes/Nakhai*, NWB Fach 11a, p. 1065; *Wassermeyer/Schönfeld*, GmbHR 2006, 1065.

sehen. Die deutsche Finanzverwaltung versucht jedenfalls, entsprechende Fälle zur erneuten Entscheidung vor den EuGH zu bringen. Das Revisionsverfahren zur Entscheidung des FG Münster v. 20.11.2015[16] kann hier vielleicht schon etwas zur Klärung beitragen.

b) Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)

Im Bereich der steuerlichen Missbrauchsbekämpfung setzt auf EU-rechtlicher Ebene die ATAD[17] neue Standards. Sie ist die europäische Antwort auf die weltweite BEPS-Initiative und enthält Mindeststandards für die Mitgliedstaaten für

- den steuerlichen Abzug von Zinsen (Art. 4 ATAD),
- die Entstrickungsbesteuerung (Art. 5 ATAD),
- die allgemeine Missbrauchsbekämpfung (Art. 6 ATAD),
- die Hinzurechnungsbesteuerung (Artt. 7, 8 ATAD) und
- die Besteuerung von hybriden Gestaltungen (Art. 9 ATAD).

Für grenzüberschreitend agierende Konzerne sind diese Maßnahmen von hervorgehobener Bedeutung, weil wesentliche grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen innerhalb solcher Konzerne die ausweisliche Zielrichtung der ATAD sind.

Ungeachtet dieser (zum Teil nachvollziehbaren) inhaltlichen Zielrichtung ist für die ATAD bereits früh die zutreffende Frage gestellt worden, inwieweit die ATAD selbst rechtmäßig ist, insbesondere in keinem Konflikt mit primärem Gemeinschaftsrecht steht.[18] Der Erlass der Richtlinie wurde auf Art. 115 AEUV gestützt. Danach

> „erlässt der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken."

16 FG Münster v. 20.11.2015, – 10 K 1410/12F, EFG 2016, 453, Rev. eingelegt, Az. I R 94/15.

17 Ausgewählte Literatur hierzu: *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 2016, 3082; *Fehling*, DB 2016, 2862; *Linn*, IStR 2016, 645; *Oppel*, IStR 2016, 797; *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391; *Rieck*, IStR 2017, 399; *Schnitger/Nitschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960.

18 Hierzu ausführlich *Oppel*, IStR 2016, 797 ff.; *Schönfeld*, IStR 2017, 725.

Die in der ATAD angesprochenen Harmonisierungsmaßnahmen müssen also unter Berücksichtigung des Subsidiaritätsprinzips für die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts erforderlich sein. Die Beantwortung dieser Frage hängt ganz entscheidend davon ab, welchen Blick man auf den Binnenmarkt als europäische Kernidee hat. Versteht man den Binnenmarkt – wie hier – als eine ökonomische Wettbewerbsgemeinschaft, in welcher sich die Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital frei von protektionistischen Maßnahmen der Mitgliedstaaten an den Ort bewegen können sollen, wo sie am effizientesten wirken können, dann kann man durchaus Zweifel haben. Denn entweder sind die in der ATAD enthaltenen Maßnahmen einfach nur Ausdruck von Protektionismus (wie z.B. die Hinzurechnungsbesteuerung) oder bergen die Gefahr einer Doppel- bzw. Substanzbesteuerung in sich (wie z.B. die Zinsschranke). Man darf schon die Frage stellen, wie eine Maßnahme, die im Verdacht steht, gegen das deutsche Grundgesetz zu verstoßen, mit EU-Recht vereinbar sein kann.

Aus rein praktischer Perspektive wird man allerdings konstatieren müssen, dass man in der gegenwärtigen, oftmals hitzig geführten BEPS-Debatte kaum einen (politischen) Akteur finden wird, der (öffentlich) die Erforderlichkeit der in der ATAD enthaltenen steuerlichen Maßnahmen für das Funktionieren des Binnenmarkts in Frage stellt. Ganz im Gegenteil wird von Vertretern der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass die in der ATAD enthaltenen Maßnahmen zwingend erforderlich seien, um den Binnenmarkt in seinem Funktionieren zu sichern. Entsprechend darf man auch nur wenig Hoffnung haben, dass der EuGH dem Rat die Befugnis abspricht, die ATAD auf Grundlage von Art. 115 AEUV zu erlassen. In manchen Teilen der ATAD wird sich das vermutlich auch praktisch kaum auswirken, soweit dem Steuerpflichtigen (wie in in Art. 7 Abs. 2 ATAD in Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „*Cadbury Schweppes*“) der Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit eröffnet ist, was zur Nichtanwendung der betreffenden Missbrauchsbekämpfungsvorschrift führt. Soweit dieser Nachweis aber mit der Rechtsprechung des EuGH kollidiert[19] oder (wie z.B. innerhalb der Zinsschranke) nicht oder nicht hinreichend ermöglicht wird, droht ein primärrechtlicher Konflikt.

19 Hierfür muss man aber vermutlich die (gemessen an der Rechtsprechung des EuGH) etwas überschießende Tendenz des Gegenbeweises in Art. 7 Abs. 2 ATAD (Stichwort: „wesentliche“ anstelle „tatsächliche“ wirtschaftliche Tätigkeit) durch eine reduzierende Auslegung beseitigen.

3. Steuervergünstigung und EU-Recht

Aus dem Blickwinkel grenzüberschreitend agierender Konzerne ist schließlich ein weiterer EU-rechtlicher Aspekt von besonderen Interesse: Das EU-Beihilfenrecht.

Da diesem Thema ein eigener Beitrag in diesem Tagungsband gewidmet ist, soll der Einfluss des EU-Beihilfenrecht auf die Besteuerung grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen nur kurz erwähnt werden. In der Sache geht es darum, dass einzelne Mitgliedstaaten versuchen, durch steuerliche Vergünstigungen bestimmte Investitionen anzuziehen. Frühzeitig und als einer der ersten hat *Schön* den Einfluss des EU-Beihilfenrechts auf das nationale Ertragsteuerrecht erkannt. Er hat dabei zutreffend darauf hingewiesen, dass das EU-Beihilfenrecht (nur) solche steuerlichen Vergünstigungen verbietet, die über einen selektiven Charakter verfügen.[20] Das Kriterium der Selektivität hat sich daher auch in jüngster Vergangenheit als das entscheidende Tatbestandsmerkmal einer verbotenen Beihilfe entwickelt. Dabei ist ein Trend dahingehend erkennbar, dass die Kommission bei der Selektivität sehr streng ist und den Beihilfenbegriff für das Steuerrecht entsprechend weit öffnet.[21] So hat etwa die Kommission eine spanische Regelung, die für den Erwerb (nur) von Auslandsbetei-

20 *Schön*, Taxation and State Aid Law in the European Union, CML Rev. 1999, 911; vgl. umfassend zu steuerlichen Beihilfen *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Kapitel 9 sowie zu jüngeren Entwicklungen im Bereich der Ertragsteuern z.B. *Linn*, IStR 2017, 421.

21 Vgl. hierzu exemplarisch die Bekanntmachung der Kommission zum Beihilfebegriff v. 19.7.2016, AblEU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 120 ff. In dieser Bekanntmachung konsolidierte die Kommission einerseits ihre bisherige Entscheidungspraxis und die des EuGH, legte aber andererseits auch ihre künftige Sichtweise auf den Beihilfeverbotstatbestand offen. Dabei beschritt sie – wie etwa beim Fremdvergleichsgrundsatz bei den Verrechnungspreisen (vgl. bereits Fn. 6) – teilweise neue Wege, die in dieser Form und Detailtiefe weder durch die bisherige Rechtsprechung, noch durch die früheren Beschlüsse der Kommission selbst vorgezeichnet waren. Im Ergebnis prüft sie dabei in einer dreistufigen Prüfung, ob eine Maßnahme systemfremde Ziele verfolgt oder nicht (Rz. 132 ff. der Bekanntmachung). Als Vergleichsmaßstab für die Prüfung, ob eine Maßnahme zwischen Unternehmen in vergleichbarer Lage differenziert und mithin *prima facie*-selektiv ist, verwendete sie zuletzt immer öfter bei ertragsteuerlichen Maßnahmen den Vergleichsmaßstab des Systemziels der „Besteuerung von Gewinnen"; vgl. z.B. Europäische Kommission, Beschluss (EU) 2017/502 v. 21.10.2015, C(2015) 7143 final, *Starbucks*, AblEU 2017 Nr. L 83, 38, Rz. 232; Beschluss v. 21.10.2015, *Fiat* (a.a.O., Fn. 6), Rz. 194; Beschluss v. 30.8.2016, *Apple* (a.a.O., Fn. 6), Rz. 228. Dadurch findet auf dieser Prüfstufe

ligungen eine Abschreibung auf den in der Beteiligung enthaltenen steuerlichen Goodwill zulässt, als verbotene Beihilfe qualifiziert.[22] Die Frage war damals hochumstritten, weil vielfach im Grenzbereich der Selektivität verortet. Das EuG ist dem zwar nicht gefolgt, die Entscheidung wurde aber aufgehoben und zur nochmaligen Entscheidung zurückverwiesen.[23] Allerdings hat der Generalanwalt die Auffassung der Kommission geteilt.[24] Die (hoffentlich) abschließende Entscheidung des EuG wird daher wegweisend für die weitere Entwicklung des EU-Beihilfenrechts im Bereich des Steuerrechts sein. In jedem Fall ist der Versuch der Kommission erkennbar, über das EU-Beihilfenverbot an (politischem) Einfluss im Bereich des (noch) in der Verantwortung der Mitgliedstaaten liegenden Ertragsteuerrechts zu gewinnen und gegebenenfalls so eine verdeckte (Teil-)Harmonisierung in diesem Bereich herbeizuführen.

Ob das allen Mitgliedstaaten bei Unterzeichnung des AEUV bewusst war, darf bezweifelt werden. Aus dem Blickwinkel des Demokratieprinzips kann man diese Entwicklung daher durchaus kritisch sehen. Allerdings ist festzuhalten, dass es eine ähnliche Kritik zum Anfang dieses Jahrhunderts gab, als der EuGH (damals noch als Motor der Integration bezeichnet) zunehmend Entscheidungen zum nationalen Ertragsteuerrecht traf. Auch diese Kritik hat sich nicht durchgesetzt. Heute ist es eben nicht mehr der EuGH (der als Motor ein wenig ins Stocken geraten ist), sondern die Kommission, die mit dem Instrumentarium des EU-Beihilfenrechts in Grenzbereiche nationaler Souveränität vordringt.

keine relevante Eingrenzung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität mehr statt.

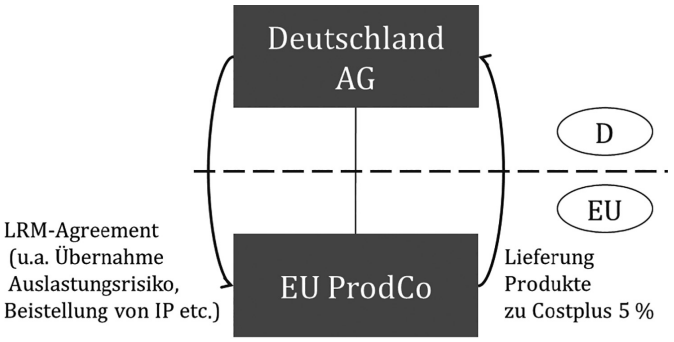
22 Europäische Kommission, Entscheidung 2011/5/EG v. 28.10.2009, ABlEU 2011 Nr. L 7, 48; vgl. auch Entscheidung 2011/282/EU v. 12.1.2011, AblEU 2011 Nr. L 135, 1.

23 EuG v. 7.11.2014 – Rs. T-219/10, World Duty Free Group SA, vormals Autogrill España SA/Kommission, EU:T:2014:939; v. 7.11.2014 – Rs. T-399/11, *Banco Santander und Santusa/Kommission*, EU:T:2014:938; aufgehoben durch EuGH v. 21.12.2016, verb. Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981.

24 Schlussanträge v. 28.7.2016, verb. Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P, Kommission/World Duty Free Group SA, vormals Autogrill España SA, und Banco Santander SA, Santusa Holding SL, ECLI:EU:C:2016:624.

III. Falldiskussion

1. Fall 1: Aufteilung von Steuersubstrat und EU-Recht



Sachverhalt: Die Deutschland AG ist eine etablierte Gesellschaft im Maschinenbau. Sie verfügt u.a. über eine bekannte Marke, erhebliches Produktions-Know-how (einschließlich F&E) und über qualifizierte Mitarbeiter. Um die Produktion auszuweiten, hat sie eine EU-Gesellschaft gegründet, die als klassischer „low-risk-manufacturer" tätig ist. Im Zuge der Debatte um BEPS will der Ansässigkeitsstaat der Produktionsgesellschaft die Vergütung auf Grundlage von Costplus 5 % nicht mehr anerkennen. Er will künftig ⅓ der Gewinnmarge verlangen, die deutlich über der Costplus-Vergütung liegt. Man könne schließlich nicht durch bloßes „Papierbeschreiben" Steuersubstrat nach Deutschland verlagern. Hilft das EU-Recht?

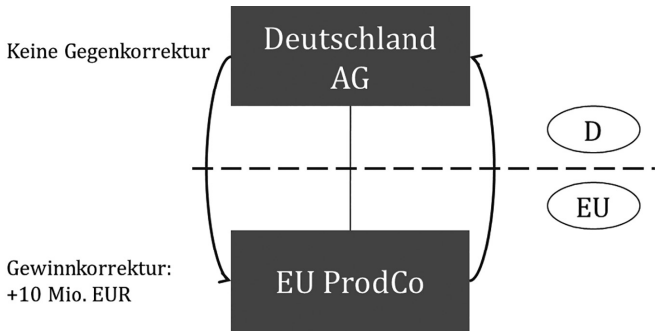
Lösungsvorschlag: Die Frage ist zu verneinen. Das EU-Recht enthält keine konkreten Vorgaben für die Ausgestaltung des Verrechnungspreiskonzeptes. Lediglich der Fremdvergleichsgrundsatz ist vom EuGH als Maßstab für die Festlegung von Preisen für grenzüberschreitende Lieferungen und Dienstleistungen anerkannt worden.[25] Allerdings erging die Entscheidung in einem anderen Kontext, nämlich dass ein Abweichen vom Fremdvergleichsgrundsatz ein Indiz für das Vorliegen einer künstlichen und damit missbräuchlichen Gestaltung bildet. Vorliegend geht es aber nicht darum. Der Steuerpflichtige hat die für eine risikoarme Tätigkeit international anerkannte Kostenaufschlagsmethode gewählt. Es ist der Ansässigkeitsstaat der Produktionsgesellschaft, der im Zuge der

25 EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, Slg. 2010, I-8.

BEPS-Debatte ein anderes Verständnis vom Fremdvergleichsgrundsatz entwickelt hat. Er geht im Kern grundsätzlich zutreffend davon aus, dass sich die Verteilung von Besteuerungssubstrat im grenzüberschreitenden Kontext daran orientieren soll, wo „Menschen arbeiten" und „Schornsteine rauchen" („People Function"). Dem liegt die äquivalenztheoretische Vorstellung zugrunde, dass die höhere Inanspruchnahme öffentlicher Ressourcen durch höhere Steuern abgegolten werden soll.

Auch wenn diese Sicht durchaus nachvollziehbar ist, so bleibt unberücksichtigt, dass bei einem echten Lohn- oder Auftragsfertiger die Risiken aus der Produktion weitgehend auf den Prinzipal verlagert werden. Da diese Risiken auch zu (echten!) klagbaren Ansprüchen Dritter führen können, geht es auch nicht nur um „Papierbeschreiben". Vielmehr spiegelt die (geringe, aber auch im Verlustfall zu zahlende) Vergütung zutreffend die Risikoaufteilung zwischen den grenzüberschreitend agierenden Unternehmensteilen wider. Daher kann man für steuerliche Zwecke durchaus die Frage stellen, ob der althergebrachte Fremdvergleichsgrundsatz noch zeitgemäß ist. Diese Frage ist auch vor dem Hintergrund berechtigt, dass es eher künstlich anmutet, wenn nahestehende Personen wie fremde Dritte behandelt werden sollen. Rechtlich ist diese Frage aber gegenwärtig (noch) ohne Relevanz. Es spricht aber viel dafür, dass man sich auf europäischer Ebene, wenn man die Kraft für ein einheitliches Regelwerk hat, bei der Verteilung von Besteuerungssubstrat zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten an anderen Kriterien orientieren sollte.

2. Fall 2: Vermeidung der Doppelbesteuerung und EU-Recht



Sachverhalt: Nach langer Diskussion korrigiert die ausländische Betriebsprüfung einfach den Gewinn der EU ProdCo um 10 Mio. Euro. Die

deutsche Betriebsprüfung findet das ziemlich abwegig und korrigiert nicht gegen. Im Zweifel könne man ja ein EU-Schiedsverfahren anstrengen. Dem Leiter Steuern der Deutschland AG ist eigentlich ziemlich egal, wo sein Gewinn besteuert wird, er will nur nicht, dass derselbe Gewinn sowohl im Ausland als auch in Deutschland mit der Folge der Besteuerung unterliegt, dass es zu einer Doppelbesteuerung kommt. Ein EU-Schiedsverfahren scheint ihm zu langwierig und kostspielig. Außerdem sei man nicht „Herr des Verfahrens". Er fragt daher, ob sich nicht direkt aus den Grundfreiheiten ein Verbot der Doppelbesteuerung ergibt. Und?

Lösungsvorschlag: Die Frage ist nicht einfach zu beantworten. Die negativen wettbewerblichen Wirkungen von Doppelbesteuerung legen es eigentlich nahe, dem EU-Recht ein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung zu entnehmen. Das Primär- und Sekundärrecht verpflichtet die Mitgliedstaaten aber nur in engen Grenzen, eine Doppelbesteuerung zu verhindern.

In der Rspr. des EuGH ist dabei zunächst geklärt, dass aus dem (im AEUV nicht mehr enthaltenen!) Art. 293 EG-Vertrag zwar die Verpflichtung an die Mitgliedstaaten folgt, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entsprechende DBA abzuschließen; ein subjektives Recht soll der Einzelne daraus jedoch nicht für sich herleiten können.[26] Aus der Rspr. ergibt sich allerdings auch, dass eine (juristische oder wirtschaftliche) Doppelbesteuerung zumindest insoweit gegen die Grundfreiheiten verstößt (und damit den Einzelnen schützt), als deren Vermeidung vom betreffenden Mitgliedstaat auf inländische Sachverhalte beschränkt wird, während grenzüberschreitende Sachverhalte einer Doppelbesteuerung ausgesetzt werden.[27] Im Schrifttum ist ein solches grundfreiheitliches Verbot auch für den Fall gefordert worden, dass eine (juristische) Doppelbesteuerung allein aus dem Zusammenwirken zweier Steuerrechtsordnungen resultiert. Die Anrechnungsmethode soll danach den EU-rechtlichen Mindeststandard zur Vermeidung der Doppelbesteuerung darstellen. Begründet wird dies damit, dass von einem grenzüberschreitenden Engagement abgehalten wird, wenn der grenzüberschreitende Sachverhalt einer steuer-

26 Vgl. EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2823, Rz. 14 ff.; zustimmend *Forsthoff*, IStR 2006, 509 ff.; *Bron*, IStR 2007, 431, 434; ausführlich z.B. *Pistone*, The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions, 2002, S. 68 ff., jeweils m.w.N.

27 Vgl. zum körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren EuGH v. 7.9.2004, C 319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I 7477; v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04, Meilicke, Slg. 2007, I-1835.

lichen Kumulation durch den mehrfachen Zugriff auf ein und dasselbe Steuersubstrat ausgesetzt wird, während der reine Binnensachverhalt davon immanent verschont bleibt.[28]

Der EuGH ist dem in der Rechtssache „*Kerckhaert Morres*" nicht gefolgt.[29] Danach soll das „Gemeinschaftsrecht […] bei seinem gegenwärtigen Stand und in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Kompetenzen der Mitgliedstaaten untereinander"[30] vorschreiben. Abgesehen von den weiter oben genannten Gemeinschaftsrechtsakten sei „bis heute im Rahmen des Gemeinschaftsrechts keine Maßnahme der Vereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen erlassen worden." Im Schrifttum ist das nicht ohne Kritik geblieben.[31] Es ist auch in der Tat nicht ausgeschlossen, dass der EuGH bei der Vorlage eines entsprechenden Falles seine Ausführungen überdenkt. Denn in dem streitgegenständlichen Sachverhalt bestand (aufgrund der zusätzlichen Gewährung des avoir-fiscal) die Besonderheit, dass es in der Gesamtbelastung zu keiner Überbesteuerung kam, vielmehr der grenzüberschreitende Sachverhalt durch die Anrechnung der Quellensteuern gegenüber dem Binnensachverhalt bessergestellt worden wäre.[32] Der EuGH selbst hat sich diese Möglichkeit scheinbar ausdrücklich offengehalten („in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens").

Vor dem Hintergrund verschiedener Regelungen in der ATAD stellt sich zudem die Frage, inwieweit die aus „*Kerckhaert Morres*" gezogene Schlussfolgerung, wonach keine primärrechtliche Verpflichtung bestehen soll, die Anrechnungsmethode als Mindeststandard zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorzusehen, noch richtig ist. So verpflichtet etwa Art. 8 Abs. 7 ATAD die Mitgliedstaaten im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung, einen

28 So namentlich *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, 253 f.; *Englisch*, Intertax 2005, 323 ff.; vgl. auch die Analyse bei *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007, S. 131 ff.

29 EuGH v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04, *Kerckhaert Morres*, Slg. 2006, I-10967, Rz. 15 ff.

30 EuGH v. 14.11.2006, a.a.O., Rz. 22.

31 Vgl. *Englisch*, IStR 2007, 67 ff.; *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007, S. 167 ff.

32 Vgl. die Berechnungen von GA *Geelhoed*, Schlussanträge v. 6.4.2006 – Rs. C-513/04, *Kerkhaert Morres*, Slg. 2006, I-10967, Rz. 25.

„Abzug der von dem Unternehmen oder der Betriebsstätte entrichteten Steuern von der Steuerschuld des Steuerpflichtigen in dem Land seines Steuersitzes"

zuzulassen. Dadurch soll eine ansonsten drohende Doppelbesteuerung vermieden werden. Die Regelung spricht auch allgemein von „Steuerschuld" und bezieht sich nicht explizit auf die Körperschaftsteuerschuld. Dies kann man nur so verstehen, dass eine Anrechnung nicht nur auf die Körperschaftsteuer zu erfolgen hat, sondern auf jede Ertragsteuer, die auf die hinzugerechneten Einkünfte erhoben wird. Aus deutscher Sicht bedeutet dies, dass eine Anrechnung auch auf die Gewerbesteuer (!) erfolgen muss.[33] Ist es aber so, dass selbst im Kontext der ATAD, also im Zusammenhang mit „Tax Avoidance" ein Gebot der Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, dann muss dies doch erst recht außerhalb dieses Kontextes bei völlig unverdächtigen grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen gelten.

Und noch etwas: Der BFH hat in einer jüngeren Entscheidung den Drittstaatenschutz der Grundfreiheiten u.a. auf den Gleichheitssatz des Grundgesetzes gestützt.[34] Nimmt man dies ernst, dann muss man aus dem Gleichheitssatz auch eine generelle Anrechnungsverpflichtung (auf die Gewerbesteuer) ableiten können. Denn vor den verfassungsrechtlich verbürgten Grundrechten würde es eher merkwürdig anmuten, für passive niedrigbesteuerte Einkünfte eine generelle Anrechnungsverpflichtung auszusprechen, dies aber für sämtliche anderen Einkünfte (auch aktive hochbesteuerte) zu versagen.

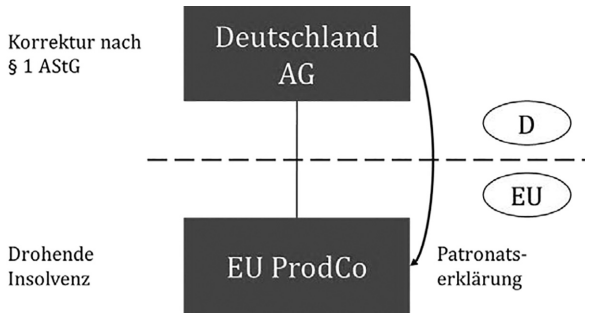
Gegen eine primärrechtliche Verpflichtung, die Anrechnungsmethode als Mindeststandard zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorzusehen, kann der zur Anrechnung verpflichtete Mitgliedstaat auch nicht vorbringen, es könne nicht sein, dass als Auffanglösung immer nur er in die Verantwortung genommen werde. Denn die betroffenen Mitgliedstaaten können sehr wohl im Nachgang der Anrechnung ein Prozedere finden, wie das Besteuerungssubstrat zwischen ihnen aufzuteilen ist. Ergibt sich nämlich aus den Grundfreiheiten das Gebot an den Wohnsitzstaat, primär für eine Vermeidung der Doppelbesteuerung zu sorgen, dann muss sich konsequenterweise auch ein entsprechender Ausgleichsanspruch (im Sinne eines Folgenbeseitigungsanspruchs) des betroffenen Mitglied-

33 Hierzu *Rieck*, IStR 2017, 399.

34 BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, BFH/NV 2016, 1831; dazu *Schönfeld*, IStR 2017, 486. Vgl. zu dieser Entscheidung im Allgemeinen auch z.B. *Arjes/Foddanu*, DB 2017, 688; *Endert*, IStR 2017, 185; *Meilicke/Scholz*, DB 2017, 871; *Niedermaier*, DStR 2017, 1009; *Schaflitzl/Laschewski*, BB 2016, 3095.

staates aus den Grundfreiheiten ergeben. Der Vorteil im Vergleich zum EU-Schiedsverfahren und zur EU-Streitbeilegung besteht darin, dass die Mitgliedstaaten dies ungestört untereinander austragen können, und dass für den grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen regelmäßig eine effiziente Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt.

3. Fall 3: § 1 AStG und EU-Recht



Sachverhalt: Die Deutschland AG hält auch eine Beteiligung an einer weiteren ausländischen Produktionsgesellschaft innerhalb der EU. Die Produktion läuft dort wider Erwarten nicht so gut. Produktionsfehler und mangelhafte Produktivität am Standort haben dazu geführt, dass die ausländische Gesellschaft kurz vor der Insolvenz steht. Banken sind bereit, mit einem Überbrückungskredit einzuspringen, allerdings nur, wenn die Deutschland AG dies mit einer Patronatserklärung absichert. So geschieht es, allerdings berechnet die Deutschland AG keine Gebühr dafür, um diese Krise nicht noch weiter zu vertiefen. Die deutsche Betriebsprüfung ist darüber wenig amüsiert und korrigiert nach § 1 AStG. Der Leiter der Steuerabteilung meint, dies verstoße gegen EU-Recht. Richtig?

Lösungsvorschlag: Die Frage ist zu bejahen. Der EuGH hat in der Rechtssache „*SGI*"[35] zwar entschieden, dass solche nationalen Vorschriften, die nur im grenzüberschreitenden Fall eine Verrechnungspreiskorrektur aufgrund des Abweichens vom Fremdvergleichsgrundsatz vorsehen, vor den Grundfreiheiten gerechtfertigt sein können. Begründet wird dies damit, dass eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz ein Indiz für eine

35 EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, Slg. 2010, I-8.

künstliche und damit missbräuchliche Gestaltung bildet. Allerdings hat der EuGH in Anlehnung an die „*Cadbury Doktrin*" auch entschieden, dass der Steuerpflichtige in jedem Einzelfall die Möglichkeit haben muss, dieses Indiz durch das Vorbringen vernünftiger wirtschaftlicher Gründe widerlegen zu können.

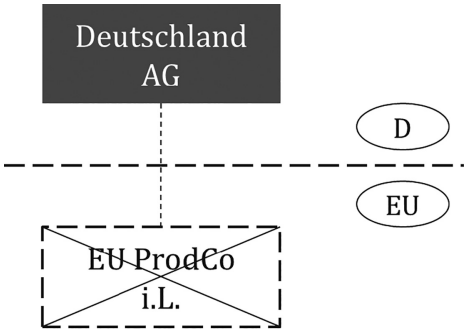
Eine solche Möglichkeit des Gegenbeweises sieht § 1 AStG (anders als z.B. § 8 Abs. 2 AStG) nicht vor. Daher ist es nur konsequent, dass im Schrifttum seit jeher Zweifel an der EU-Rechtskonformität von § 1 AStG geäußert wurden.[36] In der Folge war es auch nur eine Frage der Zeit, bis ein FG dem EuGH diese Frage vorlegen würde. Das FG Rheinland Pfalz hat dies mit seiner Vorlage vom 28.6.2016 nun getan.[37] Das Gericht hatte ebenfalls erhebliche Zweifel, weil § 1 Abs. 1 AStG „(…) keine Möglichkeit vor(sieht), wirtschaftliche Gründe für den Abschluss eines Geschäfts zu nicht fremdüblichen Bedingungen nachzuweisen, die in der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit der beteiligten Personen liegen." Und: Nach Auffassung des Gerichts sind durchaus Situationen vorstellbar, bei denen ein Abweichen von fremdüblichen Konditionen aus wirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt sein kann.

So liegen die Dinge im vorliegenden Fall: Es ist wirtschaftlich mehr als vernünftig, zur Vermeidung der Vertiefung einer Krise der ausländischen Tochtergesellschaft, auf eine Avalprovision für die Patronatserklärung zu verzichten. Daher verstößt die Anwendung von § 1 AStG im vorliegenden Fall gegen die Grundfreiheiten.

36 Vgl. z.B. *Bron*, EWS 2010, 80, 82 f.; *Glahe*, IStR 2010, 870, 876; *Scheipers/Linn* IStR 2010, 469, 472 f.; *Englisch*, IStR 2010, 139, 141 fordert eine entsprechende europarechtskonforme Reduktion des § 1 AStG; **a.A.:** *Becker/Sydow*, IStR 2010, 195, 198.

37 FG Rheinland Pfalz v. 28.6.2016 – 1 K 1472/13, EFG 2016, 1678; vgl. hierzu *Glahe*, ISR 2016, 404; *Nagler*, IStR 2016, 680; *Uterhark*, GmbHR 2016, 922. Das Verfahren wird vor dem EuGH unter dem Az. C-382/16 geführt; die Schlussanträge lagen im Zeitpunkt der Drucklegung noch nicht vor.

4. Fall 4: Finale Verluste und EU-Recht



Sachverhalt: Am Ende hilft alles nichts: Die ausländische Gesellschaft muss liquidiert werden. Der dabei entstehende Verlust wird mit den übrigen Gewinnen derDeutschland AG verrechnet. Einen Ergebnisabführungsvertrag gibt es nicht, weil der ausländische Staat dieses Rechtsinstitut nicht kennt, in der (kurzen) Vergangenheit hat man aber bereits immer sämtliche Gewinne ausgeschüttet und Verluste ausgeglichen. Die deutsche Betriebsprüfung ist langsam etwas genervt und korrigiert die Verlustverrechnung unter Berufung auf aktuelle Rechtsprechung des EuGH und des BFH, wonach der Spuk um die „ausländischen Verluste" vorbei sei. Der Leiter der Steuerabteilung ist empört und möchte klagen. Mit Aussicht auf Erfolg?

Lösungsvorschlag: Die Frage müsste eigentlich mit ja zu beantworten sein, allerdings ist das angesichts der neueren Entwicklungen im Bereich „Verluste und EU-Recht" unsicher.

In der grundlegenden Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Marks & Spencer"[38] hat der Gerichtshof seine grundlegende Dogmatik in Bezug auf Verluste ausländischer Tochtergesellschaften entwickelt. Diese soll hier nicht im Detail nachgezeichnet werden, man ging aber davon aus, dass der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft zumindest finale Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft zur Verrechnung zulassen muss. Im deutschen Recht war dabei umstritten, inwieweit das

38 Vgl. EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763.

Rechtsinstitut des „Ergebnisabführungsvertrages" eine Voraussetzung dafür ist. Aufgrund der fehlenden Verankerung dieses Instituts im ausländischen Gesellschaftsrecht ging man zumindest im Outbound-Fall (aufgrund der Maßgeblichkeit des ausländischen Gesellschaftsrechts) davon aus, dass eine vergleichbare vertragliche Verpflichtung oder das tatsächliche Leben einer Gewinn- und Verlustübernahme ausreicht.

Die Doktrin „finaler Verluste", die in der Rechtssache *„Lidl Belgium"*[39] auf Betriebsstättenfälle ausgedehnt wurde,[40] war aber erheblicher Kritik ausgesetzt.[41] Möglicherweise sah sich das FG Köln angesichts dieser Kritik in seinem Vorlagebeschluss vom 19.2.2014 dazu veranlasst, diese These in Zweifel zu ziehen.[42] Es warf – entgegen der vorzitierten EuGH-Judikatur – die Grundsatzfrage auf, ob generell eine Verpflichtung des Stammhausstaats ausgemacht werden kann, Verluste einer ausländischen Betriebsstätte zu importieren, wenngleich die ausländischen Einkünfte durch ein DBA von der Besteuerung in Deutschland freizustellen sind. Hierzu stellte der EuGH in seiner sich anschließenden Entscheidung in der Rechtssache *„Timac Agro"*[43] fest, dass – wie bereits in den Urteilen *„Nordea Bank Danmark"*[44] und *„Kommission/UK"*[45] angedeutet – ausländische Betriebsstätten, deren Einkünfte aufgrund der im DBA vereinbarten Freistellungsmethode von der inländischen Besteuerung auszunehmen sind, grundsätzlich nicht mit gebietsansässigen Betriebsstätten vergleichbar seien und somit eine Verletzung der Grundfreiheiten schon dem Grunde nach ausgeschlossen sei. Der EuGH hat der Symmetriethese so gewissermaßen die Eignung zugesprochen, eine

39 Vgl. EuGH v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, ECLI:EU:C:2008:278.
40 Dazu kritisch *Pohl/Burwitz*, FR 2016, 561, 562; zur Rechtsentwicklung vgl. *Brandis* in FS Wassermeyer, 433 ff.; *Hey* in FS Gosch, 161 ff.; *Schnitger* in FS Endres, 361 ff.
41 Bspw. *Mitschke*, IStR 2014, 565.
42 Vgl. FG Köln v. 19.2.2014, – 13 K 3906/09, EFG 2014, 1901, vgl. hierzu *Cloer/Leich*, IWB 2014, 923; *Lang*, ET 2014, 530, 539 f.; *Mitschke*, IStR 2014, 739; *Schulz-Trieglaff*, StuB 2014, 879.
43 Vgl. EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14, *Timac Agro*, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 27 u. 64 ff.
44 EuGH v. 17.7.2014 – Rs. C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, ECLI:EU:C:2014:2087, Rz. 24.
45 EuGH v. 3.2.2015 – Rs. C-172/13, *Kommission/UK*, ECLI:EU:C:2015:50, Rz. 24; vgl. dazu auch *Englisch*, IStR 2014, 561; *Henze*, ISR 2014, 311.

Beschränkung der Grundfreiheiten von vornherein auszuschließen.[46] Anders als noch in der Rechtssache *„Lidl Belgium"* erübrigte sich in der Folge auch eine Prüfung möglicher Rechtfertigungsgründe sowie der Verhältnismäßigkeit.[47] Vor diesem Hintergrund liegt es gewiss nicht ganz fern, die Entscheidung *„Timac Agro"* als eine Einschränkung der bisherigen Rechtsprechung des EuGH im Kontext finaler Betriebsstättenverluste zu interpretieren.[48] Insbesondere kann eine sich abzeichnende Tendenz, dass die Ausfallbürgschaft des Stammhausstaats in Bezug auf finale Verluste jedenfalls für Freistellungsbetriebsstätten der Vergangenheit angehören und sich die Diskussion künftig um die Einbeziehung finaler Verluste auf Anrechnungsbetriebsstätten und die Anwendung der Nachversteuerungsregelung gem. § 2a Abs. 3 und Abs. 4 EStG a.F. beschränken könnte, nicht ganz von der Hand gewiesen werden.[49]

In diese Richtung hat sich jüngst auch der BFH positioniert, indem er die Vergleichbarkeit jedenfalls dann verneint sehen will, wenn „aufgrund eines DBA die ausschließliche Befugnis zur Besteuerung der Ergebnisse dieser [der ausländischen] Betriebsstätte dem Mitgliedstaat zusteht, in dem sie belegen ist."[50] Hierauf aufbauend dürfte aber weiterhin von einer Vergleichbarkeit inländischer und ausländischer Betriebsstätten und somit von einer Fortgeltung der EuGH-Doktrin zur Behandlung finaler Verluste auszugehen sein, wenn der Stammhausstaat aufgrund abkommensrechtlicher Sonderbestimmungen nicht vollends auf die Besteuerung des in der ausländischen Betriebsstätte erzielten Ergebnisses verzichten will. Mit Blick auf die deutsche Abkommenspolitik sind hierbei insbesondere abkommensrechtliche switch-over-Klauseln hervorzu-

46 Vgl. *Benecke/Staats*, IStR 2016, 80; *Dobratz*, IStR 2017, 116; *Mitschke*, FR 2016, 132; FG München v. 31.5.2016, – 7 V 3044/15, EFG 2016, 1232 sowie dazu *Schulz-Trieglaff*, StuB 2016, 1; ablehnend hingegen *Schön* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Berlin/Heidelberg 2015, 109, 137 ff.

47 Vgl. *Benecke/Staats*, IStR 2016, 74.

48 Vgl. *Lang* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Berlin/Heidelberg 2015, 63, 84; *Schiefer*, IStR 2016, 79, 80; *Wilke*, PIStB 2016, 119, 120.

49 Vgl. *Ackermann/Höft*, EuZW 2016, 258, 261; *Benecke/Staats*, IStR 2016, 74, 80; *Mitschke*, FR 2016, 132, 133; *Müller*, ISR 2016, 54, 58; sowie wohl *Cloer/Sejdija/Vogel*, SWI 2016, 81, 84; *Pohl/Burwitz*, FR 2016, 561, 563; **a.A.** *Niemann/Dodos*, DStR 2016, 1057, 1063; *Schlücke*, FR 2016, 130; sowie kritisch *Schnitger*, IStR 2016, 72 ff.

50 BFH v. 20.2.2017 – I R 2/15, BStBl. II 2017, 709 juris, Rz. 37.

heben, die unter bestimmten Voraussetzungen einen Wechsel von der Freistellungs- hin zur Anrechnungsmethode anordnen.[51] Gleiches dürfte aber auch dann gelten, wenn es sich der Stammhausstaat vorbehält, die in der Betriebsstätte erzielten Einkünfte mittels der Anwendung des Progressionsvorbehaltes in die Bestimmung des im Inland zur Anwendung kommenden Steuersatzes einzubeziehen.[52] Denn hier wie dort wird das Besteuerungsrecht für die Betriebsstätteneinkünfte eben nicht „ausschließlich", sondern nur mit Einschränkungen dem Belegenheitsstaat zugeordnet, so dass insoweit Vieles für eine objektive Vergleichbarkeit spricht und demnach weiterhin die Ausfallbürgschaft des Stammhausstaates für finale Verluste greifen dürfte.[53]

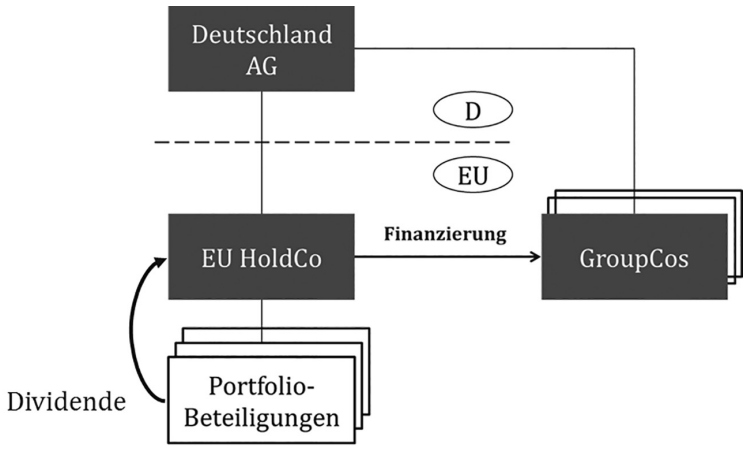
Diese Überlegungen dürften entsprechend für die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften gelten. Dabei kann man allerdings bereits die grundsätzliche Frage stellen, inwieweit der vor den Grundfreiheiten immunisierende Symmetriegedanke bei Tochtergesellschaften überhaupt trägt, da die Abschirmung vor der deutschen Besteuerung hier aus dem Rechtskleid der ausländischen Tochtergesellschaft resultiert. Im Inland wird diese Abschirmung im Rahmen der Organschaft aufgehoben, dann darf im grenzüberschreitenden Fall nichts anderes gelten. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass z.B. im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7–14 AStG das Rechtskleid einer ausländischen Gesellschaft – wie man so schön sagt – „durchstochen" wird („piercing the corporate veil").

51 Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 72; *Schnitger*, Finale Verluste, JbFStR 2016/2017, 9.

52 Vgl. *Kögel*, IWB 2017, 7, 14; *Müller*, ISR 2016, 54, 57; *Schnitger*, IStR 2016, 72, 73 f.; *Schnitger*, Finale Verluste, in JbFStR 2016/2017, 9; *ders.* in FS *Endres*, 361, 370.

53 So im Ergebnis auch *Gosch* in Kirchhof[1], § 2a EStG Rz. 5aa.

5. Fall 5: Directive Shopping und EU-Recht



Sachverhalt: Die Deutschland AG hält sämtliche Portfoliobeteiligungen (<50 %, aber >10 %) an in- und ausländischen Gesellschaften über eine EU HoldCo. Gewinnausschüttungen werden dort thesauriert und zur Finanzierung in der Gruppe weitergegeben. Die EU HoldCo erfüllt nicht die strengen Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG an wirtschaftliche Substanz. Das BZSt versagt daher eine Quellensteuerentlastung für die Ausschüttungen der deutschen Töchter; es bleibt daher bei 25 % KapESt. Der Leiter der Steuerabteilung hält § 50d Abs. 3 EStG für EU-rechtswidrig. Richtig?

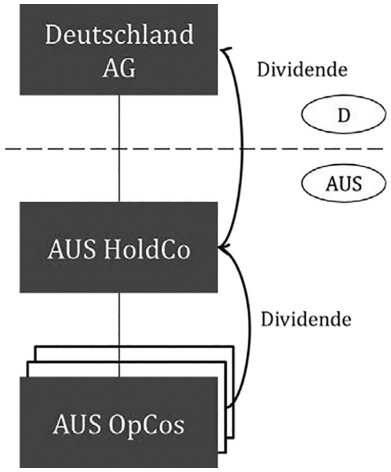
Lösungsvorschlag: Die Frage ist zu bejahen. Das FG Köln hat dem EuGH mittlerweile drei Fälle vorgelegt, in welchem es die EU-Rechtswidrigkeit zutreffend begründet.[54] Der vorliegend in Frage stehende Fall ist dabei dem Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache „Deister Holding"[55] nachgebildet. Auch dort hielt eine deutsche Muttergesellschaft die Beteiligung an einer deutschen Tochtergesellschaft über eine (substanzarme) EU-Holdinggesellschaft (sog. „Mäander-Fall"). Das FG Köln stellte die zutreffende Frage, wo denn in einem solchen Fall der genaue

54 FG Köln v. 8.7.2016 – 2 K 2995/12, EFG 2016, 1801 (Verfahren vor dem EuGH anhängig unter dem Az. C-504/16, Deister Holding); v. 31.8.2016 – 2 K 721/13, EFG 2017, 51 (Verfahren vor dem EuGH anhängig unter dem Az. C-613/16, *Juhler Holding*); v. 17.5.2017 – 2 K 773/16, EFG 2017, 1518 (Verfahren vor dem EuGH anhängig unter dem Az. C-440/17, *GS*).

55 FG Köln v. 8.7.2016 – 2 K 2995/12, EFG 2016, 1801.

Missbrauchsvorwurf liegen soll. Denn bei einer unmittelbaren Beteiligung würde die deutsche Kapitalertragsteuer spätestens im Rahmen des Veranlagungsverfahrens erstattet, warum sich dann im Falle der Zwischenschaltung einer EU-Gesellschaft die deutsche Kapitalertragsteuer insgesamt (!) einer Erstattung entziehen soll, war dem FG Köln nicht nachvollziehbar. Das FG Köln hat seine Zweifel an der EU-Rechtswidrigkeit von § 50d Abs. 3 EStG aber nicht nur auf solche Mäander-Fälle beschränkt. Man darf daher die für den 20.12.2017 angekündigte Entscheidung des EuGH mit Spannung erwarten. Interessant ist, dass diese ohne mündliche Verhandlung ergehen wird.

6. Fall 6: Gewerbesteuerliche Hinzurechnung und EU-Recht



Sachverhalt: Die Deutschland AG hält auch eine Beteiligung an einer australischen Holdinggesellschaft, unter der wiederum (tiefgestaffelt) das operative Geschäft in eigenständigen Kapitalgesellschaften gebündelt ist. Die australische Holdinggesellschaft schüttet eine erhebliche Dividende aus, die aus Gewinnen der nachgelagerten Tochtergesellschaften gespeist wird. Die Deutschland AG behandelt die Dividende als gem. § 8b KStG steuerfrei und nimmt auch keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG für gewerbesteuerliche Zwecke vor. Die Betriebsprüfung fragt nach dem komplexen Aktivitätsnachweis in § 9 Nr. 7 GewStG, der leider mangels Informationen nicht gelingt. Entsprechend wird die Dividende hinzuge-

rechnet. Der Leiter der Steuerabteilung meint, diese verstoße eindeutig gegen EU-Recht. Zu Recht?

Lösungsvorschlag: Es spricht alles dafür, dass diese Frage zu bejahen ist. Die Regelung in § 9 Nr. 7 GewStG sieht den komplexen Aktivitätsnachweis unter Verweis auf § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG nur für Gewinnausschüttungen aus Drittstaatengesellschaften vor, während Ausschüttungen aus inländischen und EU-Tochtergesellschaften keinem derartigen Nachweis unterliegen. Das FG Münster hat daher in seinem Vorlagebeschluss vom 20.9.2016[56] zutreffend Zweifel an der Vereinbarkeit der Vorschrift mit der Kapitalverkehrsfreiheit geäußert. Das FG musste dabei drei Hürden nehmen: (1.) Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darf nicht nur ein bloßer Reflex der Beschränkung einer anderen Grundfreiheit sein, da in einem solchen Fall die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit (und damit der Drittstaatenschutz) hinter die Beschränkung der anderen Grundfreiheit zurücktreten würde, (2.) die im AEUV enthaltene Stand-Still-Klausel dürfte die Beschränkung nicht schützen und (3.) die Beschränkung dürfte keiner Rechtfertigung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses zugänglich sein.

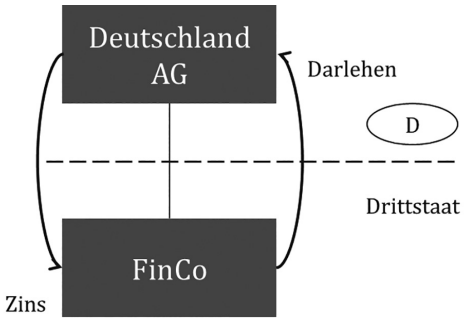
Das FG bejahte sämtliche Fragen. Insbesondere wird die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt. Nach Auffassung des Gerichts erlaubt das in § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG enthaltene Mindestbeteiligungserfordernis von 15 % keinen – vom EuGH geforderten – sicheren Einfluss auf die ausländische Gesellschaft. Der Umstand, dass der deutsche Gesetzgeber vermutlich nur Direktinvestitionen (und keine Portfolioinvestitionen) gewerbesteuerlich begünstigen wollte, steht dem nicht entgegen. Es ist ein Trugschluss zu glauben, dass die Abgrenzung von Direkt- und Portfolioinvestitionen identisch ist mit der Abgrenzung von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Auch wenn diese Linie im Schrifttum häufig so gezogen wird, sollte man darüber nachzudenken, ob dieses Verständnis wirklich richtig ist. Auch die Stand-Still-Klausel schützt nicht, da § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG (zumindest mittelbar) durch die Unternehmenssteuerreform 2000/2001 gravierende Änderungen erfahren hat und deshalb so nicht zum 31.12.1993 bestanden hat. Und es fällt in der Tat schwer, eine Rechtfertigung der Beschränkung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses zu finden, insbesondere greift die Idee einer Missbrauchsbekämpfung nicht durch, weil – anders als im Rahmen der

56 FG Münster v. 20.9.2016 – 9 K 3911/13 F, EFG 2017, 323, Az. des EuGH: C-685/16; die mündliche Verhandlung fand am 30.11.2017 statt.

Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7–14 AStG – die gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG unabhängig von der Besteuerung im Ausland eingreift. Zur Hinzurechnung kann es daher auch kommen, wenn die den Gewinnausschüttungen zugrunde liegenden Einkünfte im Ausland einer – im Vergleich zur deutschen Besteuerung – höheren Besteuerung unterlegen haben. In diesem Fall kann man sich in der Tat fragen, was das mit Missbrauch zu tun haben soll. Zudem enthält auch § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG keine Möglichkeit des Gegenbeweises auf Grundlage der „*Cadbury Doktrin*".

Die Entscheidung des EuGH wird daher möglicherweise zur weiteren Klärung der interessanten Frage beitragen, wo genau die Grenzlinien zwischen der (auch im Verhältnis zu Drittstaaten schützenden) Kapitalverkehrsfreiheit und der (nur innerhalb der EU schützenden) Niederlassungsfreiheit verläuft. Und noch etwas: Der BFH hat in einer jüngsten Entscheidung den Drittstaatenschutz u.a. auf den Gleichheitssatz des Grundgesetzes gestützt.[57] Nimmt man dies ernst, dann wäre die für Ausschüttungen aus Drittstaaten bestehende Diskriminierungslücke nicht nur über die Kapitalverkehrsfreiheit des AEUV, sondern auch über Art. 3 GG zu schließen.

7. Fall 7: Zinsschranke und EU-Recht



Sachverhalt: Für den deutschen Teil der Gruppe ist unterhalb der Deutschland AG auch eine Finanzierungsgesellschaft angesiedelt, und zwar in einem Drittstaat. In diesem Zusammenhang erhält auch die Deutschland AG entsprechende Mittel von der FinCo und zahlt darauf

57 BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, BFH/NV 2016, 1831. Vgl. bereits oben in Fn. 34 zu Fall 2.

Zinsen. Die Zinserträge werden bei der FinCo mit weniger als 25 % besteuert. Entsprechend unterliegen die Zinserträge bei der Deutschland AG der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7–14 AStG. Zugleich sind aber auch die Zinsen, die von der Deutschland AG an die FinCo geleistet werden, aufgrund der Zinsschranke nach § 8a KStG, § 4h EStG nicht abzugsfähig. Der Leiter der Steuerabteilung meint, dass bereits die Zinsschranke gegen EU-Recht verstoße, jedenfalls aber diese Doppelbelastung etwas des Guten zu viel sei …

Lösungsvorschlag: Die Frage ist in der Tat zweigeteilt zu beantworten. Zunächst stellt sich die Frage, inwieweit die Zinsschranke ungeachtet ihrer genauen Ausgestaltung mit EU-Recht vereinbar ist. Diese Frage ist deshalb naheliegend, weil der deutsche Gesetzgeber mit der Beschränkung des Zinsabzuges primär die (übermäßige) Finanzierung deutscher Gesellschaften durch ausländische Gruppengesellschaften im Blick hatte, insbesondere sollte verhindert werden, dass dem hochbesteuerten Zinsabzug in Deutschland ein niedrigbesteuerter Zinsertrag im Ausland gegenüberstand. Deshalb kann man in der geltenden Zinsschranke durchaus eine verdeckte Diskriminierung im Sinne der Grundfreiheiten sehen.[58] Dies kommt auch in dem Dilemma zum Ausdruck, in dem sich der deutsche Gesetzgeber damals befand. Auf der einen Seite stand der EuGH, der die Anwendung der alten Gesellschafterfremdfinanzierungsregeln in § 8a KStG untersagte. Auf der anderen Seite standen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie und die deutschen DBA, die typischerweise ein deutsches Quellenbesteuerungsrecht versagen. Der Gesetzgeber musste also eine Lösung finden, die diese Vorgaben unterläuft. Bejaht man eine verdeckte Diskriminierung, dann kann man in der steuerlichen Missbrauchsbekämpfung durchaus einen Rechtfertigungsgrund sehen, allerdings muss der betroffene Steuerpflichtige in Anlehnung an die „*Cadbury Doktrin*" die Möglichkeit des Gegenbeweises haben, dass es nämlich vernünftige wirtschaftliche Gründe für die gewählte Finanzierungsform gibt. Die in der Zinsschranke vorgesehenen (typisierten) Gegenbeweise (wie z.B. der Nachweis des identischen Finanzierungsvolumens in den übrigen Gruppengesellschaften) genügen dabei nicht. Vielmehr bedarf es eines Gegenbeweises in jedem Einzelfall.

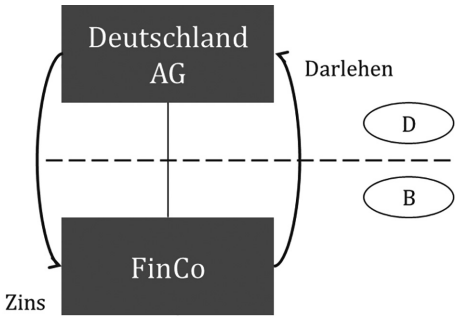
Die vorstehende These mag einem vor dem Hintergrund der Tatsache merkwürdig vorkommen, dass Art. 4 ATAD von allen Mitgliedstaaten verbindlich die Einführung einer Zinsschranke in Anlehnung an das

58 So auch z.B. *Loschelder* in Schmidt, EStG, Rz. 4, m.w.N.

deutsche Recht fordert. Allerdings kann auch eine Richtlinie gegen primäres Gemeinschaftsrecht verstoßen, jedenfalls könnte man eine primärrechtskonforme Auslegung von Art. 4 ATAD unter Berücksichtigung der „*Cadbury Doktrin*" in Erwägung ziehen. In Österreich versucht man im Übrigen dadurch den Vorgaben von Art. 4 ATAD zu entgehen (oder diese zumindest hinauszuzögern), indem man sich darauf beruft, dass die gegenwärtige österreichische Zinsabzugsbeschränkung unter Missbrauchsbekämpfungsgesichtspunkten die effektivere und weniger einschneidende Maßnahme ist. Dem kann man auch nur zustimmen, da Österreich – stark vereinfacht – nur den Zinsabzug für konzerninterne Zinszahlungen an Gruppengesellschaften in Niedrigsteuerstaaten versagt.

In jedem Fall verstößt aber eine Doppelbesteuerung – wie im vorliegenden Fall – gegen die Grundfreiheiten und gegen die ATAD, die daraus resultiert, dass einerseits der bei einer ausländischen Gesellschaft anfallende (niedrigbesteuerte) Zinsertrag im Inland der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7–14 AStG unterliegt, andererseits aber der korrespondierende Zinsaufwand im Inland nicht abzugsfähig ist. Das geht in der Tat zu weit. Hinzuweisen ist im Übrigen darauf, dass das identische Problem im Rahmen der neu eingeführten Lizenzschranke auftreten kann, dort hat man es aber gesehen und ein Vorrangverhältnis geregelt, um eine ungerechtfertigte Doppelbesteuerung zu vermeiden. Nichts anderes darf im Rahmen der Zinsschranke gelten.

8. Fall 8: Neue Entwicklungen zur „Cadbury Doktrin"



Sachverhalt: In Abwandlung zu Fall 7 soll die FinCo nicht in einem Drittstaat, sondern in Belgien ansässig sein und dort von der „*Notional Interest Deduction*" profitieren. In Belgien verfügt die Gruppe dabei über keine

weiteren operativen Gesellschaften. Bei der FinCo sind insgesamt vier Mitarbeiter angestellt, die zum Teil auch dem Board der Gesellschaft angehören. Die Mitarbeiter verfügen alle über eine einschlägige Ausbildung sowie über langjährige Erfahrung im Bereich „Finance & Treasury". Für Finanzierungs- und Anlageentscheidungen hat die D-AG eine Richtlinie entwickelt, auf deren Grundlage die Mitarbeiter der FinCo ihre Entscheidungen selbständig vorbereiten und treffen. Die Gesellschaft unterhält hinreichend ausgestattete Büroräume in Brüssel, aus denen die Mitarbeiter heraus tätig werden. Das zuständige Finanzamt hält den Nachweis nach § 8 Abs. 2 AStG für nicht erfolgreich geführt: Von einer „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit" könne man nun wirklich nicht ausgehen, weil sich die belgische Gesellschaft lediglich am belgischen Beschaffungsmarkt bediene, während der belgische Absatzmarkt überhaupt nicht angesprochen sei. Im Übrigen könne es doch nach der ganzen Diskussion um BEPS nicht sein, dass ein relativ hohes Besteuerungssubstrat bei einer Gesellschaft anfalle, die nur wenige Funktionen ausübe und über im Verhältnis relativ wenige Mitarbeiter („People Function") verfüge. Es sei generell fraglich, inwieweit eine rein konzerninterne Finanzierungsgesellschaft in den Genuss der Niederlassungsfreiheit kommen könne. Im Übrigen deute auch jüngere Rechtsprechung[59] darauf hin, dass die „*Cadbury Doktrin*" überholt sei. Selbst die ATAD spreche schon längst nicht mehr von einer „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit". Letztlich sei man auch aufgrund eines BMF-Schreibens vom 4.11.2016[60] gebunden, welches das ganz ähnlich sehe. Richtig?

Lösungsvorschlag: Es verwundert in der Tat nur wenig, dass die Finanzverwaltung im Zuge von BEPS und ATAD versucht, die vom EuGH in der Rechtssache „*Cadbury* Schweppes" geschriebene Geschichte neu zu schreiben. Art. 7 Abs. 2 Satz 2 ATAD selbst gibt hierzu Anlass, wonach die Hinzurechnungsbesteuerung nicht anzuwenden ist,

> „wenn das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine *wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit* (Hervorh. durch den Verf.) ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen."

Der EuGH hatte hingegen entschieden, dass die aus der (britischen) Hinzurechnungsbesteuerung resultierende

59 FG Münster v. 20.11.2015 – 10 K 1410/12F, EFG 2016, 453, Rev. eingelegt: Az.: I R 94/15.

60 BMF, Schr. v. 4.11.2016 – IV B 5 - S 1351/07/10001, Dok: 2016/1009519, vgl. hierzu *Schönfeld*, IStR 2017, 949, 950.

„Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen [lässt], 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."[61]

Der Steuerpflichtige muss daher die Möglichkeit haben nachzuweisen, dass der Zweck der ausländischen Gesellschaft

„darin besteht, *wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten* (Hervorh. durch den Verf.) im Aufnahmemitgliedstaat nachzugehen. […] Diese Feststellung muss auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen, die sich u.a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen."

Während also der EuGH den Nachweis einer „*wirklichen* wirtschaftlichen Tätigkeit" verlangt, fordert Art. 7 Abs. 2 Satz 2 ATAD den einer „*wesentlichen* wirtschaftlichen Tätigkeit". Man muss mittlerweile davon ausgehen, dass es sich dabei nicht nur um ein bloßes Übersetzungsproblem handelt, sondern die Differenzierung bewusst gewählt worden ist. Zwischen „Wirklichkeit" und „Wesentlichkeit" besteht nämlich nicht nur ein sprachlicher Unterschied: Eine wirtschaftliche Tätigkeit kann deutlich einfacher „wirklich" sein, ohne zugleich als „wesentlichen" zu erscheinen. Möglicherweise intendiert Art. 7 Abs. 2 Satz 2 ATAD daher, solche Tätigkeiten aus dem Gegenbeweis auszuklammern, die naturgemäß nur wenig wirtschaftliche Substanz erfordern (wie z.B. vermögensverwaltende Tätigkeiten).

Das läge auch ganz auf der Linie der britischen Regierung in der Rechtssache „*Cadbury Schweppes*", die in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH vehement dafür eintrat, dass eine konzerninterne Finanzierungstätigkeit bereits dem Grunde nach aus dem Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit (und damit aus dem Gegenbeweis) auszuklammern sei. Hier darf man allerdings daran erinnern, dass der damalige Berichterstatter *Koen Lenaerts* dem ebenso vehement entgegengetreten ist. Letztlich ist die Entscheidung des EuGH auch genauso ergangen. Daher darf man schon die Frage stellen, warum die nationalen Steuerverwaltungen und EU-Behörden diese Diskussion immer wieder anfachen.

61 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rz. 55.

Aus deutscher Sicht ist dies umso bemerkenswerter, als der I. Senat des BFH bereits ziemlich frühzeitig zum Ausdruck gebracht hat, dass die in § 8 Abs. 2 AStG niedergelegten Kriterien zu streng seien und mit der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „*Cadbury Schweppes*" kollidieren.[62] Möglicherweise soll auch hier die Geschichte neu geschrieben werden, indem man darauf hofft, dass ein I. Senat unter dem Vorsitzenden *Wacker* in Fragen des Gegenbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG anders (und zugunsten der Finanzverwaltung) entscheidet als derselbe Senat unter dem Vorsitzenden *Gosch*. Wenn hier mal die Finanzverwaltung die Rechnung nicht ohne den Wirt macht, handelt es sich doch beim I. Senat um ein Kollegialorgan bestehend aus mehreren Richterpersönlichkeiten.

Das BMF-Schreiben vom 4.11.2016 geht jedenfalls in der Sache fehl, wenn es die Entscheidung des FG Münster vom 20.11.2015[63] zum Anlass nimmt, um die „*Cadbury Doktrin*" generell in Frage zu stellen. Ganz im Gegenteil: Die Entscheidung des FG Münster liegt ganz auf der Linie des EuGH in der Rechtssache „*Cadbury Schweppes*". Anders als das BMF-Schreiben vom 4.11.2016 ausführt, verlangt das FG Münster gerade nicht für den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit, dass die ausländische Gesellschaft am räumlichen Absatzmarkt des Ansässigkeitsstaates der ausländischen Gesellschaft tätig wird. Nach Auffassung des Gerichts setzt eine von der Niederlassungsfreiheit geschützte Verflechtung mit dem Markt des Ansässigkeitsstaates lediglich voraus, dass gezielt bestimmte Ressourcen im Aufnahmestaat, z.B. besonders günstige oder entsprechend der Tätigkeit besonders ausgestattete Räumlichkeiten, Maschinen, gut ausgebildetes Personal oder besondere Produktionsbedingungen, genutzt werden.[64] Man kann darüber streiten, ob das Erfordernis des „Besonderen" zu weit geht, aus praktischer Sicht wird das aber keine Rolle spielen, weil auch die Besteuerungssituation im Aufnahmemitgliedstaat zu den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zählt und damit eine günstigere Besteuerung als durchaus „besondere" Standortbedingung qualifiziert. Und das FG Münster hatte vermutlich deshalb Schwierigkeiten mit dem Fall, weil die wirtschaftliche Substanz der zyprischen Gesellschaft äußerst gering war.

62 BFH v. 21.10.2009 – I R 114/08, BStBl. II 2010, 774.

63 FG Münster v. 20.11.2015 – 10 K 1410/12F, EFG 2016, 453, Rev. eingelegt: Az.: I R 94/15; dazu z.B. *Hielscher*, BB 2016, 2217; *Peters*, EFG 2016, 460; *Haase*, IStR 2016, 767; *Linn/Pignot*, IWB 2016, 466; *Kahlenberg*, StuB 2016, 457.

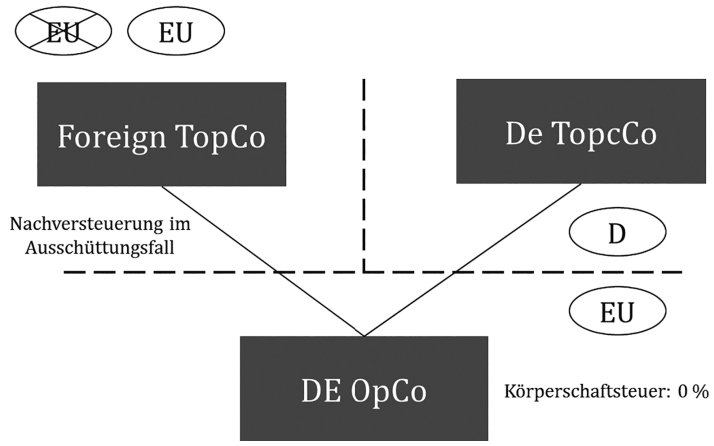
64 *Peters*, EFG 2015, 460 ff.

In der Sache geht es auch fehl, der Hinzurechnungsbesteuerung die Aufgabe zuzuweisen, für eine angemessene Verteilung des Besteuerungssubstrats zwischen den beteiligten Staaten zu sorgen, insbesondere den Umstand einer im Vergleich zum Ergebnisbeitrag geringeren wirtschaftlichen Substanz im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft zum Anlass zu nehmen, an die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung schärfere Anforderungen zu stellen. Diese Aufgabe kommt seit jeher den Verrechnungspreisen flankiert durch § 1 AStG zu. Nach BEPS und der (im Kern durchaus zutreffenden) Vorstellung einer Kongruenz von Steuersubstrat und „People Function" mag sich die Sicht auf die zwischenstaatliche Aufteilung von Steuersubstrat (nachvollziehbar) verändert haben. Das ändert aber nun einmal nichts daran, dass das ein Verrechnungspreisthema bleibt. Man muss also an dieser Stelle ansetzen, allerdings wissend, dass diese Medaille stets zwei Seiten hat.

Im Fallbeispiel kann es daher eigentlich nicht zweifelhaft sein, dass die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 AStG erfüllt sind: Bei der FinCo sind insgesamt vier Mitarbeiter angestellt, die in entsprechend ausgestatten Räumlichkeiten vor Ort tätig werden. Die Mitarbeiter verfügen auch alle über eine einschlägige Ausbildung sowie über langjährige Erfahrung im Bereich „Finance & Treasury". Ungeachtet dessen, dass es in der Nachfolge der Koordinierungszentren in Belgien entsprechendes besonderes Know-how und gute Netzwerke vor Ort gibt, bietet die „Notional Interest Deduction" eine besondere Standortbedingung, die die Ansiedlung der FinCo für sich genommen bereits rechtfertigt. Erscheint dem deutschen Fiskus der von der FinCo erwirtschaftete Gewinn als zu hoch, ist das etwas für § 1 AStG, nicht aber etwas für die Hinzurechnungsbesteuerung.

Ungeachtet dessen wird man die weitere Entwicklung genau beobachten müssen. Die Revisionsentscheidung zu FG Münster steht aus. Gleiches gilt für die Umsetzung der ATAD. Hier hat der deutsche Gesetzgeber die europäischen Vorgaben nicht nur zu Lasten, sondern auch zugunsten des Steuerpflichtigen umzusetzen.

9. Fall 9: Unternehmensbesteuerung und EU-Beihilfenrecht



Sachverhalt: Die Regierungsparteien planen nach der anstehenden Bundestagswahl den großen Coup: Nachdem selbst traditionelle Hochsteuerstaaten wie die USA über eine dramatische Reduzierung der Unternehmenssteuern nachdenken und die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer im Vergleich zu anderen Steuern eher symbolisch anmuten, will man den Körperschaftsteuersatz auf 0 % senken. Lediglich im Falle einer Ausschüttung der so nichtbesteuerten Gewinne soll eine „Nachversteuerung" i.H.v. 5 % bei der ausschüttenden Gesellschaft durchgeführt werden. Anstelle von Applaus hagelt es allerdings von vielen Seiten Kritik: Die großen Personengesellschaften meinen, dabei handele es sich um eine verbotene Beihilfe, weil lediglich körperschaftlich organisierte Unternehmen profitieren. Das Finanzministerium hat seinerseits Zweifel an der Vereinbarkeit der Nachversteuerung mit der Mutter-Tochter-Richtlinie. Und?

Lösungsvorschlag: Die einfachere Antwort vorab: Ja, eine Nachversteuerung im vorstehenden Sinne würde gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie verstoßen. Dies hat der EuGH in einem vergleichbaren Fall in der Rechtssache „*Athinaiki*" bereits frühzeitig entschieden.[65] Danach dürfen an das Ausschüttungsverhalten einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesell-

65 EuGH v. 4.10.2001 – Rs. C-294/99, *Athinaiki*, Slg. I-6813; *Lawall*, IStR 2002, 204; *Tardivy/Schiessl/Haelterman/Sunderman/Berner*, International Tax Review, 2002, 11; kritisch zu dieser Entscheidung *Hahn*, IStR 2002, 248.

schaft keine negativen steuerlichen Konsequenzen resultieren. Vielmehr liegt der Mutter-Tochter-Richtlinie die Idee zugrunde, dass das grenzüberschreitende Repatriieren von Gewinnen jedenfalls aus Sicht des Quellenstaates neutral sein muss, und zwar ungeachtet einer wie auch immer gearteten ertragsteuerlichen Vorbelastung.

Schwieriger zu beantworten ist die Frage, ob ein Körperschaftsteuersatz von 0 % eine verbotene Beihilfe darstellt. Auf den ersten Blick würde man sagen, dass jede Körperschaft in den Genuss dieser Nullbesteuerung gelangen könne, weshalb es an der nötigen Selektivität fehle. Bei genauer Betrachtung kommen aber eben nur körperschaftlich organisierte Unternehmen in den Genuss der Regelung und personengesellschaftlich organisierte Unternehmen nicht. Es spricht zwar viel dafür, dass man dieser Unwucht über die im System angelegten Unterschiede zwischen der Körper- und Einkommensteuer begegnen kann.[66] Angesichts der zunehmenden Öffnung des Beihilfenbegriffs lässt sich das Ergebnis aber nur schwer vorhersagen. Insbesondere die anstehenden Entscheidungen des EuGH zu den spanischen Goodwill-Abschreibungen werden hier möglicherweise neue Erkenntnisse in Sachen „Selektivität“[67] und „Vertrauensschutz“[68] bringen.

66 Der EuGH akzeptierte etwa in seinem Urt. v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08, *Paint Graphos*, Slg. 2011, I-7611 zumindest im Grundsatz, dass die gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten von Genossenschaften eine abweichende steuerliche Behandlung rechtfertigen könne. So seien mutualistische Genossenschaften unter bestimmten Umständen gar nicht erst vergleichbar mit anderen Kapitalgesellschaften (vgl. Rz. 52 ff.) oder aber, bei zu bejahender Vergleichbarkeit, rechtsformspezifische Besteuerungsunterschiede unter bestimmten Umständen gerechtfertigt (vgl. Rz. 70 ff.). *A maiore ad minus* könnte dies bedeuten, dass der EuGH erst Recht bereit sein könnte, grundlegende und systemisch bedingte Besteuerungsunterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaften hinzunehmen, v.a. wenn z.B. im Beispielsfall eine vollständige Besteuerung der Gewinne auf Ebene der Gesellschafter erfolgt (vgl. hierzu etwa die gesondert erwähnte Rechtfertigungsmöglichkeit im Fall *Paint Graphos* in Rz. 71).

67 Vgl. Fußnote 23 f.

68 Neben den in Fn. 23 f. genannten Fällen ist unter dem Az. T-207/10 (*Deutsche Telekom/Kommission*) ein weiteres Verfahren zur spanischen Goodwill-Abschreibung anhängig, in welchem auch die Reichweite des unionsrechtlich vermittelten Vertrauensschutz im Beihilfeverfahren ausgelotet werden wird. Grundsätzlich ist die Gewährung von Vertrauensschutz unter bestimmten Umständen möglich, wenn ein Organ der Union einen Vertrauenstatbestand gesetzt hat; vgl. hierzu etwa EuGH v. 22.6.2006, verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, *Belgien und Forum 187/Kommission*, Slg. 2006, I-5479, Rz. 147 ff.;

IV. Fazit

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das EU-Recht keine hinreichenden Vorgaben macht, wenn es darum geht, die aus einer grenzüberschreitenden Betätigung resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden. Für grenzüberschreitend tätige Konzerne ist das ein enormes praktisches Problem und erschwert daher grenzüberschreitende Engagements. Angesichts des dem AEUV zugrunde liegenden Binnenmarktkonzeptes ist das nur schwer nachvollziehbar. Demgegenüber ist das EU-Recht relativ weit, wenn es darum geht, konkrete Vorgaben zur steuerlichen Missbrauchsbekämpfung zu machen. Allerdings erscheint es einerseits fraglich, inwieweit die nationalen Steuerrechtsordnungen diese Vorgaben stets beachten, andererseits aber auch, inwieweit sämtliche dieser Vorgaben überhaupt im Einklang mit dem Primärrecht stehen. Zudem ist eine Tendenz der nationalen Finanzverwaltungen erkennbar, bereits anerkannte EU-rechtliche Grundsätze (wie z.B. die „*Cadbury Doktrin*") einer erneuten Prüfung durch den EuGH zuzuführen. Was das EU-Beihilfenrecht anbelangt, so ist zu konstatieren, dass die EU-Kommission über ein weites Verständnis des Beihilfenverbots versucht, an politischem Einfluss zu gewinnen und in Grenzbereiche innerstaatlicher Souveränität vorzudringen. Das kann durchaus eine explosive Mischung für grenzüberschreitend tätige Konzerne ergeben.

EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-519/07 P, *Kommission/Koninklijke FrieslandCampina NV*, Slg. 2009, I-8495, Rz. 84 ff.

Diskussion

zu den Referaten von Dr. *Roland Wacker*, *Martin Kreienbaum* und Dr. *Jens Schönfeld*

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff*, München

Herr *Kreienbaum*, Ihr Vorschlag war revolutionär. Revolutionäre sind immer interessant und deswegen sollte man sich mit ihnen auseinandersetzen. Wenn Sie die Freiheitsrechte las Grundlage von Verpflichtungen zum Eingriff nehmen, ist dies eine neue Perspektive. Der Binnenmarkt ist freiheitsrechtlich konstruiert, und Freiheitsrechte sind Abwehrrechte. Wenn man ihre Überlegungen zu Ende denkt, könnte man auf die Idee kommen, dass Österreich die Erbschaftsteuer einführen müsste. Selbstverständlich müssten dann auch alle Steueroasen abgeschafft werden. All diese Dinge sollen sich nun neuerdings aus dem Binnenmarkt ergeben? Verpflichtung zur Gesetzgebung setzt eine Kompetenzgrundlage voraus. Das ist erst einmal ein ganz allgemeiner Grundsatz, insbesondere im Steuerrecht. Die Kompetenz im Bereich der direkten Steuern liegt nun einmal bei den Mitgliedstaaten. Jetzt stellen Sie sich einmal vor, einzelne Mitgliedstaaten würden überlegen, ein völlig anderes Besteuerungskonzept in den direkten Steuern zugrunde zu legen, das Lebenseinkommensprinzip zum Beispiel oder wir würden eine Cash Flow Besteuerung einführen. Natürlich gibt es inzwischen Sekundärrecht, das dem entgegenstehen könnte; aber sind wir jetzt verpflichtet, ein Körperschaftsteuerrecht mit Hinzurechnungsbesteuerung, Zinsschranke und Ähnlichem einzuführen? Das erscheint mir sehr weitgehend und wenn ich die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Verpflichtung zur Gesetzgebung lese, dann fällt mir die Entscheidung zum Schwangerschaftsabbruch als Beispiel ein. Dort ging es um das Lebensrecht der Ungeborenen. Selbst hier hat das Bundesverfassungsgericht sich außerordentlich schwer getan, eine Verpflichtung zur Gesetzgebung in bestimmten Bereichen abzuleiten. Ich weiß, dass der Gerichtshof der Europäischen Union in Einzelfällen eine Verpflichtung zur Gesetzgebung statuiert hat, aber diese war sowohl primärrechtlich wie kompetenzrechtlich abgesichert und diente sozusagen dem Schutz der Durchsetzung eines einzelnen Primärrechts. Aber aus einem Raum der Freiheit eine Kompetenzgrundlage zum Eingriff im Steuerrecht und dann noch zu bestimmten Maßnahmen herzuleiten, das erscheint mir doch sehr weitgehend.

Dr. *Jörg-Dietrich Kramer*, LL.M, Siegburg

Eine Frage an Herrn *Wacker* und vielleicht ein Postulat an den Gesetzgeber. Ist nicht § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und war nicht auch die finale Entnahmetheorie von vornherein systematisch fehlerhaft? Wir gehen doch aus von der Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätten. Da kann doch eine Verbringung von einer Betriebsstätte in eine andere Betriebsstätte keine Entnahme sein und auch keine fiktive Entnahme, sondern das kann doch nur eine fiktive Veräußerung sein. Müsste also nicht die fiktive Entnahme ersetzt werden durch eine fiktive Veräußerung, wie es § 12 Abs. 1 KStG bei Körperschaften übrigens vorsieht?

Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*, Heidelberg

Danke für drei hoch interessante Vorträge, die man aber in der Rückschau vielleicht noch anders hätte anordnen können. Die Fragen, die Herr *Schönfeld* in seinem Vortrag gestellt hat, sind ja von Herrn *Wacker* und Herrn *Kreienbaum* zu einem großen Teil gründlich beantwortet worden. Ich stimme Herrn *Mellinghoff* zu, dass Herr *Kreienbaum* wahrscheinlich den am weitesten gehenden Vorschlag gemacht hat: Denn er hat gefragt, ob man den Binnenmarkt als ein Regelwerk zur Rechtfertigung von Eingriffen verstehen kann. Ich würde aber im Unterschied zu Herrn Mellinghoff die Frage nicht zu sehr auf Kompetenzfragen oder auch auf die sehr konkreten, fast auch sehr deutschen Fragen von Untermaßverbot und Schutzpflichten reduzieren. Vielmehr habe ich die Frage von Herrn *Kreienbaum* als Frage nach der grundsätzlichen, eher theoretischen als praktischen Steuerrechtfertigung verstanden. Da erinnert das, was Sie auf einer unionsrechtlichen Ebene vorgetragen haben, exakt an das, was im nationalen Verfassungsrecht der Diskurs um den Steuerstaat und das Steuerstaatsprinzip gebracht haben. Kann man sagen: „ohne Steuern kein Staat", oder in Ihrer Perspektive: „ohne Steuern keine Union"? Die Union und ihr Marktordnungsrecht sind nur denkbar, wenn diese Ordnungsmacht da ist und finanzierbar ist. Aber die große Frage – und da möchte ich doch Herrn *Mellinghoff* recht geben ist – lautet: Folgt daraus etwas für die konkrete Ausgestaltung einer Belastungsordnung? Ich glaube, darüber werden wir noch weiter nachzudenken haben.

Prof. Dr. *Marc Desens*, Leipzig

Auch von meiner Seite vielen Dank für drei tolle Vorträge, obwohl meine Fragen nur an Herrn *Kreienbaum* gehen. Ich möchte zunächst ein be-

reits angesprochenes Problem einmal ganz konkret formulieren, nämlich die Kompetenzgrundlage aus Art. 115 AEUV. Die ATAD müsste danach zum Funktionieren des Binnenmarkts erforderlich sein. Die ATAD verpflichtet aber dazu, gerade den grenzüberschreitenden Sachverhalt, also auch den Binnenmarktsachverhalt, strenger zu behandeln als den Inlandssachverhalt. Auf den ersten Blick ist das erst einmal binnenmarkteinschränkend. Für die Gegenauffassung muss man schon sehr weit gehen und es am Schluss mit der Funktionalität der Existenz der Mitgliedstaaten begründen, dass eine Beschränkung des Binnenmarktes gerade dem Binnenmarkt dienen soll. Richtig erscheint mir genau das Gegenteil. Aber die Gegenauffassung liegt natürlich im Zeitgeist und entspricht dem politischen Klima. Es wäre sicher auch sehr komisch, wenn man in der aktuellen Debatte gesagt hätte, die EU hat überhaupt keine Kompetenz. Der zweite Punkt, den ich ansprechen möchte, ist ihr Verständnis vom Mindeststandard, also ihre „Globalbetrachtung": Einzelne Regelungen setzen wir nicht um, aber im Großen und Ganzen passt unsere Hinzurechnungsbesteuerung schon. So habe ich das verstanden. Konkret verlangt aber etwa die Hinzurechnungsbesteuerung nach der ATAD, dass etwa Dividenden nicht als aktive Einkünfte qualifiziert werden. Wenn wir unser System beibehalten, dann haben wir das nicht umgesetzt. Ich glaube nicht, dass man dies damit rechtfertigen kann, dass unserer Hinzurechnungsbesteuerung gegenwärtig eine andere Konzeption zugrunde liegt. Vielmehr wäre es die Konsequenz, unsere gesamte Konzeption der Hinzurechnungsbesteuerung zu ändern.

Prof. DDr. *Gunter Mayr*, Wien

Zum Referat von Herrn *Wacker*. Den Fall *Verder LabTec* können wir in Österreich einfacher handhaben, weil bei uns die Entnahme bereits immer zu einer Besteuerung führt auch rein national mit dem engen Betriebsbegriff. Da stellt sich dann grenzüberschreitend nur die Frage nach dem Bewertungsmaßstab, weil das Gesetz den Teilwertmaßstab vorsieht. Dennoch hat *Verder LabTec* dazu geführt, dass wir in Österreich das Regime im betrieblichen Bereich umgestellt haben. Wir haben es dem Steuerpflichtigen ja auf Grund von *Lasteyrie* und Rechtssache *N* ermöglicht, dass sie bei Wegzug in den EU/EWR-Raum überhaupt nicht besteuert werden und erst dann besteuert werden, wenn sie im Ausland die stillen Reserven tatsächlich realisieren. Dies auch im betrieblichen Bereich, weil es uns nicht plausibel vorgekommen wäre, zwischen außerbetrieblichem und betrieblichem Bereich zu differenzieren. Hält man sich die Grundfreiheiten und den Binnenmarkt vor Augen, wäre das wohl das

ideale System. Wie im Inland wird man auch im Ausland erst dann besteuert, wenn man tatsächlich realisiert. Ich habe gestern aber auch erwähnt, dass dieses theoretisch stimmige System an einem erheblichen Vollzugsdefizit leidet. Aus diesen Gründen haben wir dann auf Verder LabTec reagiert und ein Ratenzahlungskonzept, also eine Stundungslösung, über sieben Jahre vorgesehen. Im Lichte der ATAD stellt sich für Österreich die Frage, inwieweit wir überhaupt Anpassungsbedarf haben? Da die ATAD Mindeststandards und einen Verteilungszeitraum von fünf Jahren vorsieht, stellt sich dabei die Frage, ob überhaupt noch ein Ratenzeitraum eingeräumt werden muss oder ob man die steuerliche Uhr wieder auf die Zeit vor Lasteyrie zurückdrehen und eine Sofortbesteuerung an der Grenze vorsehen könnte? Diese Frage betrifft das Verhältnis der Richtlinie zu den Grundfreiheiten. In Österreich würden wir derzeit einen Fünf-Jahres-Zeitraum vorsehen, weil dieser in der Rechtssache DMC als verhältnismäßig und angemessen angesehen wurde. Meine Frage an Herrn *Wacker*: Glauben Sie, der nationale Gesetzgeber könnte aufgrund des Mindeststandards der Richtlinie auch strenger sein und drei Jahre oder überhaupt keinen Verteilungszeitraum vorsehen? Darüber hinaus diskutieren wir in Österreich derzeit die Differenzierung zwischen dem betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich. Wie schon angesprochen halten wir die Unterschiede im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich systematisch für nicht einleuchtend. Da kann ich mich Ihnen nur anschließen. Wir glauben auch, dass aufgrund der Rechtssache Kommission Portugal es wohl auch möglich sein sollte, das Ratenzahlungskonzept auch auf den außerbetrieblichen Bereich auszudehnen. Offenkundig hat der EuGH zwischenzeitlich erkannt, dass der im Jahr 2003 mit *Lasteyrie* eingeschlagene und sodann mit der Rechtssache N bestätigte Weg nicht zielführend war.

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*, München

Die neun Fälle von *Jens Schönfeld* haben gezeigt, wo die Brüche und Friktionen im Binnenmarkt derzeit noch angelegt sind. Herr *Kreienbaum* hat uns eine interessante Lösung vorgestellt, wie man dies alles überwinden kann, indem man den Binnenmarkt anders definiert. Dabei hat er einen deutlichen Gegenpunkt zu Frau *Hey* gesetzt. Ich meine, wir müssen noch einmal einen Schritt zurückgehen und dabei teile ich die Kompetenzbedenken von Herrn *Mellinghoff* ausdrücklich. Bei der Schaffung der europäischen Gemeinschaft und auch bei den Folgeverträgen wurden die direkten Steuern nicht harmonisiert. Dadurch haben die Vertragsstaaten einen unvollkommenen Binnenmarkt in Kauf genom-

men, der im Ausgangspunkt die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten bei den direkten Steuern akzeptiert. Das ist (leider) kein richtiger Binnenmarkt, sondern das ist nur ein teilweiser Binnenmarkt mit den genannten Brüchen, die bereits in Nichtharmonisierung angelegt sind. Nun bringt Herr *Kreienbaum* den neuen Schutzgedanken für den Binnenmarkt ins Spiel. Dabei bin ich im nationalen Bereich ein Verfechter von staatlichen Schutzpflichten im Steuerstaat. Ich meine, dass der Staat im Steuerrecht gleichheitsrechtlich verpflichtet sein kann, gegen zu aggressive Gestaltungen, was immer das auch ist, Vorkehrungen zu treffen. Das ist der Gedanke einer gleichheitsrechtlichen Schutzpflicht gegen freiheitsrechtlich fundierten Gestaltungsdrang. Diese Diskussion haben wir schon in Nürnberg geführt, Herr *Schön* und Herr *Hüttemann* sind zwar anderer Ansicht als ich, aber ein vergleichbares Schutzkonzept wurde im nationalen Kontext bereits diskutiert. Herr *Kreienbaum* hat den Schutzgedanken nunmehr als Schutzpflichten der Mitgliedstaaten für den Binnenmarkt umkonstruiert. Der Fiskalzweck wird durch den Schutzgedanken quasi internalisiert. Das ist innovativ und das Ergebnis überrascht: Denn der Fiskalgrund, der bisher innerhalb der Judikatur des EuGH ein externer und untauglicher Rechtfertigungsgrund war, ist nunmehr aufgestiegen zur internen Grundlage für Einschränkungen von Grundfreiheiten. Das Ergebnis gibt zum Denken. Herzlichen Dank für diesen Denkanstoß!

Prof. Dr. *Roland Wacker*, München

Dann darf ich zunächst einmal mit Herrn *Kramer* beginnen. Bei der Frage nach der finalen Entnahmelehre ist zum einen zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des BGH eine inländische Kapitalgesellschaft nur eine betriebliche Sphäre hat und demgemäß der Gesetzgeber für den WG-Transfer in eine ausländische Betriebsstätte (BS) die Veräußerung des WG fingiert. Im Bereich natürlicher Personen und Mitunternehmerschaften liegt das anders. Hier war es ständige Rechtsprechung, dass der Entnahmebegriff nach Sinn und Zweck – also final – auszulegen ist. Ich meine, es war gut vertretbar, dass der BFH – vor der Rechtsprechungskorrektur durch den I. Senat – unter die finale Entnahme auch den WG-Transfer vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte gefasst hat. Zu Herrn *Mayr* zunächst vielen Dank für die sehr interessante Frage. Die aktuelle deutsche Rechtslage trennt zwischen gegenständlicher und personeller Entstrickung: in ersterem Fall einen sofortigen Besteuerungszugriff mit fünfjährigen Verteilung, bei Wegzug in einen EU-Staat hingegen die unbefristete Stundung. Was die gegenständliche Entstrickung unter dem Blickwinkel von ATAD I anbe-

langt, haben wir es mit einem Mindeststandard zu tun, zu der auch die fünfjährige Stundungsfrist gehört. Will der nationale darüber steuerverschärfend hinausgehen, muss er anknüpfend an die Diskussion von gestern Grundfreiheiten beachten, dass – wie ich darzulegen versucht habe – die Milderung auf fünf Jahre Ausfluss des zwingend zu beachtenden Verhältnismäßigkeitserfordernisses ist. Meine Antwort deshalb: Dem nationalen Gesetzgeber ist es genommen, hiervon abzuweichen, er muss die fünf Jahre wahren und kann an dieser Stelle nicht verschärfen.

***Martin Kreienbaum*, Berlin**

Herr *Mellinghoff*, Herr *Reimer* und Herr *Drüen* haben zu einer These Stellung genommen, deren Provokationspotenzial mir bewusst ist. Allerdings ist die These dann doch nicht ganz so provokativ, wie es Ihre Anmerkungen suggerieren. Lassen Sie mich noch einmal Folgendes herausstellen: Herr *Mellinghoff*, Sie hatten die Schlussfolgerung gezogen, dass nun die Freiheitsrechte eine Verpflichtung für den Gesetzgeber bedeuteten, tätig zu werden. So habe ich es nicht gesehen. Ich habe argumentiert, dass eine aus dem Binnenmarktgedanken hergeleitete Garantenpflicht auf der gleichen primärrechtlichen Stufe stehen kann wie die Freiheitsrechte. Damit hätte eine solche Garantenstellung die gleiche dem Binnenmarkt dienende Funktion wie die Freiheitsrechte sie haben. Ich bemühe die Freiheitsrechte nicht als Instrument, eine Garantenstellung zu etablieren, sondern das primärrechtliche Ziel der Verwirklichung des Binnenmarktes. Wenn man dieser Idee und diesem Gedanken, den der Richtliniengeber offensichtlich vor Augen hat, folgt, dann ist der Prüfmaßstab sehr hoch. Dann muss in der Tat hergeleitet werden, dass ohne diese Vorschriften der europäische Binnenmarkt in seiner Funktionsfähigkeit massiv beeinträchtigt wäre und diese Beeinträchtigung schwerer wiege als die Freiheitsrechte. Herr *Desens*, Sie hatten das Thema Mindeststandard angesprochen und da speziell die Verpflichtung, Dividenden als passive Einkünfte zu qualifizieren. Hier bin ich der Auffassung, dass Deutschland nach dem Telos der Richtlinie nicht verpflichtet ist, den Mindeststandard so umzusetzen, dass Dividenden als passiv zu behandeln sind. Der Katalog und der Standard sind zwar für alle Mitgliedstaaten ohne Zweifel als Mindeststandard verpflichtend. Mit Blick auf den Zweck der Regelung können wir den dort gesetzten Mindeststandard allerdings in Bezug auf Dividenden so interpretieren, dass wir sie nicht als passiv ansehen müssen.

Prof. Dr. *Jens Schönfeld*, Bonn

Zwei kurze Anmerkungen zu Herrn *Mayr*, zum Mindeststandard. Ich habe so ein bisschen das Gefühl, dass zu diesem Begriff ein etwas merkwürdiges Verständnis existiert. Mindeststandard heißt natürlich auf der einen Seite, es gibt eine Verpflichtung der Staaten zum Eingreifen auf einem bestimmten Niveau (Mindesteingriff). Auf der anderen Seite heißt das aber auch, dass es eine spiegelbildliche Verpflichtung der Staaten zum Schutz auf einem bestimmten Niveau gibt (Mindestschutz). Ich gebe Ihnen ein Beispiel: Die Anrechnungsverpflichtung beispielsweise im Rahmen der ATAD, das ist im Grunde eine Mindestschutzregelung. Hier können Sie nicht sagen, da bleibe ich aus fiskalischer Sicht einfach einmal dahinter zurück, sondern Sie müssen anrechnen. Genauso würde ich das eben auch hier bei Ihrer Frage sehen, inwieweit eine Entstrickung durch eine zeitliche Streckung abzumildern ist, über fünf, sieben oder weniger Jahre. Mit sieben Jahren sind Sie im grünen Bereich, Sie sind nicht verpflichtet, auf fünf Jahre zu gehen, und Sie sind schon gar nicht verpflichtet, darunter zu gehen. Zum Schutz der Steuerpflichtigen ist Ihnen immer ein mehr erlaubt.

Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff

Prof. Dr. *Juliane Kokott*, LL.M. (Am. Univ.) S.J.D. (Harvard),
Luxemburg
Generalanwältin am Gerichtshof der Europäischen Union

I. Dogmatische Verortung des Beihilfeverbots
1. Gleichbehandlungsgebot
2. Vorteil oder Selektivität
3. Auswirkung auf die Kompetenzverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten

II. Selektivitätsprüfung
1. Alle Steuergesetze als „selektive" Beihilfen?
2. Regel und „Ausnahme" im Steuergesetz
3. Kontrolldichte, richterliche Prüfungsmaßstäbe
   a) Arten und Bedeutung der Maßstäbe richterlicher Kontrolle
   b) Strenge Kontrolle bei verdächtigen Unterscheidungen

III. Zwischenstaatlichkeitsklausel/ Wettbewerbsverfälschung

IV. Beihilfeverbot und Grundfreiheiten
1. Zuständigkeitsverteilung zwischen der Kommission und den innerstaatlichen Gerichten im Beihilfeverfahren
2. Materielle Konkurrenz zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferegime
   a) Das Primat der Grundfreiheiten in Bezug auf die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit der Maßnahme
   b) Grundsätzlicher Vorrang des Beihilfeverbots bei den Rechtsfolgen

V. Rechtsfolgen fiskalischer Beihilfen
1. Nachbesteuerung?
2. Steuerrückzahlung?
3. Urteilsfolgenbeschränkung (ex tunc)?
4. Ergebnis zu V.

VI. Zusammenfassung

Meine Damen und Herren,

das Beihilfenrecht ist neben der Missbrauchsbekämpfung gegenwärtig das beherrschende Thema im Steuerrecht der Union. Dazu gab es bereits unzählige Tagungen und Veröffentlichungen. Trotzdem ist das Thema nicht erschöpft. Vielmehr bleiben zahlreiche Fragen, die sowohl rechtsdogmatisch als auch politisch sehr interessant sind. Ihre Beantwortung wirkt sich nicht nur auf die vertikale Kompetenzverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten und das institutionelle Gleichge-

wicht zwischen der Kommission und dem Gesetzgeber der Union aus[1]. Sie kann darüber hinaus spürbare Folgen für die Gesellschaftsgestaltung in den Mitgliedstaaten haben. Daher freue ich mich, heute vor Ihnen zu diesem Thema vorzutragen und bin auch gespannt auf die Diskussion. Dabei werde ich mich auf Beihilfen in Gesetzesform konzentrieren und lasse die ebenfalls spannenden „tax rulings"[2] heute außen vor.

I. Dogmatische Verortung des Beihilfeverbots

1. Gleichbehandlungsgebot

Das Beihilfeverbot des Art. 107 AEUV soll faire Wettbewerbsbedingungen in der Union gewährleisten und verbietet daher die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige. Damit beinhaltet es ebenso wie die Grundfreiheiten ein Gleichbehandlungsgebot. Es hat aber eine stärkere innenpolitische Dimension als die Grundfreiheiten indem es den Mitgliedstaaten Vorgaben macht, wie sie ihre eigenen Unternehmen auf ihrem Territorium behandeln müssen. Dabei hat der Gerichtshof schon früh erkannt, dass auch Steuern Beihilfen sein können[3]. Denn durch eine reduzierte oder eine Nichtbesteuerung kann genau der gleiche Effekt erreicht werden, wie durch Auszahlung einer klassischen Subvention. Damit zeigt sich das interventionistische Potential der Beihilfenkontrolle. Theoretisch könnte die Kommission jedes Steuergesetz in Frage stellen, jedes Steuergesetz müsste der Kommission zur Genehmigung vorgelegt werden. Das ist offensichtlich absurd. Die Kommission kann und will nicht jedes nationale Steuergesetz im Rahmen einer Gleichheitsprüfung auf seineKohärenz und Konsistenz hin überprüfen[4].

1 Vgl. a. SA *Geelhoed* v. 18.9.2003, Gil Insurance, C-308/01, Rz. 73 ff.; *Schön*, State Aid in the Area of Taxation in Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2016, S. 393 ff. (440 Rz. 13–107); *Bacon*, State Aids and General Measures, Yearbook of European Law 1997, S. 269 f. (295); *Jäger*, Tax Incentives Under State Aid Law: A Competition Law Perspective in Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 39 ff.

2 Dazu z.B. *Kokott*, Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs, ISR 2017, 395 ff.

3 Vgl. dahin gehende Ansätze bereit im Urteil v. 23.2.1961 – 30/59 – Steenkolenmijnen, Slg. 1961, S. 7 ff. (53 f.); s.a. *Bacon*, State Aids and General Measures, Yearbook of European Law 1997, S. 269 ff. (274 f.).

4 Etwas ungeschickt aber der Kommissionsvertreter auf Nachfrage in der MV v. 6.7.2017 zum Fall ANGED, verb. Rs. C-233 bis 237/16.

Nicht umsonst hat man im Kartellrecht den umgekehrten Weg der Dezentralisierung beschritten[5].

2. Vorteil oder Selektivität

Zudem setzt das Beihilfeverbot eine *selektive* „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige" voraus. Rechtsprechung und Lehre stellen auf die Voraussetzungen „Vorteil" und „Selektivität" ab. Jedoch beinhalten die Begriffe „Vorteil" bzw. „Begünstigung" des Beihilfetatbestandes bereits eine gewisse Selektivität. Begünstigung setzt einen Vergleichsmaßstab voraus, ein Vorteil oder eine Begünstigung, die allen in vergleichbarer Situation gewährt werden, verlieren ihren Charakter als Begünstigung. Daher ist es nicht leicht, die Merkmale Vorteil und Selektivität voneinander abzugrenzen[6].

Meiner Auffassung nach spielt das Merkmal Vorteil oder Begünstigung im Rahmen des Beihilfetatbestandes eine ähnliche Rolle wie die Vergleichbarkeit im Rahmen der Gleichheitsprüfung der Grundfreiheiten. Ganz klar abgrenzen lassen sich die beiden Begriffspaare jeweils nicht. Unter beiden Begriffen: Vorteil und Selektivität einerseits und Vergleichbarkeit und Rechtfertigung bei den Grundfreiheiten andererseits werden letztlich die gleichen Aspekte geprüft[7]. Trotzdem sollte man die Vergleichbarkeits- bzw. die Vorteilsprüfung nicht ohne Bedacht gleich ganz über Bord werfen[8]. Denn sie hat Auswirkung auf die Kompetenzverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten.

5 Durch die Verordnung (EG) Nr. 1/2003 des Rates v. 16.12.2002 zur Durchführung der in den Art. 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln.

6 EuGH v. 28.7.2011 – C-403/11 – Mediaset Rz. 62: Untrennbarkeit der Begriffe; s.a.A. *Kliemann* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rz. 45.

7 Vgl. a. SA Bobec v. 21.4.2016 zum Urteil v. 30.6.2016 – C-270/15 P – Belgien/Kommission Rz. 29 ff.

8 Ebenso EuGH v. 30.6.2016 – C-270/15 P – Belgien/Kommission Rz. 48; v. 4.6.2015 – C-15/14 P – MOL Rz. 60; *Jäger*, Tax Incentives Under State Aid Law: A Competition Law Perspective in Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 39 ff. (51).

3. Auswirkung auf die Kompetenzverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten

Wirft man bei den Grundfreiheiten die Vergleichbarkeitsprüfung über Bord, unterliegt nämlich gleich jedes Gesetz, das auch nur entfernt potentiell grundfreiheitswidrig ist, einer Verhältnismäßigkeitsprüfung. Ähnlich könnte der Gerichtshof theoretisch jedes Steuergesetz im Rahmen der Selektivität einer Kohärenzprüfung unterziehen[9]. Dabei kommt er nicht umhin, gesetzgeberische Abwägungen und wirtschaftliche, politische und soziale Prognosen zu kontrollieren.

Bei Beibehaltung der Prüfschritte der Vergleichbarkeit und einer von der Selektivität getrennten Vorteilsprüfung ist eine solche Prüfdichte nicht in allen Fällen zwingend. Wird bereits der Vorteil verneint, erübrigt sich eine weitere europäische Überprüfung des nationalen Steuergesetzes am Maßstab der Kohärenz. Jedenfalls bei den Grundfreiheiten hat die Wahl des Prüfungsmerkmals zudem Auswirkungen auf die Darlegungs- und Beweislast. Eine Ungleichbehandlung muss erst einmal dargelegt werden, im Vertragsverletzungsverfahren von der Kommission. Auf der Rechtfertigungsebene tragen dagegen die Mitgliedstaaten die Darlegungs- und Beweislast. Zweifel gehen zu ihren Lasten. Vertreter der Mitgliedstaaten bevorzugen daher die souveränitätsfreundlichere Vergleichbarkeitsprüfung, entsprechend müssten sie auch die Prüfung des Merkmals Vorteil demjenigen der Selektivität vorziehen.

Bei der Prüfung des Vorteils können jedoch ähnlich wie bei derjenigen der Vergleichbarkeit nur Evidenzfälle ausgeschieden werden. Die intensivere Prüfung der schwierigeren Fälle erfolgt bei den Grundfreiheiten bei der Rechtfertigung. Beim Beihilfetatbestand erfüllt diese Funktion das Merkmal der Selektivität, dem Elemente der Rechtfertigungsebene immanent sind. „Vorteil" und „Selektivität" können aber beide nur im Wege einer Gleichheitsprüfung festgestellt werden. Nur kann bei *evident* einleuchtenden Unterscheidungen – Ungleichbehandlungen von „nicht Vergleichbarem" – die Beihilfeprüfung schon beim (fehlenden) Vorteil enden. Evident einleuchtende Unterscheidungen könnten vielleicht solche aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips sein[10], das ein allgemeiner

9 Davor warnt *Hey*, EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, StuW 2015, 331 ff. (334 f. und 343 f.).

10 Vgl. z.B. *Schön*, State Aid in the Area of Taxation in Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2016, S. 393 ff. (418 ff. Rz. 13–058 ff.).

Grundsatz des Steuerrechts ist[11]. Kandidaten für die Aussortierung auf der Vorteilsebene könnten etwa die Auswahl des Steuergegenstandes (so ist die Kfz-Besteuerung keine Beihilfe für die Hersteller anderer Fortbewegungsmittel) oder die Wahl eines progressiven Steuertarifs sein.

Auch das Fehlen[12] oder ein unterschiedliches Verständnis des Missbrauchstatbestands in den verschiedenen Mitgliedstaaten – dies wurde bereits als mögliche Beihilfe thematisiert[13] – stellt wohl keinen Vorteil im Sinne des Beihilferechts dar.

II. Selektivitätsprüfung

1. Alle Steuergesetze als „selektive" Beihilfen?

Der Wortlaut des Beihilfeverbots stellt auf die „Begünstigung *bestimmter* Unternehmen oder Produktionszweige" ab. Bei Steuergesetzen ist zu untersuchen, ob eine Abweichung vom „normalen" Steuergesetz vorliegt, die eine beliebig große Gruppe Steuerpflichtiger besser stellt. Nach den Begründungen mancher Urteile, vor allem des viel diskutierten Urteils World Duty Free von Dezember 2016, muss diese Gruppe auch nicht irgendwie bestimmbar sein. Vielmehr *kann* bereits „eine steuerliche Maßnahme, die nur die Unternehmen begünstigt, die die von ihr erfassten Transaktionen durchführen, und nicht die Unternehmen derselben Branche, die diese Transaktionen nicht durchführen, selektiv sein …, ohne dass geprüft werden muss, ob diese Maßnahme (z.B.) große Unternehmen stärker begünstigt"[14]. Greift man sich diese Randziffer isoliert aus der Urteilsbegründung heraus und verallgemeinert sie, dann ist jedes Gesetz potentiell selektiv, da Gesetze naturgemäß differenzieren und nicht jeder immer ihren Tatbestand erfüllt. Insbesondere kann auch die Nichtbesteuerung eine selektive Beihilfe sein. Dieses Szenario der Nicht- oder

11 *J. Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, S. (im Erscheinen) m.z.Nachw.

12 Vgl. *Luja*, State Aid Benchmarking and Tax Rulings: Can We Keep it Simple? in Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 111 ff. (129).

13 So *von Vanistendael*, Can EU Tax Law Accommodate a Uniform Anti-Avoidance Concept? in Jochum/Essers u.a. (Hrsg.), Practical Problems in European and International Tax Law, Essays in Honour of Manfred Mössner, IBFD, 2016, S. 543 ff. (564) – zu Recht aber als Beihilfe abgelehnt.

14 EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 und C-21/15 – verb. Rs. World Duty Free Group ua Rz. 88.

Niedrigbesteuerung als Beihilfe wirft eine Reihe weiterer Probleme auf der Rechtsfolgenseite auf, auf die ich noch zurückkommen werde.

Zuerst möchte ich aber dem Gedanken – alle Steuergesetze seien „selektiv" i.S.d. Beihilfenrechts -entgegen treten. Erstens sind nämlich Randziffern aus Begründungen der Urteile des Gerichtshofs nicht zu verallgemeinern. Der Gerichtshof ist kein Gesetzgeber, auch wenn das Vorabentscheidungsverfahren auf allgemeingültige Aussagen im Sinne einer uniformen Anwendung des Unionsrechts abzielt. Jedoch sind die Urteile des Gerichtshofs stets zusammen mit den dahinter stehenden Sachverhalten zu verstehen. Und wenn man sie so betrachtet, dann überzeugen sie in den allermeisten Fällen, auch das Urteil World Duty Free. Schließlich ging es um eine marktaufteilende Exportsubvention, wie sie auch dem Rechtsgedanken des Art. 111 AEUV widerspricht. Nur en passant darf ich dazu noch erwähnen, dass dieses kontroverse Urteil auch den zweifellos zutreffenden Hinweis enthält, „dass der Umstand, dass nur die Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für die Anwendung einer Maßnahme erfüllen, diese in Anspruch nehmen können, als solcher dieser Maßnahme keinen selektiven Charakter verleihen kann"[15].

Nicht jedes Steuergesetz ist also allein deshalb, weil es differenziert und nicht alle unter seinen Tatbestand fallen, eine Beihilfe. Jedoch verbleibt die Frage, wie der Beihilfetatbestand im Hinblick auf eine „normale" Steuergesetzgebung sinnvoll und rechtssicher abgegrenzt werden kann.

2. Regel und „Ausnahme" im Steuergesetz

Die Rechtsprechung[16] und Lehre[17] verlangen, dass differenzierende und damit a priori selektive Maßnahmen vom „normalen" Besteuerungssystem abweichen. Und diese Abweichung darf nicht durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems gerechtfertigt sein. Dieser Ansatz liegt auch der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatli-

15 EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 und C-21/15 – verb. Rs. World Duty Free Group ua Rz. 59.

16 ZB EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy Rz. 22; v. 9.10.2014 – C-522/13 – Navantia Rz. 42 ff.

17 Vgl. z.B. *Quigley*, European State Aid Law and Policy, 2015, S. 109 ff.; *Schön*, State Aid in the Area of Taxation in Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2016, S. 393 ff.; *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516, 2017, S. 14 ff.

chen Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV zugrunde[18]. Dazu müssen Kommission und Gerichtshof das nationale Steuersystem und Steuergesetz analysieren und deren Sinn und Systematik erfassen. Auf dieser Grundlage müssen die europäischen Institutionen den nationalen Bezugsrahmen der steuerlichen Regelung ermitteln, um dann zu entscheiden, ob die als Beihilfe beanstandete Regelung davon abweicht. Diese „Beihilfe" kann in einer niedrigeren Besteuerung oder der Nichtbesteuerung bestehen[19]. Eine Maßnahme, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, kann aber „durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- und Leitprinzipien seines Steuersystems beruht"[20].

Bei diesem Ansatz müssen die europäischen Institutionen: Kommission, Gericht und der Gerichtshof die nationalen Steuergesetze also eingehend prüfen. Das ist eine besondere Herausforderung. Nationale Gerichte prüfen Steuergesetze mit keinem sehr strengen Prüfungsmaßstab. Außerdem eröffnet die Wahl des Bezugsrahmens Spielräume. Hier werden Weichen gestellt, die das Ergebnis der Beihilfeprüfung vorherbestimmen[21]. „Wenn man nur den Referenzrahmen (Regel) richtig definiert, dann gelangt man auch zum Vorliegen einer Ausnahme (= Beihilfe)"[22], wurde eingewandt.

18 Europäische Kommission, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. AEUV, 2016/C 262/01, Ziff. 128 ff.

19 ZB EuGH v. 9.10.2014 – C-522/13 – Navantia Rz. 35 ff.; v. 15.11.2011 C-106/09 P – Gibraltar Rz. 102 ff.; v. 24.4.2018 – C-233-237/16 – ANGED.

20 EuGH v. 9.10.2014 – C-522/13 – Navantia Rz. 43; v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08 – verb. Rs. Paint Graphos ua Rz. 49 ff., 69 ff.; v. 8.9.2011 – C-279/08 P – NOx Rz. 77; v. 22.11.2001 – C-53/00 – Ferring Rz. 17.

21 Vgl. SA *Kokott* v. 16.4.2015 zum Urteil v. 6.10.2015 – C-66/14 – Finanzamt Linz Rz. 88; sehr kritisch *Lang*, State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law oft he ECJ, 11 EStAL 2, 2012, S. 411 ff. (419); s.a. *Linn* in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, S. 252, Rz. 578; *Micheau*, State aid and taxation in EU law in *E. Szyszczak* (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2011, S. 203 f.; *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, 786 ff. (798). Für eine die nationale Souveränität schonende enge Fassung des Bezugsrahmens *Ismer/Karch*, Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, IStR 2014, 130 ff.

22 *Soltész*, Die Entwicklung des europäischen Beihilferechts in 2016, EuZW 2017, 51 (54), der auch auf die Beliebigkeit des „Regel-Ausnahme"- Tests hin-

Ein gutes Beispiel für die Unwägbarkeiten der Bestimmung von Regel und Ausnahme bietet das vor dem Gerichtshof anhängige Verfahren[23] zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG[24]: Ist der Verlustabzug als Ausdruck des Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzips die allgemeine Regel, die lediglich unter einem Missbrauchsvorbehalt steht? Dann bestätigt eine Rückausnahme für einen Verlustausgleich nach einem „schädlichen Beteiligungserwerb" diese Regel und ist keine Vergünstigung. Wertet man hingegen die fehlende Möglichkeit des Verlustausgleichs bei einem „schädlichen Beteiligungserwerb" als Regel, dann stellt die einem Unternehmen eröffnete Möglichkeit eines Verlustausgleichs nach Anteilseignerwechsel eine steuerrechtliche Vergünstigung dar[25]. Letzterer Auffassung sind die Kommission und das Gericht. Dabei erklärt das Gericht kurzerhand beides zur Regel: die „Regel des Verlustvortrags" und die „Regel des Verfalls von Verlusten"[26]. Ist aber die sog. Sanierungsklausel eine Ausnahme oder eine Rückkehr zum Bezugssystem („Rückausnahme") und damit keine Beihilfe[27]? Und kann sich darauf die aktuelle Entscheidung des BVerfG[28] auswirken, wonach eine Beschränkung des Verlustausgleichs bei „schädlichem Beteiligungserwerb" zum Teil verfassungswidrig und damit nichtig ist? Und ab wann könnte danach der Verlustausgleich wieder zur Regel werden?

Jedenfallssteht stets in Frage, was denn nun der – oder unter mehreren der maßgebliche – Zweck des nationalen Gesetzes und seiner Ausnahmen

weist und auf S. 55 das Selektivitätskriterium als „Büchse der Pandora" wertet.

23 EuGH anhängiges Verfahren C-203/16 P und C-208/16 P – Heitcamp.

24 Ebenfalls interessant zur Konzernklausel anhängiges Verfahren – C-374/17 – A-Brauerei.S.a. *Hey*, EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, StuW 2015, 331 ff. (339).

25 Vgl. EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy Rz. 13; EuG v. 4.2.2016 – T-620/11 – GFKL Financial Services (Sanierungsklausel) Rz. 104 ff.

26 EuG v. 4.2.2016 – T-287/11 – Heitcamp Rz. 104; s. ferner auch EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy Rz. 32 (zum Verlustabzug nach dem finnischen Körperschaftsteuerrecht).

27 So *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516, 2017, S. 36 ff., 41. Zur Sanierungsklausel *Traversa/Sabbadini*, Anti-avoidance Measures and State Aid in a Post-BEPS Context: An Attempt at Reconciliation in Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 85 ff. (95 ff.).

28 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11.

ist[29]. Zudem weist die Kommission in ihrer Mitteilung eigens darauf hin, dass Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung selektiv sein können[30]. Dadurch treten dann die beiden aktuell wichtigsten Themen des Steuerrechts der Union – Beihilfenrecht und Missbrauchsbekämpfung – in ein Spannungsverhältnis. Missbrauch ist zu bekämpfen, aber Gesetze gegen Steuermissbrauch können unzulässige Beihilfen bewirken, weil sie nicht allgemein anwendbar sind und dies auch nicht sein dürfen – nach der Rechtsprechung des BVerfG[31] und des Gerichtshofs. Allgemeine Missbrauchsvermutungen sind unzulässig[32]. Bis auf weiteres sind wir also mit einer recht unübersichtlichen Rechtslage konfrontiert. Für die Schwierigkeiten mit dem Referenzrahmen lassen sich noch viele weitere Beispiele finden. *Michael Lang* bezeichnet die Definition von Regel und Ausnahme daher rundum als willkürlich und überflüssig – in jedem einzelnen Fall[33].

Vor diesem Hintergrund stellt sich die europäische Definition von Regel und Ausnahme im nationalen Steuersystem als schwierig zum „Einfangen" des Beihilfetatbestandes dar. Dann bleibt die Gleichheitsprüfung sehr wichtig, flankiert von einer stärkeren Berücksichtigung der Zwischenstaatlichkeitsklausel (s.u.)[34].

29 Vgl. auch *Traversa/Sabbadini*, Anti-avoidance Measures and Stae Aid in a Post-BEPS Context: An Attempt at Reconciliation in Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 85 ff. (105 ff.); *Schön*, State Aid in the Area of Taxation in Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2016, S. 393 ff. (419 Rz. 13–060).

30 Europäische Kommission, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV, 2016/C 262/01, Ziff. 183.

31 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11 Rz. 123 ff. (127 f.).

32 ZB EuGH v. 19.6.2014 – C-53/13 – Strojírny Prostjov Rz. 56; v. 7.9.2017 – C-6/16 – Enka Rz. 30–36 mit SA *Kokott* v. 19.1.2017.

33 *Lang*, State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law oft he ECJ, 11 EStAL 2, 2012, S. 411 ff. (419); „… the definition of the rule and of exceptions to it is, … arbitrary and superfluous in each and every case". S.a. *Soltész*, Die Entwicklung des europäischen Beihilferechts in 2016, EuZW 2017, 51, 54, der auch auf die Beliebigkeit des „Regel-Ausnahme"-Tests hinweist und auf S. 55 das Selektivitätskriterium als „Büchse der Pandora" wertet.

34 Vgl. SA *Kokott* v. 16.4.2015 zum Urteil v. 16.10.2015 – C-66/14 – FA Linz Rz. 80 ff.; für eine stärkere Berücksichtigung der Zwischenstaatlichkeitsklausel s.a. *Hey*, EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, StuW 2015, 331 ff. (343); *Kube/Reimer/Spengel*, Tax Policy" Trends in the Allocation of Powers Between the Union and Its Member States, ecTAX REVIEW 2016, 247 ff. (256).

3. Kontrolldichte, richterliche Prüfungsmaßstäbe

a) Arten und Bedeutung der Maßstäbe richterlicher Kontrolle

Bei der Gleichheitsprüfung spielt bekanntlich die Kontrolldichte, der richterliche Prüfungsmaßstab eine wichtige Rolle. Das amerikanische Verfassungsrecht unterscheidet zwischen einem „rational basis test", einer bloßen Plausibilitätskontrolle vor allem bei Wirtschaftsgesetzen und solchen, die wesentlich auf Prognosen und ähnlichen typisch gesetzgeberischen Einschätzungen beruhen, einem mittleren Prüfungsmaßstab („intermediate scrutiny") und einem ganz strengen Prüfungsmaßstab („strict scrutiny") bei verdächtigen Klassifikationen, wie z.B. aufgrund der Rasse[35]. Bei Anwendung des niedrigen richterlichen Kontrollmaßstabs hält das Gesetz regelmäßig stand. Er wirkt wie eine Vermutung zugunsten der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes[36]. Bei dem ganz strengen Kontrollmaßstab ist im Zweifel von der Verfassungswidrigkeit des Gesetzes auszugehen. Den Gesetzgeber trifft eine allenfalls ausnahmsweise erfüllbare Darlegungs- und Beweislast.

Steuergesetze fallen in den Bereich des Wirtschaftsrechts, wo sich Gerichte normalerweise zurückhalten[37]. Besonders gilt das, wenn es darum geht, ein nationales Steuergesetz daraufhin zu überprüfen, ob es sein steuerrechtsimmanentes Ziel, d.h. die Erzielung staatlicher Mittel nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips, richtig umsetzt und etwa die Leistungsfähigkeit im Einzelnen richtig einschätzt. Sinn und Zweck der vergleichsweise niedrigen Kontrolle ist es, den gesetzgeberischen Spielraum bei der Wirtschafts- und Steuergesetzgebung zu wahren. Das gilt umso mehr im nicht harmonisierten Bereich des direkten Steuerrechts[38].

Die Kommission verfügt dagegen bei der Einstufung einer Maßnahme als „staatliche Beihilfe" i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV grundsätzlich über kein Ermessen, sondern muss vielmehr das Ermessen der Mitgliedstaa-

35 Zu den Prüfungsmaßstäben *Kokott*, Beweislastverteilung und Prognoseentscheidungen bei der Inanspruchnahme von Grund- und Menschenrechten, 1993, S. 16 ff.

36 Vgl. *Kokott*, Beweislastverteilung und Prognoseentscheidungen bei der Inanspruchnahme von Grund- und Menschenrechten, 1993, S. 52 ff.

37 Ähnlich *Jäger*, Tax Incentives Under State Aid Law: A Competition Law Perspective in Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 39 ff. (48 ff.).

38 S.a. EuGH v. 5.3.1996 – C-46/93 und C-48/93 – verb. Rs. Brasserie du pêcheur: weites Ermessen der Mitgliedstaaten im nicht harmonisierten Bereich.

ten wahren. Dabei unterliegt die Kommission wiederum der umfassenden gerichtlichen Nachprüfung durch den Gerichtshof[39]. Allerdings stellt sich die Frage, ob das auch bei komplexen wirtschaftlichen Beurteilungen gelten kann, oder ob hier die Kommission nicht doch einen gewissen Einschätzungsspielraum gegenüber dem Gerichtshof wie im Kartell- und Fusionskontrollrecht genießt[40]. Jedoch hat das Kartell- und Fusionskontrollrecht insoweit nur begrenzte Präjudizwirkung. Im Kartellrecht räumt nämlich das Sekundärrecht der Kommission ein gewisses Ermessen bei der Kontrolle *Privater* ein[41]. Anders als bei Fiskalbeihilfen steht im Kartellrecht nicht die Einschätzungsprärogative der nationalen Parlamente in Frage, in deren Kontext das Unionsrecht der Kommission kein Ermessen einräumt. Nur in Bezug auf die Genehmigung von Beihilfen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV hat die Kommission weites Ermessen. Daher bleibt es beim Einschätzungsspielraum des nationalen Steuergesetzgebers, den die europäischen Institutionen berücksichtigen müssen und der einen gegenüber einer Grundfreiheitenprüfung abgesenkten Kontrollmaßstab bedingt.

Zwar darf nicht verkannt werden, dass Kommission und Rat der aktiven Förderung des Binnenmarktprinzips verpflichtet sind. Dazu muss die Kommission ihre Rolle als Hüterin des Unionsrechts effektiv ausüben können. Dabei muss sie aber die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten einerseits und andererseits die Befugnisse von Rat und Parlament gem. Art. 116 f. AEUV berücksichtigen[42]. Da nicht alle Probleme „schädlichen Steuerwettbewerbs" über das Beihilfeverbot zu lösen sind, hat zudem der Rat zusammen mit den Vertretern der Mitgliedstaaten den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung erlassen.

Wenn die Kommission hingegen als Hüterin des Unionsrechts alleine, ohne Parlament und Rat, lediglich Art. 107 f. AEUV durchsetzt, muss

39 EuGH v. 9.6.2011 – C-71/09 P, C-73/09 P und 76/09 P – verb. Rs. Venezia vuole vivere ua Rz. 132.

40 Angedeutet bei EuGH v. 9.6.2011 – C-71/09 P, C-73/09 P und 76/09 P – verb. Rs. Venezia vuole vivere ua Rz. 114; v. 15.6.1993 – C-225/91 – Matra Rz. 29 f.; v. 22.11.19207 – C-525/04 – Lenzing Rz. 56.

41 Z.B. EuGH v. 31.3.1998 – C-68/94 und C-30/95 – verb. Rs. Kali AG ua Rz. 223 f.; v. 15.2.2005 – C-12/03 P – Tetra Laval, Rz. 38; EuG v. 6.7.2010 – T-342/07 – Ryanair Rz. 29; v. 9.3.2015 – T-175/12 – Deutsche Börse Rz. 62 ff., 65.

42 SA *Geelhoed* v. 18.9.2003 – C-308/01 – Gil Insurance Rz. 77 und 87; vgl. a. *Stöbener de Mora*, Überall Beihilfen? – Die Kommissionsbekanntmachung zum Beihilfebegriff, EuZW 2016, 685 ff. (690 f.).

sie dem nationalen Steuergesetzgeber ebenfalls eine Einschätzungsprärogative bei seiner Wirtschafts- und Steuergesetzgebung zugestehen, solange er keine per se fragwürdigen Differenzierungen trifft. Per se binnenmarktfeindliche Differenzierungen unterliegen dagegen, wie das Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten, einer strengen Kontrolle.

b) Strenge Kontrolle bei verdächtigen Unterscheidungen

Per se fragwürdig im Binnenmarkt sind Unterscheidungen, die an die Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtigen, ihre Ansässigkeit oder den grenzüberschreitenden Charakter ihrer wirtschaftlichen Betätigung anknüpfen. Dafür gilt ein strenger Kontrollmaßstab, der in aller Regel zur Unanwendbarkeit des nationalen Steuergesetzes führt. Auf Abschaffung solcher Unterscheidungen zielen allerdings in erster Linie die Grundfreiheiten. Im Beihilferecht besteht dagegen die Besonderheit, dass auf das eigene Territorium beschränkte Beihilfen die Regel sind. Fiskalbeihilfen an Gebietsfremde sind in aller Regel nicht ohne weiteres möglich, weil Gebietsfremde allenfalls beschränkt steuerpflichtig sind. Anders als bei den Grundfreiheiten findet der Vergleich bei Fiskalbeihilfen daher regelmäßig zwischen inländischen Begünstigten und Benachteiligten statt[43]. Für den Fall, dass ein innerstaatliches Gesetz grenzüberschreitend den Wettbewerb verfälscht, sehen Art. 116 f. AEUV ein politisches Konsultationsverfahren zwischen dem betroffenen Mitgliedstaat und der Kommission vor[44]. Im Übrigen ist der steuerliche Standortwettbewerb auch nicht per se vertragswidrig[45].

43 S. aber EuGH v. 27.5.1981 – 142/80 und 143/80 – verb. Rs. Salengo ua Rz. 28.

44 Zur umstrittenen Auslegung von Art. 116 AEUV, der teils als Reaktionsmöglichkeit nur auf spezifische (!) Wettbewerbsverzerrungen verstanden wird, *Leible/Schröder* in R. Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 116 Rz. 8 und *Bourgeois*, State Aids, Taxation Measures and Specificity. Some Thoughts in Mélanges à *M. Waelbroeck*, Bd. II, 1999, S. 765 ff. (770). Stellt man hingegen bei Art. 116 AEUV auf die Intensität und Nachhaltigkeit der Wettbewerbsverfälschung ab, hält das Argument der Abgrenzung zwischen Art. 107 f. und 116 f. AEUV stand. S.a. *Quigley*, European State Aid Law and Policy, 2015, S. 149 ff.

45 *Roth*, Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht – Kommentar in *U. Becker/W. Schön* (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 119 ff. (126 ff.) unter Hinweis auf den Spaak-Bericht v. 21.4.1956 sowie 129 f. Zur Abgrenzung von Art. 116 f. AEUV und dem Beihilferecht; s.a. *Schön*, State Aid in the Area of Taxation in Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2016, S. 393 ff. (438 ff. Rz. 13–103 ff.).

Wenn also auf Gebietsansässige beschränkte Beihilfen im Hinblick auf die Befugnis der Mitgliedstaaten, ihre Wirtschaftspolitik zu gestalten grundsätzlich nicht selektiv sind, so gilt das aber nicht für den umgekehrten Fall der Begünstigung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit und gebietsfremder Steuerpflichtiger. Allenfalls kann es sich dabei um zulässige Maßnahmen gegen die Doppelbesteuerung handeln[46]. Ansonsten erklärt sich die Begünstigung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit nicht ohne weiteres als Ausfluss legitimer wirtschaftspolitischer Gestaltungsbefugnisse der Staaten. Denn für die Wirtschaftspolitik in anderen Mitgliedstaaten ist ein Mitgliedstaat nicht zuständig. Bei der steuerlichen Begünstigung speziell grenzüberschreitender wirtschaftlicher Betätigung liegt vielmehr der Verdacht nahe, dass ein Mitgliedstaat dadurch seine eigenen Unternehmen mit unfairen Mitteln beim Eindringen in andere Märkte unterstützen und ihnen einen ungerechtfertigten Vorteil gegenüber den dortigen Unternehmen oder Unternehmen anderer Mitgliedstaaten gewähren will. Das widerspricht auch der Wertung des Art. 111 AEUV, der versteckte steuerliche Subventionierungen bei der Warenausfuhr in andere Mitgliedstaaten verbietet[47].

Solche steuerlichen Maßnahmen verstoßen zudem gegen die Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung. Danach berücksichtigen die Mitgliedstaaten bei der Beurteilung der Schädlichkeit steuerlicher Maßnahmen u.a. „1. ob die Vorteile ausschließlich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden, oder 2. ob die Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert sind, so dass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben oder 3. ob die Vorteile gewährt werden, auch ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substantielle wirtschaftliche Präsenz in dem diese steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat zugrunde liegt“[48]. Nach dem WTO-Abkommen über Subventionen und Ausgleichmaßnahmen schließlich gelten Subventionen, die von der Ausfuhrleistung abhängig sind, als selektiv[49]. Es

46 Vgl. *Schön*, State Aid in the Area of Taxation in Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2016, S. 393 ff. (426 Rz. 13–077).

47 Vgl. *Waldhoff* in Calliess/Ruffert (Hrsg.), 2016, Art. 111 Rz. 1.

48 Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten v. 1.12.1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, 98/C 2/01 unter B Ziff. 1 bis 3.

49 Art. 2 Abs. 3 i.V.m. Art. 3 Abkommen der WTO über Subventionen und Ausgleichmaßnahmen.

handelt sich dabei offenbar um eine besonders gefährliche, des Protektionismus verdächtige und wettbewerbsschädigende Praktik[50]. Daher können spezifische Exportsubventionen, und sei es im Wege allgemeiner Gesetze, das Selektivitätskriterium erfüllen. Sie sind suspekt und unterliegen einer strengen Kontrolle des Gerichtshofs. Schon früh hat der Gerichtshof im Übrigen Exportsubventionen ohne weiteres als selektive Beihilfen eingestuft[51].

Das ist der Hintergrund des kontroversen, aber letztlich überzeugenden Urteils World Duty Free[52]. Hier musste der Gerichtshof wegen Begünstigung der speziell im EU-Ausland agierenden spanischen Unternehmen genau hinschauen („strict scrutiny"). In solchen Fällen hält die nationale Maßnahme im Zweifel nicht stand. Den die Vergünstigung gewährenden Mitgliedstaat trifft eine schwere Argumentationsobliegenheit und Beweislast. Spanien hätte z.B. darlegen und beweisen müssen, dass aufgrund besonderer Schwierigkeiten die konkret in Frage stehenden Auslandsinvestitionen mit besonderen Kosten verbunden sind, die die steuerliche Vergünstigung lediglich ausgleichen sollte – Erfolgsaussichten zweifelhaft. Das Urteil zur Begünstigung von Off shore-Gesellschaften auf Gibraltar ist ganz ähnlich einzuordnen. Auch diese steuerliche Maßnahme begünstigte eine bestimmte Struktur grenzüberschreitender Aktivitäten bzw. Gebietsfremde. Sie gewährte Vorteile isoliert von der inländischen Wirtschaft und ihr lag keine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit in dem die steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat zugrunde[53]. In beiden Fällen könnte durchaus auch von einer Art Missbrauch des Steuerrechts durch den jeweiligen Mitgliedstaat zu ausschließlich wirtschaftslenkenden Zwecken gesprochen werden.

50 Vgl. auch *Rubini*, The Definition of Subsidy and State Aid, WTO and EC Law in Comparative Perspective, 2009, S. 370.

51 EuGH v. 10.12.1969 – 6 und 11/69 – verb. Rs. Kommission/Frankreich Rz. 20 f.; v. 7.6.1988 – Rs. 57/86 Rz. 8.

52 EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 und C-21/15 – verb. Rs. World Duty Free ua; ähnlich v. 15.11.2011 – verb. Rs. C-106/09 und C-107/09 – Gibraltar Rz. 102 ff.: Begünstigung speziell der off shore Unternehmen, d.h. Steuerpflichtiger anderer Mitgliedstaaten, die off shore Firmen nach gibraltesischem Recht gründen. Diese steuerlich vorteilhafte Möglichkeit bestand innerhalb der EU sonst nur noch so ähnlich in Zypern.

53 Damit verstieß diese Maßnahme auch gegen die Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten v. 1.12.1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, 98/C 2/01 unter B Ziff. 1 bis 3.

Normalerweise – und das möchte ich hier festhalten – können aber nationale allgemeine Steuergesetze keiner sehr strengen Kontrolle unterliegen. Sie sollte normalerweise jedenfalls nicht strenger sein als der Prüfungsmaßstab des BVerfG, wenn es Steuergesetze an Art. 3 GG prüft. Auch sollten Evidenzfälle, wie die Wahl eines bestimmten Steuertarifs (z.B. ein progressiver Tarif), schon am Beihilfe-Merkmal des Vorteils scheitern, so dass der Gerichtshof gar nicht erst in eine vertiefte Kohärenz-Prüfung eintritt[54]. Und schließlich ist die hiermit abgeschlossene Selektivität – „die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige" – nicht die einzige Voraussetzung des Beihilfeverbots.

III. Zwischenstaatlichkeitsklausel/Wettbewerbsverfälschung

Mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind nämlich gem. Art. 107 AEUV nur Beihilfen, die „den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, … soweit sie den Handel *zwischen den Mitgliedstaaten* beeinträchtigen". Zwischen beiden Merkmalen – Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten – wird herkömmlicherweise kaum getrennt.

Diese „Gesamt-" Voraussetzung wurde bisweilen so weit ausgelegt, dass sie praktisch keine Rolle spielte[55]. Oft war die Selektivität quasi das einzige eingehend geprüfte Tatbestandsmerkmal. Die Bejahung der Selektivität führte normalerweise zum Beihilfeverbot. Daran könnte sich aber etwas ändern. Zum einen scheint die Kommission die Zwischenstaatlichkeitsklausel nun ernster zu nehmen. Sie hat in letzter Zeit vermehrt Auswirkungen auf den zwischenstaatlichen Handel aufgrund des rein lokalen Charakters der entsprechenden Beihilfen verneint[56]. In ihrer Be-

54 Ähnlich *Schön*, State Aid in the Area of Taxation in Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2016, S. 393 ff. (425 f. Rz. 13–074 ff.). Die Kommission betrachtet dagegen die Steuerprogression als selektive Beihilfe, die aber u.U. gerechtfertigt sein kann. S. Europäische Kommission, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. AEUV, 2016/C 262/01, Ziff. 139.

55 Vgl. z.B. EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08 – verb. Rs. Paint Graphos ua Rz. 78 ff. (80); s. aber Urteil v. 9.6.2011 – C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P – verb. Rs. Venezia vuole vivere ua Rz. 115 f.

56 Vgl. Rz. 196 f. der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV; s.a. *Soltész*, Die Entwicklung des europäischen Beihilferechts in 2016, EuZW 2017, 51 (55).

kanntmachung von 2016 hat sie dafür viele Regelbeispiele aufgestellt[57]. Zudem müssen nach dieser neueren Bekanntmachung die Umstände, aus denen sich ergibt, dass die Beihilfe Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten haben könnte und den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, angemessen dargelegt werden[58].

Zum anderen möchte ich auf das Gebot der *Wertungskonsistenz mit den Grundfreiheiten* hinweisen. Während der Gerichtshof früher sehr großzügig in Bezug auf die grenzüberschreitende Wirkung staatlicher Maßnahmen war und hypothetische Wirkungen ohne weiteres ausreichen ließ[59], prüft er heute den grenzüberschreitenden Bezug als Voraussetzung der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten. Liegt er nicht vor, ist eine Vorlagefrage eines nationalen Gerichts zur Auslegung der Grundfreiheiten hypothetischer Natur und damit unzulässig[60]. Entsprechend steigt das Gewicht der Zwischenstaatlichkeitsklausel[61]. Die Praxis der Kommission berücksichtigt das bereits. Bei einem rein lokalen Charakter von Beihilfen können Auswirkungen auf den zwischenstaatlichen Handel daher wohl verneint werden. Aber auch im Übrigen sind das Beihilfeverbot und die Grundfreiheiten – beide Ausprägungen des Gleichheitssatzes – wertungskonsistent auszulegen.

IV. Beihilfeverbot und Grundfreiheiten

Der Gleichheitssatz ist Fundament des Steuerrechts. Seine für das Steuerrecht der Union bedeutsamen Ausprägungen sind zahlreich, z.B. das Leistungsfähigkeitsprinzip, das Neutralitätsprinzip, die Wettbewerbsgleich-

57 Vgl. Rz. 197 a bis h Bekanntmachung der Europäischen Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, 2016/C 262/01.

58 Rz. 198 Bekanntmachung der Europäischen Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, 2016/C 262/01; vgl. auch schon EuGH v. 14.10.1987 – Rs. 248/84 – Deutschland/Kommission Rz. 18.

59 Vgl. z.B. EuGH v. 13.1.2000 – C-254/98 – TK-Heimdienst Rz. 22 ff.; v. 7.5.1997 – C-321 bis 324/94 – verb. Rs. Pistre ua Rz. 43 ff. mit abw. SA *Jacobs* v. Rz. 33 ff. (38 ff., 41 f.); v. 9.8.1994 – C-363/93 – Lancy Rz. 30 f., anders abw. SA *Tesauro* v. 28.6.1994, Rz. 27 ff.; anders auch das Große Kammer Urteil v. 13.6.2017 – C-591/15 – Gibraltar Rz. 33 ff.

60 EuGH v. 13.2.2014 – C-162/12 und C-163/12 sowie C-419/12 und 420/12 – verb. Rs. Crono Service et al. Rz. 34 ff. mit SA *Kokott* v. 26.9.2013, Rz. 26 ff.; v. 15.11.2016 – C-268/15 – de Schooten Rz. 47 ff.; v. 13.6.2017 – C-591/15 – Gibraltar Rz. 33 ff.

61 Dafür *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516 (2017), S. 66 f.

heit, das Kohärenzgebot etc. und eben die Grundfreiheiten und das Beihilfeverbot. Deshalb gilt das Gebot wertungskonsistenter Auslegung nicht nur im Hinblick auf die Zwischenstaatlichkeitsklausel sondern für das Beihilfeverbot insgesamt. Das muss man sich stets vor Augen halten, da die Grundfreiheiten in Beihilfefällen allgegenwärtig sind, auch wenn sie nicht immer offen zu Tage treten. Denn Beihilfen sind aufgrund ihrer selektiven Natur Ungleichbehandlungen. Da sie grundsätzlich nur inländischen Empfängern gewährt werden, ist ihre Kehrseite in vielen Fällen eine Benachteiligung ausländischer Unternehmen oder Unternehmensgruppen[62]. Nicht selten kommt daher zugleich eine Verletzung der Grundfreiheiten in Betracht. Dabei stellen sich zum einen Fragen der Abgrenzung der Kompetenzen der nationalen Gerichte und der Kommission[63] und zum anderen Fragen der materiellen Konkurrenz zwischen dem Regime der Grundfreiheiten und dem Beihilfenregime[64].

1. Zuständigkeitsverteilung zwischen der Kommission und den innerstaatlichen Gerichten im Beihilfeverfahren

Nach ständiger Rechtsprechung fällt es in die ausschließliche Zuständigkeit der Kommission, die dabei der Kontrolle durch die Unionsgerichte unterliegt, die Vereinbarkeit einer Beihilferegelung mit dem Binnenmarkt zu beurteilen. Alle nationalen Gerichte sind daher verpflichtet, aus einer Verletzung des Durchführungsverbots (Art. 108 Abs. 3 AEUV) entsprechend ihrem innerstaatlichen Recht sämtliche Folgerungen zu ziehen, einschließlich der Ungültigkeit von Rechtsakten zur Durchführung der Beihilfemaßnahmen[65].

In einem früheren Verfahrensstadium, wenn die Kommission erst einen Beschluss zur Eröffnung des Beihilfeprüfverfahrens nach Art. 108 Abs. 2 AEUV erlassen hat oder entgegengesetzt beschlossen hat, dass sie keine Einwände hat und dass nach ihrer vorläufigen Einschätzung keine un-

62 S.a. *Kube*/*Reimer*/*Spengel*, Tax Policy" Trends in the Allocation of Powers Between the Union and Its Member States, ecTAX REVIEW 2016, 247 ff. (256): zwei Seiten einer Medaillie.

63 Vgl. z.B. SA *Kokott* v. 2.7.2009 zu EuGH v. 17.11.2009 – C-169/08 – Consiglio dei Ministri (Sardische Tourismussteuer) Rz. 118 ff.

64 Vgl. z.B. EuGH v. 22.3.1977 – C-74/76 – Iannelli & Volpi Rz. 4.

65 ZB EuGH v. 18.7.2007 – C-119/05 – Lucchini Rz. 51 f.; v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy Rz. 37 ff.; SA *Kokott* vom 2.7.2009 zu EuGH v. 17.11.2009 – C-169/08 – Consiglio dei Ministri (Sardische Tourismussteuer), Rz. 118 ff. m. zahlr. Nw. aus der Rspr.; s.a. BFH v. 1.12.2015 – VII R 51/13 Rz. 21.

zulässige Beihilfe vorliegt, besteht nach BGH[66] und BVerwG[67] hingegen keine ganz strikte Bindung an diesen vorläufigen Kommissionsbeschluss. Der Gerichtshof hatte noch nicht Gelegenheit sich hierzu zu äußern. Jedenfalls müssen die nationalen Gerichte aber auch einem solchen vorläufigen Kommissionsbeschluss gebührend bei ihrer Entscheidungsfindung Rechnung tragen. Auch hier könnte u.U. wieder die Wahl des passenden richterlichen Prüfungsmaßstabes, nämlich einer bloßen Plausibilitätskontrolle, hilfreich sein. Danach besteht eine Vermutung dafür, dass die Einschätzung der Kommission zutrifft. Wer sie anficht, trägt eine hohe Darlegungs- und Beweislast. Ungewissheiten gehen zu Lasten desjenigen, der vom Kommissionsbeschluss abweichen will. Das ist aber noch eine offene Rechtsfrage.

2. Materielle Konkurrenz zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferegime

Hinsichtlich der materiellen Konkurrenz der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots gilt:

a) Das Primat der Grundfreiheiten in Bezug auf die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit der Maßnahme

Selbstverständlich müssen Beihilfen den übrigen Vorschriften des Unionsrechts entsprechen[68]. Genehmigte Beihilfen stellen keine Schutzschilde gegen mögliche sonstige Verstöße gegen das Unionsrecht dar[69]. Beihilfen dürfen daher nicht gegen die Grundfreiheiten verstoßen[70]. Allerdings muss es nicht immer zur Konkurrenz zu den Grundfreiheiten kommen. Es liegt auf der Hand, dass Subventionen nicht unionsweit gewährt werden müssen. Bei der gewährenden Verwaltung dürfen die Mitgliedstaaten vielmehr einen hinreichenden Grad an Integration verlan-

66 BGH v. 9.2.2017 – I ZR 91/15 – Flughafen Lübeck.
67 BVerwG v. 26.10.2016 – 10 C 3.15.
68 EuGH v. 24.11.1982 – C-249/81 – Kommission/Irland Rz. 18; v. 7.5.1985 – C-156/98 – Kommission/Deutschland Rz. 18; *Quigley*, European State Aid Law and Policy, 2015, S. 221 f.
69 ZB EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98 – Bundesrepublik/Kommission Rz. 78 ff. m. Nachw.
70 EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98 – Deutschland/Kommission Rz. 78; SA *Kokott* v. 2.7.2009 – C-169/08 Presidente del Consiglio die Ministri Rz. 134.

gen[71]. Diese den Beihilfen naturgemäß innewohnende „Selektivität" vermag noch keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten zu begründen[72]. Für eine Diskriminierung bedarf es insofern einer Selektivität plus[73].

Bei einem grenzüberschreitenden Bezug einer Beihilfe kommt es hingegen leicht zur Konkurrenz mit den Grundfreiheiten, da dem Beihilfenrecht aufgrund der Selektivität die Differenzierung innewohnt. Hier bieten die Grundfreiheiten den spezielleren Maßstab, indem sie von der grundsätzlichen Unzulässigkeit einer Differenzierung zwischen internem und grenzüberschreitendem Wirtschaften ausgehen. Ist aber ausnahmsweise eine solche, die Grundfreiheiten beeinträchtigende Differenzierung zulässig, was wohl nur in Bezug auf lediglich faktische oder indirekte Unterscheidungen in Betracht kommt, dann dürfte diese Differenzierung wahrscheinlich auch dem Beihilfeverbot standhalten. Denn in Bezug auf die Diskriminierung speziell grenzüberschreitenden Wirtschaftens bieten die Grundfreiheiten ein spezielles und dazu striktes Verbot. Insofern besteht ein Vorrang der Grundfreiheiten im Hinblick auf die Rechtfertigung einer differenzierenden nationalen Maßnahme.

b) Grundsätzlicher Vorrang des Beihilfeverbots bei den Rechtsfolgen

Bei gleichzeitigem Verstoß einer Maßnahme gegen die Grundfreiheiten und das Beihilfeverbot muss die Beihilfe zurückgefordert werden. Sie muss nicht etwa auf alle erstreckt werden, was die Rechtsfolge aus den Grundfreiheiten wäre.

71 EuGH v. 11.11.2014 – C-333/13 – Dano; v. 15.9.2015 – C-67/14 – Alimanovic.

72 EuGH v. 22.3.1977 – 74/76 – Iannelli & Volpi Rz. 9–12. *Quigley*, European State Aid Law and Policy, 2015, S. 218 ff.; *Schön*, State Aid in the Area of Taxation in Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2016, S. 393 ff. (399 f. Rz. 13-014); *Bacon*, State Aids and General Measures, Yearbook of European Law 1997, S. 269 ff. (295); *Rossi-Maccanico*, EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control, EC Tax Review 2013, 19 (27 f.); s.a. *Micheau*, Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The Example of Taxation, European Taxation 2012, 210 (214); *Staes*, The Combined Application of the Fundamental Freedoms and the EU State Aid Rules: In Search of a Way Out of the Maze, INTERTAX 2014, 106 (116 ff. und 120).

73 S.a. SA *Darmon* v. 17.3.1992 zu EuGH v. 17.3.1993 – C-72 und 73/91 – verb. Rs. Sloman Neptun Rz. 62.

Ein und dieselbe Maßnahme kann zwar nicht denselben Steuerpflichtigen zugleich als Beihilfe begünstigen und in seinen Grundfreiheiten beeinträchtigen. Jedoch könnte ein Steuerpflichtiger dadurch in seinen Grundfreiheiten beeinträchtigt werden, dass ein anderer beihilferechtswidrige steuerliche Vergünstigungen erhält. Beispielsweise stellte die sardische „Luxussteuer" auf touristische Landungen, die nur von gebietsfremden Luftverkehrsunternehmen erhoben wurde, zugleich eine Beihilfe zugunsten der gebietsansässigen und eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit der gebietsfremden Luftverkehrsunternehmen dar[74]. Daraus ergeben sich widerstreitende Rechtsfolgen. Rechtsfolge eines Verstoßes gegen das Beihilfeverbot ist die Verpflichtung zur Rückgängigmachung des rechtswidrig gewährten Vorteils zu Lasten des Steuerpflichtigen, Rechtsfolge eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten zunächst die Erstreckung des Vorteils auf alle anderen Steuerpflichtigen, die sich in vergleichbarer Lage befinden. Damit stellt sich die Frage, welcher der kollidierenden Rechtsfolgen Vorrang einzuräumen ist: aus Anwaltsperspektive den Grundfreiheiten[75], aber das Subsidiaritätsprinzip könnte dafür sprechen, die Vorrangfrage der nationalen Rechtsordnung zu überlassen[76]. Dementsprechend überließ es der Gerichtshof im Urteil zur sardischen Luxussteuer dem vorlegenden Gericht angemessene Folgen aus dem gleichzeitigen Verstoß gegen das Beihilfeverbot und die Grundfreiheiten zu ziehen[77].

Im Übrigen gebührt dem Beihilfenregime als der spezielleren Regelung im Hinblick auf die Rechtsfolge Vorrang[78]. Die Grundfreiheiten gebieten die Vorteilserstreckung nur vorläufig, bis der nationale Gesetzgeber tätig geworden ist. Dieser kann frei entscheiden, wie er die Diskriminierung endgültig beseitigt. Dagegen ist mit den Worten des Gerichthofs die „Aufhebung einer rechtswidrigen Beihilfe durch Rückforderung die logische Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit"[79]. Jedoch birgt

74 EuGH v. 17.11.2009 – C-169/08 – Presidente del Consiglio di Ministri v. Regione Sardegna.

75 *Jennert/Ellenrieder*, Unternehmensbesteuerung im Lichte des EU-Beihilferechts, EWS 2011, 305 ff. (310).

76 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilfenrecht und Besteuerung, IFSt Schrift Nr. 473, 2011, S. 19 f.

77 EuGH v. 17.11.2009 – C-169/08 – Presidente del Consiglio die Ministri v. Regione Sardegna Rz. 64 f.

78 Ebenso *Szudoczky*, The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation, 2014, S. 699 ff. (731 f.); *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht, 2014, S. 94 f.

79 EuGH v. 20.9.2001 – C-390/98 – Banks Rz. 74 m.z.Nw.

die an sich gebotene Rückforderung von Fiskalbeihilfen zahlreiche Probleme, auf die im Folgenden einzugehen ist.

V. Rechtsfolgen fiskalischer Beihilfen

Ist ein allgemeines Steuergesetz ausnahmsweise (s.o.) als Beihilfe zu werten, droht im Hinblick auf die gebotene Rückforderung des Vorteils eine juristische Teufelsküche[80]. Sie beginnt schon mit der Rechtsunsicherheit während der gesamten Dauer des Beihilfeprüfverfahrens vor der Kommission, anschließend vor dem Gericht und ggf. vor dem Gerichtshof. Die Rückforderung einer Beihilfe soll die Wettbewerbsbedingungen ohne die Beihilfe wieder herstellen. Aber die mit dem Beihilfeprüfverfahren verbundene Rechtsunsicherheit soll die Wettbewerbssituation für die betroffenen Unternehmen nicht verschlechtern[81]. Das hieße, um mit Generalanwalt *Geelhoed* zu sprechen: den Teufel durch den Beelzebub austreiben[82].

Sodann besteht die Beihilfe ja nicht in der Besteuerung, sondern umgekehrt in der zu niedrigen oder gar der Nichtbesteuerung[83]. Damit zeigt sich auch, worum es bei Rechtsmitteln gegen fiskalische Beihilfen oft gehen mag: um die Abwehr einer als zu hoch, als ungerecht oder einfach als unvorteilhaft empfundenen Besteuerung. Dagegen gibt das Beihilferecht aber normalerweise keinen Rechtsschutz. Das Beihilferecht soll eine Begünstigung von Konkurrenten verhindern, nicht aber eine eigene Besteuerung vermeiden. Nur eine *diskriminierende* Besteuerung kann wegen Verstoßes gegen die *Grundfreiheiten* unanwendbar und zurück zu zahlen sein.

1. Nachbesteuerung?

Rechtsfolge des Beihilfeverbots ist dagegen die *Rückforderung* der Beihilfe. Bei fiskalischen Beihilfen hieße das eigentlich Nachbesteuerung

80 Eine Modifizierung der Rechtsfolgen daher erwägend *Hey*, EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, StuW 2015, 331 ff. (336 f.).

81 Vgl. *Pastoriza*, The Recovery Obligation and the Protection of Legitimate Expectations: The Spanish Experience in Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 247 ff., 280.

82 SA *Geelhoed* v. 18.9.2003 zu EuGH v. 29.4.2004 – C-308/01 – Gil Insurance Rz. 75.

83 Vgl. a. EuGH v. 22.11.2001 – C-53/00 – Ferring Rz. 20 ff.

der bisher nicht besteuerten Personen. Das wäre dann die gebotene „Rückforderung" der Beihilfe, wie der Gerichtshof in Bezug auf eine Verbrauchsteuer bereits entschieden hat[84]. Ein allgemeiner Rechtsgrundsatz nicht nur nationalen Verfassungsrechts[85] sondern auch des Rechts der Europäischen Union ist jedoch der Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht[86]. Daher hilft der Vorrang des Unionsrechts insoweit nicht problemlos weiter. Gegen die Rückwirkung bzw. eine rückwirkend erweiterte Anwendung auch nicht notifizierter Steuergesetze spricht schließlich, dass es sich um aufgedrängte Beihilfen handelt. Der Steuerpflichtige konnte sich nicht wehren. Er muss das Gesetz befolgen. Selbst wenn er wollte,

84 EuGH v. 21.12.2016 – C-164/15 P und C-165/15 P – verb. Rs. Aer Lingus et al. Rz. 95.

85 Art. 170 Verf. Belgien: „§ 1 – Eine Steuer zugunsten des Staates darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden …"; § 43 GG Dänemark: „Steuern können ausschließlich durch Gesetz erhoben, verändert oder aufgehoben werden; …"; § 113 Verf. Estland: „Staatliche Steuern, Lasten und Gebühren, Strafen und Pflichtversicherungsbeiträge werden durch Gesetz festgelegt."; § 61 Verf. Finnland: „Die Erhebung von Steuern, einschließlich der Zölle, auf bestimmte oder unbestimmte Zeit wird durch Gesetz geregelt. Dasselbe gilt von der Aufhebung oder Abänderung einer bestehenden Steuer sowie von öffentlichen Lasten." Art. 34 Verf. Frankreich: „Durch Gesetz werden geregelt: … – die Steuerbemessungsgrundlagen, die Steuersätze und das Verfahren zur Erhebung von Steuern und Abgaben aller Art; …" i.V.m. Art. 14 der Französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte: „Alle Bürger haben das Recht, selbst oder durch ihre Vertreter die Notwendigkeit der öffentlichen Abgabe festzustellen, diese frei zu bewilligen, ihre Höhe, Veranlagung, Eintreibung und Dauer zu bestimmen."; Art. 127 Abs. 3 Verf. Litauen: „Die Steuern, die anderen Abgaben an die Haushalte und die Gebühren werden durch die Gesetze der Republik Litauen festgelegt."; Art. 99 Verf. Luxemburg: „Keine Abgabe zu Nutzen des Staates kann anders, als durch ein Gesetz eingeführt werden …"; Art. 104 Verf. Niederlande: „Reichssteuern werden kraft eines Gesetzes erhoben. Andere Reichsabgaben werden durch Gesetz geregelt." § 5 Finanz-Verf.G Österreich: „Öffentliche Abgaben können vorbehaltlich der Bestimmungen der § 7 Abs. 5 und 8 Abs. 5 nur auf Grund von Gesetzen erhoben werden." Art. 84 Verf. Polen: „Jedermann ist verpflichtet, den im Gesetz bestimmten öffentlichen Lasten und Pflichten, insbesondere seiner Steuerpflicht, nachzukommen."; Art. 87 Verf. Slovenien: „Rechte und Pflichten von Staatsbürgern und anderen Personen kann die Staatsversammlung nur durch Gesetz festlegen." Art. 59 Abs. 2 Verf. Slowakei: „Steuern und Abgaben können festgesetzt werden durch Gesetz oder auf gesetzlicher Grundlage." Art. 24 Abs. 2 Verf. Zypern: „No such contribution by way of tax, duty or rate of any kind whatsoever shall be imposed save by the authority of law."

86 Vgl. a. SA *Colomer* v. 11.1.2005 zu EuGH v. 10.3.2005 – C-491/03 – Hermann Rz. 25.

kann er sich nicht selbst den Steuersatz heraufsetzen oder sich einem Steuergesetz unterwerfen, dessen Tatbestand er nicht erfüllt. Kann man die Unternehmen unter solchen Umständen „in das Messer des Beihilferechts laufen …" lassen[87]? Eine rückwirkende Besteuerung ohne gesetzliche Grundlage allein auf „Grundlage" des unionsrechtlichen Beihilfeverbots bzw. des Gebots, unionsrechtswidrige Beihilfe zurückzufordern[88] bleibt also grundsätzlich problematisch.

2. Steuerrückzahlung?

Es bleiben zwei alternative Rechtsfolgen: Erstreckung der Beihilfe auf alle. Das ist die Rechtsfolge, die sich – vorläufig – bei Verstößen gegen die Grundfreiheiten ergibt: Erstreckung der Besserbehandlung bis der Gesetzgeber tätig geworden ist. Der Staat müsste also erhobene Steuergelder zurückzahlen, eine Rechtsfolge, die sicherlich bei den Betroffenen gut ankäme[89]. Sie widerspricht aber der Wertung des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV, wonach sogar lediglich nicht genehmigte Beihilfen nicht durchgeführt werden dürfen und außerdem auch der ständigen Rechtsprechung. Danach sind rechtswidrige Beihilfen zurückzufordern[90], sogar wenn sie

87 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516 (2017), S. 67: Das „wäre verantwortungslos".

88 Art. 16 VO 2015/1589, Rückforderung von Beihilfen: „(1) In Negativbeschlüssen hinsichtlich rechtswidriger Beihilfen entscheidet die Kommission, dass der betreffende Mitgliedstaat alle notwendigen Maßnahmen ergreift, um die Beihilfe vom Empfänger zurückzufordern (im Folgenden „Rückforderungsbeschluss"). Die Kommission verlangt nicht die Rückforderung der Beihilfe, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstoßen würde."

89 EuG. v. 23.3.2017 – T-20/17 – Ungarn/Kommission Rz. 15 ff.; European Commission, Decision of 4.11.2016, C(2016) 6929 final, Ziff. 96: Steuer rückwirkend aufheben; diskutiert auch in der mündlichen Verhandlung vom 6.7.2017 zum Fall ANGED, verb. Rs. C-233 bis 237/16; in Aussicht genommen von Ungarn (Werbesteuer), vgl. EuG v. 23.3.2017 – T-20/17 – Ungarn/Kommission Rz. 15 ff.

90 EuGH v. 9.6.2011 – C-71/09 – Venezia vuole vivere Rz. 181 m.Nw.; v. 8.12.2011 – C-275/10 – Residex Rz. 29 ff.; v. 20.9.2001 – C-390/98 – Banks Rz. 74 ff. S.a. Bekanntmachung der Kommission, Rechtswidrige und mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfen: Gewährleistung der Umsetzung von Rückforderungsentscheidungen der Kommission in den Mitgliedstaaten, (2007/C 272/05), Ziff. 7. ff.; *Kube/Reimer/Spengel*, Tax Policy" Trends in the Allocation of Powers Between the Union and Its Member States, ecTAX REVIEW 2016, 247 ff. (257).

nur formell rechtswidrig sind und erst recht, wenn sie (auch) materiell rechtswidrig sind. Das Rückforderungsgebot gilt nach der Rechtsprechung sogar entgegen nationaler Vorschriften zum Vertrauensschutz, zur Rechtsicherheit[91] und zur Rechtskraft[92]. Zudem hat der Gerichtshof schon mehrfach entschieden, dass die Schuldner einer Abgabe sich nicht darauf berufen können, dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen. Vielmehr kann die Rechtswidrigkeit einer Beihilfe die Rechtmäßigkeit der Steuer selbst nicht beeinträchtigen[93].

3. Urteilsfolgenbeschränkung (ex tunc)?

Die andere zur schwierigen Nachbesteuerung alternative Rechtsfolge ist die Urteilsfolgenbeschränkung. Diese Rechtsprechung wurde allerdings für Vorabentscheidungsverfahren entwickelt, wohingegen Beihilfen oft, aber nicht nur Gegenstand von Vertragsverletzungsverfahren sind. Ausnahmsweise, wenn die Rechtslage unklar und für den Staat kaum ersichtlich war, schwer wiegende wirtschaftliche Folgen drohen und es sich um den ersten Rechtstreit dieser Art vor dem Gerichtshof handelt („erster Staat-Regel"), kann der Gerichtshof danach die Folgen eines Urteils auf eine ex nunc-Wirkung begrenzen. Die „erster Staat-Regel" soll dabei die Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten gewährleisten. Ein Mitgliedstaat soll sich nicht auf den Vorteil der ex nunc-Wirkung des ihn betreffenden Urteils berufen können, wenn ein anderer Mitgliedstaat aufgrund eines ähnlichen früheren Verfahrens brav Steuern ex tunc rückerstattet hat. Außerdem hätte sich dieser Mitgliedstaat ja an dem früheren Verfahren beteiligen können, das zudem die Rechtslage geklärt hat[94].

Die Rechtsfolge – „Rückforderung" der Beihilfe in Form der Nachbesteuerung – würde dann also nur ex nunc, ab dem Urteilsspruch gelten. Ein *Besteuerungsgebot* pro futuro ergibt sich aber weder aus dem Beihilfe-

91 EuGH v. 20.3.1997 – C-24/95 – Alcan.

92 EuGH v. 11.11.2015 – C-505/14 – Klausner Holz. *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516 (2017), S. 14 f.

93 EuGH v. 15.6.2006 – C-393/04 – Air Liquide Rz. 43 ff.; v. 20.9.2001 – C-390/98 – Banks Rz. 80; v. 6.10.2015 – Rs. C-66/14 Rz. 21.

94 EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04 – Meilicke Rz. 38 ff.; s.a. *Rosenkranz*, Die Beschränkung der Rückwirkung von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs, 2015; *Kokott/Henze*, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen in Steuersachen, NJW 2006, 177 ff.

verbot, dessen „logische Folge" die Rückforderung ist (s.o.), noch verträgt es sich mit der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten.

4. Ergebnis zu V.

Für die Konkurrenz von Grundfreiheiten und Beihilfeverbot gilt daher im Ergebnis: bei Einzelbeihilfen die Rechtsfolge aus dem Beihilfeverbot, d.h. Rückforderung. Bei Beihilfen durch allgemeine Gesetze kommt eine Nachbesteuerung aufgrund des Vorbehalts des Gesetzes hingegen nicht ohne weiteres in Betracht.

VI. Zusammenfassung

Ich denke, die vorangegangen Erwägungen haben gezeigt, dass die Beurteilung allgemeiner Steuergesetze als Beihilfen vielfältige Probleme aufwirft.

Vor diesem Hintergrund lässt sich der Beihilfetatbestand folgendermaßen konturieren:

1. Im Einklang mit der Rechtsprechung und Praxis der Kommission: Festhalten an der getrennten Prüfung von Vorteil und Selektivität. Die Vorteilsprüfung dient zum Aussortieren von Evidenzfällen – von allgemeinen Steuergesetzen, bei denen eine vertiefte Beihilfeprüfung offensichtlich unangemessen ist.
2. Das Beihilfeverbot ist Ausdruck des Gleichheitsgebots, welches wiederum Fundament des Steuerrechts ist. Beim Gleichheitsgebot sind die *richterlichen Prüfungsmaßstäbe*, die richterliche Kontrolldichte entscheidend. Ein strenger Prüfungsmaßstab führt im Zweifel zur Unanwendbarkeit des nationalen Steuergesetzes. Einer bloßen Plausibilitätskontrolle darauf hin, ob die vom Gesetzgeber getroffenen Unterscheidungen eine vernünftige Basis haben, halten hingegen die allermeisten Gesetze stand. Welcher Prüfungsmaßstab gilt, hängt von der Art der Unterscheidung ab. Im Wirtschafts- und Steuerrecht gilt normalerweise ein niedriger Prüfungsmaßstab. Exportsubventionen, auch in Form allgemeiner Gesetze, unterliegen hingegen strengster Prüfung.
3. Im Übrigen ist auf Wertungskonsistenz bei den Grundfreiheiten und dem Beihilfeverbot zu achten. Bei den Grundfreiheiten misst die Rechtsprechung der Voraussetzung des grenzüberschreitenden Bezugs in letzter Zeit mehr Gewicht bei. Entsprechend gewinnt die Zwi-

schenstaatlichkeitsklausel als Voraussetzung des Beihilfeverbots an Boden.

4. Auf der Rechtfolgenseite des Beihilfeverbots ist der Vorbehalt des Gesetzes im Steuerrecht zu beachten. Er ist ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts. Eine Nachbesteuerung ohne Rechtsgrundlage ist daher auch unionsrechtliche problematisch.

Trotz all dieser Schwierigkeiten ist das Beihilfeverbot von großer Bedeutung für den Binnenmarkt. Die Kommission, die nationalen und die Europäischen Gerichte stellen sich den Herausforderungen in bewährter Kooperation.

Verfahrensrechtliche Aspekte steuerlicher Beihilfen

Prof. Dr. *Marcel Krumm*
Westfälische Wilhelms-Universität Münster

I. Der Vollzug des Beihilferechts als gestuftes Verwaltungsverfahren im europäischen Verwaltungsverbund

II. Das Verfahren der Beihilfekontrolle

III. Die Verwirklichung des beihilferechtlichen Durchführungsverbotes im Steuerrecht

1. Durchführungsverbot und die Funktion des nationalen Rechtsschutzes im System der Beihilfekontrolle
2. Materielle Prüfungskompetenz: Auslegung und Anwendung des Beihilfebegriffs
3. Formelle Prüfungskompetenz: Missachtung der Verpflichtung zur Durchführung eines Notifizierungsverfahrens

IV. Vergangenheitsbewältigung im Anschluss an einen Negativbeschluss der Kommission

1. Die Kommissionsentscheidung über die Beihilferegelung
   a) Entscheidungsprogramm der Kommission in Bezug auf das Vorliegen einer Beihilfe und die Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt
   b) Grenzen der Durchsetzung der Wettbewerbsordnung, insbesondere: Vertrauensschutz
      aa) Art. 16 Abs. 1 Satz 2 VerfVO als Teil des Entscheidungsprogramms
      bb) Insbesondere der Vertrauensschutz als „allgemeiner Grundsatz" des Art. 16 Abs. 1 Satz 2 VerfVO
         (1) Vertrauensschutz und Selbstbindung aufgrund von Handlungen der Kommission
         (2) Vertrauen in das beihilferechtswidrige Parlamentsgesetz(?)
      cc) Verjährung nach Art. 15 VerfVO
   c) Gerichtliche Kontrolle der Kommissionsentscheidung und Kontrolldichte
2. Die „Rückforderung" als Frage des konkret-individuellen Verwaltungsrechtsverhältnisses
   a) Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers auf abstrakt-genereller Ebene als Weichenstellung für das konkret-individuelle Rechtsverhältnis
   b) Fortbestand der beihilferechtswidrigen Norm
      aa) Vorteilsentziehung bei steuerrechtlichen Beihilferegelungen
      bb) Verwirklichung der „Rückforderung" im Einzelfall
         (1) Verfahrensrechtliche Verwirklichung der „Rückforderung" beim (unmittelbar) Begünstigten

(a) Unionsrechtliche Unzulänglichkeit des nationalen Steuerverfahrensrechts mit Blick auf beihilferechtswidrige Steuerbescheide
(b) Unionsrechtskonforme Vervollständigung des Verfahrensrechts durch Rechtsfortbildung?
(2) Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bzw. des § 130 Abs. 1 AO „analog"
(3) Irrelevanz der Festsetzungsverjährung
cc) Rechtsschutzfragen
V. (Rechtspolitische) Bewertung

I. Der Vollzug des Beihilferechts als gestuftes Verwaltungsverfahren im europäischen Verwaltungsverbund

Das Verfahrensrecht dient (u.a.) der Verwirklichung des materiellen Rechts, hat neben dieser Bewirkungsfunktion aber auch eine Schutzfunktion zugunsten des Bürgers. Beiden Anliegen kommt es dadurch nach, dass es den realen Entscheidungsvorgang normativ strukturiert, Handlungsformen mit klarer Form und vorhersehbaren Rechtsfolgen (Speicherfunktion) vorhält, die für die Verwirklichung des materiellen Rechts notwendigen Eingriffsbefugnisse benennt, Rechtspositionen gewährt und zugleich ihre Grenzen bestimmt. Bezieht man diese Aussage auf steuerliche Beihilfen, treten zwei Verfahrensebenen hervor: Erstens, das von der Europäischen Kommission (im Folgenden: Kommission) geführte Beihilfeverwaltungsverfahren in Ansehung der steuerlichen Regelung und, zweitens, die (verschiedenen) Verfahrensrechtsverhältnisse in den konkret-individuellen Einzelfällen zwischen den Steuerpflichtigen, welche die Vorteile der steuerlichen Regelung behalten wollen bzw. diese begehren, einerseits und den mitgliedstaatlichen Finanzverwaltungen andererseits.

Wenn wir uns mit verfahrensrechtlichen Aspekten beschäftigen, ist Gegenstand der Betrachtung daher der Normvollzug im europäischen Verwaltungsverbund[1]. Bezogen auf das Beihilferecht liegt eine vertikale Vollzugsstruktur vor, die sowohl in Ansehung der Verwaltungsträger als auch

1 Zum Begriff und den verschiedenen Verbundformen nur *von Arnauld* in Terhechte, Verwaltungsrecht der Europäischen Union, 2011, § 2 Rz. 11 ff.; *Sydow*, Die Verwaltung 34 (2001), S. 517 (521).

der Rechtsschutzorgane am Trennungsgrundsatz festhält[2]. Typologisch geht es um ein gestuftes Verwaltungsverfahren[3]: Mit der Kommission (Beihilfe- und Rückforderungsentscheidung im Verhältnis zum Mitgliedstaat) und der nationalen Behörde (Rückforderungsumsetzung im Verhältnis zum Bürger, hier dem Steuerpflichtigen) existieren zwei Entscheidungsebenen. Die Verantwortungsbeiträge der Entscheidungsträger müssen erkennbar und voneinander trennbar sein[4]. Dies bedingt vor allem eine Abgrenzung hinsichtlich der Verantwortlichkeiten, der Entscheidungsprogramme und der Maßstäbe für die getroffenen Entscheidungen, die Bestimmung von Bindungen und natürlich auch die Ordnung der Rechtsschutzebenen mit etwaigen Präklusionswirkungen. Weil es um den Vollzug von Unionsrecht geht, wird das nationale Recht zudem teilweise vom Unionsrecht überformt. Im Ausgangspunkt gilt zwar die sog. Organisations- und Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten (vgl. Art. 4 Abs. 2 EUV und Art. 197, 291 Abs. 1 AEUV), die im Verhältnis zum Bürger nach Maßgabe des nationalen Rechts tätig werden. Dieser Grundsatz erfährt indes substanzielle Relativierungen[5]. So ist es schon länger Gemeingut eines europäisierten Verwaltungsrechts, dass (gerade) das Beihilfeverbot nicht bloß in materieller Hinsicht zu einer negativen Rechtsangleichung führt[6], sondern (vor allem) über den Grundsatz der Effektivität und einzelne Normen der Beihilfeverfahrensverordnung (VO [EU] 2015/1589 vom 13.7.2015, im Folgenden: VerfVO) auch im Bereich des Verwaltungsverfahrensrechts eine unitarisierende Wirkung entfalten kann.

2 *Röhl* in Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band 2, 2. Aufl. 2012, § 30 Rz. 51; OVG Berlin-Brandenburg v. 17.10.2011 – 10 S 22/11, juris Rz. 37.

3 *Kahl*, Der Staat 50 (2011), 353 (367 ff.); *Pache*, VVDStRL 66 (2011), S. 106 (129).

4 OVG Berlin-Brandenburg v. 17.10.2011 (Fn. 2), Rz. 37.

5 Siehe hierzu und vor allem auch zu der Frage, ob die Verfahrensautonomie nur einen tatsächlichen Befund beschreibt oder auch einen normativen Gehalt hat *Augsberg* in Terhechte (Fn. 1), § 6 Rz. 21; *v. Danwitz*, Verwaltungsrechtliches System und Europäische Integration, 1996, S. 302 ff.; *Kadelbach*, Allgemeines Verwaltungsrecht unter europäischem Einfluss, 1999, S. 108 ff.; *Schroeder*, AöR 129 (2004), S. 2 (22 ff.); *Streinz* in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band 10, 3. Aufl. 2012, § 218 Rz. 15 ff.

6 *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, S. 184 f.; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 9.1 ff.

Ich möchte dabei zwei thematische Beschränkungen vorwegschicken: Ich werde mich nur solchen Beihilfen widmen, die bereits auf abstrakt-genereller Ebene angelegt sind, d.h. eine gesetzliche Regelung zeichnet eine Begünstigung bereits für eine Vielzahl von Fällen vor und diese Begünstigung hat Beihilfecharakter. In der Terminologie der VerfVO ist letzteres eine Beihilferegelung. Ich würde hierzu ungeachtet der fehlenden (unmittelbaren) Außenverbindlichkeit auch Verwaltungsanweisungen und damit vor allem den sog. Sanierungserlass rechnen[7]. Des Weiteren werde ich mich vorrangig den „neuen Beihilfen" widmen. Denn hier stellt sich das Problem der Vergangenheitsbewältigung und es werden die eingangs genannten verfahrensrechtlichen Fragestellungen angesprochen. Bereits bestehende Beihilfen, die erst im Zuge einer fortlaufenden Überprüfung für rechtswidrig erachtet werden, bleiben hingegen außen vor. Sie sind als rechtmäßig anzusehen, solange die Kommission nicht ihre Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt festgestellt hat[8]. Rückabwicklungsprobleme in Ansehung konkret-individueller Einzelfälle stellen sich hier typischerweise nicht.

II. Das Verfahren der Beihilfekontrolle

Über die Einhaltung des Beihilfeverbotes wacht die Kommission. Sie entscheidet – unter gerichtlicher Kontrolle durch den EuGH –, ob eine Beihilfe vorliegt, und sie erklärt eine solche nach Maßgabe der Art. 107 Abs. 2 AEUV und Art. 107 Abs. 3 AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar. Dem Rat kann im Beihilfeaufsichtsrecht zwar auch eine Zuständigkeit zufallen (vgl. Art. 108 Abs. 2 Unterabs. 3 AEUV), diese prägt aber nicht den Vollzugsalltag. Hier ist es allein die Kommission, die für die Kontrolle der beihilferechtlichen Vorgaben zuständig ist, die Verwaltungsverfahren führt und diese mit einer Entscheidung abschließt.

Die Vorstellung, dass die Kommission flächendeckend von sich aus die Einhaltung der beihilferechtlichen Vorschriften kontrolliert bzw. kontrollieren kann, ist indes lebensfremd. Die Säulen, auf denen die Beihilfekontrolle ruht, sind andere. Dies ist zuvorderst, *erstens*, die Mitwirkungspflicht der Mitgliedstaaten im Rahmen der primär dezentral ausgestalteten Beihilfeaufsicht. Für sog. neue Beihilfen gilt ein „präven-

7 Für eine Beihilferegelung in Gestalt von Verwaltungsanweisungen auch bereits *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011, S. 12 f.; *Glatz*, IStR 2016, 447 (447 f.); *Reimer*, NVwZ 2011, 263 (267).

8 EuGH v. 18.11.2010 – Rs. C-322/09, ECLI:EU:C:2010:701 – NDSHT/Kommission Rz. 52.

tives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt“[9], d.h. die Kommission ist vor der beabsichtigten Einführung einer solchen Beihilfe durch den Mitgliedstaat zu unterrichten (sog. Notifizierungspflicht). Dazu müssen die Mitgliedstaaten im Rahmen einer Art „Selbstveranlagung“[10] unter Berücksichtigung der gesamten (bekannten) Konkretisierungen durch Kommission und EuGH ex ante einschätzen, ob eine Beihilfe vorliegt oder nicht. *Zweitens*, basiert der Beihilfevollzug auf der Kontrolle und Initiative etwaiger Mitbewerber. Sie sind mit dem subjektiven Recht auf Beachtung der beihilferechtlichen Normen und vor allem des Durchführungsverbotes ausgestattet, können Informationen einklagen und letztlich sogar den an den Begünstigten adressierten Steuerbescheid (dritt-)anfechten[11]. Diese subjektiven Rechte der Mitbewerber sind weitgehend Konsens[12] und gelten auch für das Steuerrecht[13]. Schließlich, *drittens*, bildet eine weitere Vollzugssäule das sog. Durchführungsverbot: Ein Mitgliedstaat darf eine Maßnahme vor der Entscheidung der Kommission nicht durchführen (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV). Über die Einhaltung dieses unmittelbar mit Anwendungsvorrang wirkenden Verbotes wachen die nationalen Gerichte. Dies tun sie nicht nur anlässlich von Konkurrentenklagen, sondern davon losgelöst als Ausfluss einer objektiv-rechtlichen Kontrollfunktion (dazu noch III.). Auch auf diesem Wege kann die Kommission von einem beihilferechtlich relevanten Sachverhalt Kenntnis erlangen.

9 *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.56; *Nowak* in Frankfurter Kommentar zum EU-Recht, 2017, Art. 107 AEUV Rz. 4.

10 *Jaeger* in Holoubek/Lang, Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht, 2006, S. 145 (149).

11 „Konkurrentenklage“ mit dem Ziel, dass der Begünstigte den Vorteil nicht erhält, vgl. für einen Umlagebescheid BVerwG v. 16.12.2010 – 3 C 44/09, BVerwGE 138, 322, s. dazu auch BVerfG v. 29.10.2015 – 2 BvR 1493/11, NVwZ 2016, 238, wonach – entgegen BVerwG v. 16.12.2010, a.a.O., – keine Frist gelten soll.

12 BVerwG v. 26.10.2016 – 10 C 3/15, BVerwGE 156, 199; BVerwG v. 16.12.2010 (Fn. 11); BGH v. 9.2.2017 – I ZR 91/15, EuZW 2017, 312; *Ehlers*, DVBl. 2014, 1 (6); *Staebe*, Rechtsschutz bei gemeinschaftswidrigen Beihilfen vor europäischen und deutschen Gerichten, 2001, S. 196 ff.; *Weiß*, ZHR 180 (2016), S. 80 (123 ff.) jew. m. w. Nachw.; **a.A.** *Schneider*, DVBl. 1996, 1301 (1306 f.).

13 Siehe *Blumenberg/Kring* (Fn. 7), S. 40 f.; *Bode*, FR 2011, 1034 (1042); *Cordewener/Henze*, FR 2016, 756 (758); *Englisch*, (Fn. 6), Rz. 9.61; *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, 2011, S. 339 ff.

Führt die Kommission ein beihilferechtliches Verfahren durch, dann sieht die VerfVO hierfür bis zu zwei Stufen vor: Es gibt ein vorläufiges und gegebenenfalls ein förmliches Verfahren. Im vorläufigen Verfahren kann die Sache dann bereits ihr Ende finden, wenn ohne weiteres festgestellt werden kann, dass keine Beihilfe vorliegt oder zumindest die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gegeben ist (Art. 4 Abs. 2, Abs. 3 VerfVO). Ist dies nicht der Fall, so wird das förmliche Prüfverfahren eröffnet. Am Ende sind drei Entscheidungen denkbar:

- Die Kommission kann beschließen, dass eine mitgliedstaatliche Regelung keine Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt (s. Art. 9 Abs. 2 VerfVO).
- Sie kann ferner beschließen, dass eine Beihilfe vorliegt, kann diese aber nach Maßgabe des Art. 107 Abs. 2 AEUV oder Art. 107 Abs. 3 AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklären (sog. Positivbeschluss, s. Art. 9 Abs. 3 VerfVO).
- Schließlich kann der Beschluss dahingehend lauten, dass eine binnenmarktinkompatible Beihilfe vorliegt, d.h. eine Genehmigung wird versagt und es wird beschlossen, dass die Beihilfe nicht eingeführt werden darf bzw. wieder rückgängig zu machen ist (sog. Negativbeschluss, vgl. Art. 9 Abs. 5 VerfVO).

III. Die Verwirklichung des beihilferechtlichen Durchführungsverbotes im Steuerrecht

1. Durchführungsverbot und die Funktion des nationalen Rechtsschutzes im System der Beihilfekontrolle

Ein Mitgliedstaat darf eine Maßnahme vor der Entscheidung der Kommission nicht durchführen (s. bereits II.). Dieses sog. Durchführungsverbot gilt nicht nur, wenn und solange ein Notifizierungsverfahren anhängig ist. Es gilt (erst recht) auch dann, wenn ein solches nicht durchgeführt wurde (vgl. Art. 3 VerfVO)[14].

Die Verwirklichung des beihilferechtlichen Durchführungsverbotes ist vor allem eine Aufgabe der nationalen Gerichte. Diese Aufgabe obliegt ihnen in jedem Streitverfahren, in dem eine beihilfe-verdächtige Norm entscheidungserheblich ist. Denn das Durchführungsverbot gilt unmit-

14 EuGH v. 21.11.2013 – Rs. C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755 – Deutsche Lufthansa Rz. 29; EuG v. 16.10.2014 – Rs. T-129/13, ECLI:EU:T:2014:895 – Alpiq RomIndustries und Alpig RomEnergie Rz. 58.

telbar[15] und die hiermit (direkt) kollidierende steuerliche Beihilferegelung ist (insoweit) nicht anwendbar. Ein auf dieser nationalen Regelung beruhender Steuerbescheid ist mithin rechtswidrig. Um das spezifisch beihilferechtliche Normprüfungsprogramm zu aktivieren, bedarf es also nicht unbedingt einer – durchaus zulässigen (s. bereits II.) – Drittanfechtungsklage eines Konkurrenten. Dies zeigt der Vorlagebeschluss zu § 6a GrEStG[16] anschaulich. Der BFH verwirklicht hier die ihm objektiv-rechtlich zugedachte „Schutzaufgabe"[17]. Dass der EuGH gelegentlich nur die Rechte des Wettbewerbers hervorhebt[18], darf insoweit nicht irritieren[19]. Dies alles gilt für die nationalen Finanzbehörden sinngemäß. Auch sie haben das Durchführungsverbot bereits von Amts wegen zu beachten[20].

Die „Arbeitsteilung" zwischen dem nationalen Gericht, dem EuGH und der Kommission folgt dabei dem Anliegen des Durchführungsverbotes, nämlich u.a. die Kommission nicht vor vollendete Tatsachen zu stellen und ihre Entscheidungszuständigkeit zu wahren: Die nationalen Gerichte haben nur zu prüfen, ob (materiell) eine Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt[21] und – da es um eine Missachtung des Art. 108 AEUV geht – ob (formell) gegen die Notifizierungspflicht verstoßen wor-

15 Siehe bereits EuGH v. 15.7.1964 – 6/64, ECLI:EU:C:1964:66 – Costa/ENEL; dann EuGH v. 11.12.1973 – Rs. 120/73, ECLI:EU:C:1973:152 – Lorenz; später z.B. EuGH v. 21.10.2003 – Rs. C-261/01 u.a., ECLI:EU:C:2003:571 – van Calster und Cleeren Rz. 63 f.

16 BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381.

17 *Bode*, FR 2011, 1034 (1037); *Cordewener/Henze*, FR 2016, 756 (758); *Lang*, Bericht zum 17. ÖJT, Band IV/1, 2009, S. 95 ff.; *Staringer* in Holoubek/Lang (Fn. 10), S. 361 (369 f.); *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, S. 284 f.

18 EuGH v. 11.11.2015 – Rs. C-505/14, ECLI:EU:C:2015:742 – Klausner Holz Niedersachsen Rz. 21, 24.

19 Deutlich wird dies an den zu zivilrechtlichen Sachverhalten ergangenen Entscheidungen, in denen sich der Beklagte unter Hinweis auf das Durchführungsverbot auf die Unwirksamkeit seiner Leistungsverpflichtung berief (z.B. EuGH v. 19.3.2015 – Rs. C-672/13, ECLI:EU:C:2015:185 – OTP Bank).

20 Allgemein EuGH v. 22.6.1989 – 103/88, ECLI:EU:1989:256 – Constanzo/Stadt Mailand; *Kadelbach* (Fn. 5), S. 159 f.; kritisch demgegenüber z.B. *v. Danwitz*, (Fn. 5), S. 210 ff.; für das Steuerrecht im Besonderen und insbesondere unter Berücksichtigung des notwendigen Gewissheitsgrades *Geisenberger*, Der Einfluss des Europarechts auf steuerliches Verfahrensrecht, 2010, S. 49 f.; *Raab* (Fn. 13), S. 332 f., 348; *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren, 2014, S. 253 ff. (eingehend); *Sutter* (Fn. 17), S. 169 ff.

21 EuGH v. 21.11.2013 (Fn. 14), Rz. 34 f.; v. 11.11.2015 (Fn. 18), Rz. 19 ff.

den ist[22]. Letzteres bedeutet, dass sie auch die unionsrechtlichen Sekundärrechtsakte prüfen müssen, die von einer Durchführung des Notifizierungsverfahrens entbinden. Denn wenn eine Beihilfe nicht zu notifizieren war, dann kann auch das Durchführungsverbot nicht eingreifen[23]. Nicht zum Prüfungsprogramm der nationalen Gerichte gehört indes – jedenfalls im Grundsatz – die Frage, ob eine Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist[24].

2. Materielle Prüfungskompetenz: Auslegung und Anwendung des Beihilfebegriffs

In materieller Hinsicht müssen die nationalen Gerichte den Beihilfebegriff auslegen und anwenden[25]. Bei Zweifeln in Ansehung der Tatbestandsmerkmale kann bzw. muss der EuGH befragt werden[26]. Zwischenzeitlich dürfte auch die Bedeutung eines Eröffnungsbeschlusses der Kommission geklärt sein: Sofern die Kommission ein Prüfverfahren eingeleitet hat (durch Erlass eines begründeten Eröffnungsbeschlusses, Art. 6 Abs. 1 VerfVO), dürfen sich die nationalen Gerichte nicht über die vorläufige Einschätzung der Kommission hinwegsetzen und vollendete Tatsachen schaffen. BVerwG[27] und BGH[28] hatten dies vormals anders gesehen und gemeint, dass sie unabhängig hiervon den Beihilfebegriff auslegen und entscheiden dürften. Der EuGH hat indes nachvollziehbar (u.a.) an die Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit erinnert[29]. Die Diskussion ist angesichts der unterschiedlichen Entscheidungskonstellationen bisher allerdings noch nicht abgeschlossen[30].

22 EuGH v. 19.3.2015 (Fn. 19), Rz. 31, 37.
23 *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.62 (dort explizit für die Gruppenfreistellungs-VO).
24 EuGH v. 19.3.2015 (Fn. 19), Rz. 37, 74; EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525 Rz. 38.
25 BGH v. 24.3.2016 – I ZR 263/14, NJW 2016, 3176 Rz. 28; BVerwG v. 26.10.2016 (Fn. 12), Rz. 21.
26 EuGH v. 16.7.2015 – Rs. C-39/14, ECLI:EU:C:2015:470 – BVVG Rz. 20.
27 BVerwG v. 9.6.2011 – 3 C 14/11, NVwZ 2011, 1196.
28 BGH v. 10.2.2011 – I ZR 136/09, BGHZ 188, 326 Rz. 62.
29 EuGH v. 21.11.2013 (Fn. 14), Rz. 36 ff.: im Anschluss an den Eröffnungsbeschluss sei es dem nationalen Gericht verwehrt, die Beihilfequalität einer Maßnahme zu verneinen; ferner EuGH v. 4.4.2014 – Rs. C-27/13, ECLI:EU:C:2014:240 – Flughafen Lübeck. Siehe nunmehr auch BGH v. 24.3.2016 (Fn. 25), Rz. 28; v. 9.2.2017 (Fn. 12), Rz. 40.
30 Siehe nur *Ghazarian*, EStAL 2016, 228 (230 ff.); *Karpenstein/Dorn*, EuZW 2017, 337; *Rennert*, DVBl. 2014, 669.

3. Formelle Prüfungskompetenz: Missachtung der Verpflichtung zur Durchführung eines Notifizierungsverfahrens

In Ansehung der Frage, ob formell gegen die Notifizierungspflicht verstoßen wurde, muss das Gericht darüber befinden, ob es sich um eine neue oder eine alte Beihilfe handelt[31] und ob im Falle der Annahme einer „neuen Beihilfe" eine Ausnahme von der Notifizierungspflicht einschlägig ist (z.B. aufgrund der Gruppenfreistellungs-VO[32] oder der De-Minimis-VO[33]). Denn das Durchführungsverbot kann dort nicht gelten, wo der Mitgliedstaat durch das Sekundärrecht von einer Notifizierung entbunden worden ist[34]. Besonders relevant erscheint dies in Ansehung der De-Minimis-VO. Sie findet ihre Grundlage in Art. 2 der Ermächtigungsverordnung, enthält eine primärrechtlich von Art. 109 AEUV gedeckte Vorab-Vereinbarkeitserklärung i.S.v. Art. 107 Abs. 3 AEUV und kann deshalb auch eine Befreiung von der Notifizierungspflicht vorsehen[35]. Mit anderen Worten: Es mag – entgegen dem Wortlaut der De-Minimis-VO, der ein Fiktion nahelegt (vgl. Erwägungsgrund 1 und Art. 3 De-Minimis-VO) – objektiv eine Beihilfe vorliegen, aber sie ist vorweg (pauschal) gem. Art. 107 Abs. 3 AEUV genehmigt worden. Diese Genehmigung bindet auch den EuGH[36].

Die Frage muss dann lauten: Kann eine Steuernorm, die keine Begrenzung in Bezug auf Höchstbetrag und Kumulation in sich trägt und die daher abstrakt eine Beihilferegelung darstellt, gleichwohl im Einzelfall angewendet werden, wenn die Begünstigungswirkung im konkret-individuellen Fall unterhalb der Grenzen der De-Minimis-VO liegt? Der BGH dürfte die vorstehende Frage obiter dicta in Bezug auf die Billig-

31 EuGH v. 19.3.2015 (Fn. 19), Rz. 60; v. 16.4.2014 – Rs. C-690/13, ECLI:EU:C:2015:235 – Trapeza Eurobank Ergasias Rz. 37 ff.

32 VO (EU) Nr. 651/2014, ABl. EU v. 26.6.2014, L 187/1; zuletzt geändert durch die VO (EU) 2017/1084, ABl. EU v. 14.6.2017, L 156/1.

33 VO (EU) Nr. 1407/2013, ABl. EU v. 24.12.2013, L 352/1.

34 *Niemayer* in Heidenhain, European State Aid Law, 2010, § 44 Rz. 18.

35 Überzeugend *Cremer* in Calliess/Ruffert, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rz. 37.

36 Der EuGH scheint die De-Minimis-VO hingegen eher als typisierte Konkretisierung der Beihilfemerkmale „Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten" und „Verfälschung des Wettbewerbs" zu verstehen (s. EuGH v. 27.6.2017 – Rs. C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 – „Congregación de Escuelas" Rz. 82). Im Unterschied zur hier vertretenen Ansicht handelt es sich dann nur um eine Auslegungsfrage und damit ergibt sich keine Bindung der EU-Gerichte an die De-Minimis-Beträge.

keitsmaßnahmen aufgrund des Sanierungserlasses bejaht haben[37]. Auch in der Literatur wird dies grundsätzlich angenommen[38] und zwar zu Recht. Die Frage ist allerdings, ob es für die Nichtgeltung des Durchführungsverbotes ausreichendend ist, dass im Einzelfall die Höchstbeträge der De-Minimis-VO betrags- und zeitmäßig eingehalten werden. Denn Art. 6 Abs. 1 VO (EU) Nr. 1407/2017 fordert auch die Einhaltung eines Ersatzüberwachungssystems und dies setzt u.a. voraus, dass dem begünstigten Unternehmen die Beihilfe vorher mitgeteilt wird, hierbei explizit auf die Eigenschaft als De-Minimis-Beihilfe hingewiesen wird und das Unternehmen vorher erklärt hat, welche anderen De-Minimis-Beihilfen ihm im laufenden und in den letzten zwei Jahren gewährt wurden. Diese Voraussetzungen dürften bei der Anwendung einer steuerlichen Beihilferegelung, deren Beihilfecharakter bisher nicht erkannt worden ist, niemals erfüllt sein. Gilt deshalb doch wieder das Durchführungsverbot? Teile der Literatur meinen in der Tat, dass die Beachtung dieses Ersatzüberwachungssystem konstitutive Voraussetzung für die Anwendung der De-Minimis-VO im konkret-individuellen Einzelfall sei[39]. Rechtstechnisch möglich ist dies durchaus; es steht der Kommission frei, die Vorabgenehmigung an die Beachtung verfahrensrechtlicher Vorgaben zu knüpfen. Ich meine allerdings, dass die Kommission dies nicht getan hat. Denn Art. 6 Abs. 1 VO (EU) Nr. 1407/2017 hat keinen Selbstzweck, sondern soll sicherstellen, dass die Schwellenwerte der De-Minimis-VO beachtet werden. Es ist meines Erachtens daher für Art. 6 VO (EU) Nr. 1407/2017 ausreichend, wenn zumindest im Nachhinein festgestellt werden kann – und hierfür trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast –, dass die betrags- und zeitmäßigen Grenzen beachtet wurden[40]. Dies kann (und muss) im konkreten Streitfall geklärt werden.

Als Ergebnis ist damit festzuhalten, dass das Durchführungsverbot die konkret-individuellen Steuerrechtsanwendungsfälle nicht betrifft, in de-

37 BGH v. 13.3.2014 – IX ZR 23/10, DB 2014, 945 Rz. 40. Der Entscheidung lässt sich allerdings nicht entnehmen, ob der BGH den Sanierungserlass als Beihilferegelung betrachtet und damit die Fragestellung identisch ist; u.U. geht der BGH auch nur von einer Einzelbeihilfe in Gestalt der konkreten Billigkeitsentscheidung aus.

38 *Glatz*, IStR 2016, 447 (454 f.) am Beispiel des Sanierungserlasses und bezogen auf die Begünstigungswirkung durch den Erlass der Steuer im Einzelfall.

39 So *Sutter* (Fn. 17), S. 141 f.; dem folgend *Glatz*, IStR 2016, 447 (455 f.).

40 So auch EuGH v. 27.6.2017 (Fn. 36), Rz. 82 f. (allerdings auf der Grundlage seiner Einordnung der De-Minimis-VO als Konkretisierung der Beihilfemerkmale, s. Fn. 36).

nen die steuerlichen Begünstigungswirkungen innerhalb der Grenzen der De-Minimis-VO bleiben. Daher muss sich der II. Senat des BFH anlässlich seiner Vorlage in Bezug auf § 6a GrEStG[41] gegebenenfalls – vor allem: falls ihm die Information überhaupt bekannt war – fragen lassen, ob seine Vorlage überhaupt entscheidungserheblich war. Wenn ich es recht sehe, ist im Tatbestand die Höhe der Grunderwerbsteuer, die mit der Anwendung des § 6a GrEStG „gespart" werden würde, nicht angegeben. Sollten die De-Minimis-Grenzen aber nicht überschritten worden sein, dann könnte die Klägerin des Ausgangsfalls die Anwendung des § 6a GrEStG – wenn er denn im Übrigen tatbestandlich einschlägig ist – auch dann beanspruchen, wenn der EuGH meint, dass die Norm die Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt.

Die De-Minimis-VO wirkt mit ihrer Genehmigung bereits von Anfang. Hiervon zu unterscheiden ist der Fall, dass sich die Kommission über Verwaltungsvorschriften selbst gebunden hat und sie daher die Beihilfe genehmigen muss (dazu noch IV. 1. b] bb] [1]). Dies reicht für eine Suspendierung des Durchführungsverbotes nicht aus[42]. Denn die konstitutive Genehmigung fehlt noch. Löst sich der Fall am Ende in Wohlgefallen auf, weil die Genehmigung tatsächlich erteilt wird, dann wirkt dies auch nicht zurück[43]. Diese Entscheidung hat lediglich zur Folge, dass die Maßnahme künftig durchgeführt werden darf. Die Sperrwirkung des Durchführungsverbotes entfällt, die Beihilferegelung wird anwendbar und hierauf beruhende Einzelumsetzungsakte (z.B. Steuerbescheide) werden ex nunc rechtmäßig[44]. Die Frage der Vergangenheitsbewältigung reduziert sich allerdings typischerweise auf eine Abschöpfung des Zinsvorteils zwischen der Gewährung der Beihilfe und der positiven Entscheidung: Für den Zeitraum der formellen Unionsrechtswidrigkeit sind „Rechtswidrigkeitszinsen" einzufordern[45].

41 BFH v. 30.5.2017 (Fn. 16).
42 *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.56.
43 EuGH v. 21.7.2005 – Rs. C-71/04, ECLI:EU:C:2005:493 – Xunta de Galicia Rz. 31.
44 **A.A.** *Kokott*, DVBl. 1993, 1235 (1238): von Anfang an rechtmäßig.
45 EuGH v. 12.2.2008 – Rs. C-199/06, ECLI:EU:C:2008:79 – CELF Rz. 46, 53 ff.; *Cremer* (Fn. 35), Art. 108 AEUV Rz. 14.

IV. Vergangenheitsbewältigung im Anschluss an einen Negativbeschluss der Kommission

1. Die Kommissionsentscheidung über die Beihilferegelung

a) Entscheidungsprogramm der Kommission in Bezug auf das Vorliegen einer Beihilfe und die Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt

Die Kommissionsentscheidung enthält in ihrem verfügenden Teil mehrere Anordnungen. Neben der unerlässlichen Unvereinbarkeitserklärung findet sich (in der Regel[46]) auch eine Aussage zur Rückforderung: Der Mitgliedstaat – nur er ist Adressat der Negativentscheidung – wird aufgefordert, die aufgrund der beihilferechtswidrigen Norm gewährten Einzelbeihilfen von den jeweiligen Begünstigten zurückzufordern. Diese Rückforderungsanordnung, die heute ihre Grundlage in Art. 16 VerfVO findet[47], gründet in der Missachtung des von Anfang an wirkenden Durchführungsverbotes[48] und steht nicht im Ermessen der Kommission. Es handelt sich um eine gebundene – freilich durch eine wertungsabhängige Abwägung begrenzte (s. noch b.) – Entscheidung (Art. 16 VerfVO)[49]. Bezüglich der Höhe der (einzelnen) Rückforderungen kann sich die Kommission hingegen auf die Vorgabe der abstrakten Parameter beschränken, anhand derer die Mitgliedstaaten dann in den Einzelfällen die konkrete Rückforderungshöhe bestimmen können[50]. Gerade bei (steuerlichen) Beihilferegelungen ist dies praktisch relevant, da es der Kommission gar nicht möglich sein dürfte, die Einzelbeihilfebeträge zu bestimmen. Ent-

46 Selbst wenn eine solche Aufforderung fehlen sollte, ist die Rückforderung unmittelbar geltende Pflicht des Mitgliedstaates, vgl. EuGH v. 21.3.1990 – Rs. C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125 – Belgien/Kommission Rz. 66; EuGH v. 24.1.2013 – Rs. C-529/09, ECLI:EU:C:2013:31 – Kommission/Spanien Rz. 90.

47 Vor Schaffung des Art. 16 VerfVO bzw. seiner Vorgängerregelung hatte der EuGH diese Anordnungsbefugnis unmittelbar aus Art. 93 Abs. 2 EGV abgeleitet (EuGH v. 12.7.1973 – Rs. C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87 – Kommission/Deutschland Rz. 20).

48 EuG v. 15.9.2016 – Rs. T-219/13, ECLI:EU:T:2016:485 – Ferracci/Kommission Rz. 57 f.

49 *Mederer* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, 7. Aufl. 2015, Art. 108 AEUV Rz. 48; *Sinnaeve* in Heidenhain (Fn. 34), § 32 Rz. 20; *v. Wallenberg/Schütte* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 108 AEUV Rz. 108.

50 EuGH v. 12.10.2000 – Rs. C-480/98, ECLI:EU:C:2000:559 – Spanien/Kommission Rz. 25; EuGH v. 28.7.2011 – Rs. C-403/10, ECLI:EU:C:2011:533 – Mediaset/Kommission Rz. 126.

sprechendes gilt in Ansehung der Person des Rückforderungsschuldners[51].

Da wir es mit einem gestuften Verwaltungsverfahren zu tun haben, müssen die Entscheidungsinhalte und -bindungen in Ansehung der einzelnen Entscheidungen bestimmt werden (s. bereits I.). Dazu muss man sich vor Augen führen, was eine (steuerliche) Beihilferegelung kennzeichnen kann: Sie kann aufgrund ihres offenen Anwendungsbereichs sowohl beihilferechtlich relevante Sachverhalte erfassen als auch solche, die beihilferechtlich irrelevant sind. Die Kommission ist gar nicht in der Lage, jeden Einzelfall zu würdigen. Und dies muss sie auch nicht: Sie muss den Beihilfecharakter nur anhand der abstrakten Tatbestandsmerkmale der Steuernorm prüfen[52]. Die Gründe, warum es dann gleichwohl im Einzelfall an einer Beihilfe fehlen kann, sind vielfältig:

– Dies kann z.B. eine Frage der Unternehmereigenschaft sein. Eine Steuernorm begünstigt unterschiedslos Unternehmen im Sinne des Beihilferechts und andere Personen. Allein die Tatsache, dass sie auch Unternehmen offensteht, ist auf der Prüfungsebene der Kommission für eine Beihilferegelung ausreichend[53].
– Dies kann zudem eine Frage der örtlichen Wirkungen sein. Es ist denkbar, dass eine Begünstigung im konkret-individuellen Fall lediglich lokale Auswirkungen hat und daher eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten allenfalls eine theoretische Möglichkeit ist[54]. Auch hier gilt: Die Steuernorm selbst ist eine Beihilfe, wenn sie insoweit keine Begrenzung in sich trägt und damit die notwendige (aber auch hinreichende) „Eignung" zur Auswirkung auf den Handel etc. auf abstrakt-genereller Ebene angenommen werden darf[55].

51 EuGH v. 12.10.2000 (Fn. 50), Rz. 25.
52 EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774 – Unicredito Italiano Rz. 67; EuGH v. 9.6.2011 – Rs. C-71/09, ECLI:EU:C:2010:368 – Comitato „Venezia vuole vivere" Rz. 114, 130; EuG v. 11.6.2009 – T-297/02, ECLI:EU:T:2009:189 – ACEA, Rz. 158.
53 EuG v. 11.6.2009 (Fn. 52), Rz. 89.
54 Vgl. vor allem die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe […] v. 19.7.2016 – 2016/C 262/01 Rz. 196 ff.
55 EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 – Deutschland/Kommission Rz. 30 zu § 6b EStG a.F.; EuGH v. 15.12.2005 (Fn. 52), Rz. 54; EuGH v. 9.6.2011 (Fn. 52) (ohne Begrenzung ist wettbewerbsverfälschende Wirkung zu vermuten); EuGH v. 19.3.2015 (Fn. 19), Rz. 54.

– Dies kann ferner eine Frage der (rein) quantitativen Steuerwirkung sein. So kann sich eine Steuernorm bei einem Steuerpflichtigen mit 10 Mio. Euro „Entlastung" auswirken, während bei einem anderen Steuerpflichtigen nur wenige Tausend Euro Steuern in Rede stehen. Der EuGH scheint für den Begriff der Beihilfe zwar einen Bagatellvorbehalt abzulehnen[56], aber mit der De-Minimis-VO hat die Kommission Vorteile bis zu einem bestimmten Betrag vorab genehmigt (s. bereits III.). Dass gleichwohl auf abstrakt-genereller Ebene eine unzulässige Beihilfe anzunehmen ist, liegt daran, dass die Begünstigungsnorm keine Begrenzung in sich trägt (sowohl in Bezug auf einen Höchstbetrag als auch in Ansehung der Kumulierung mit anderen Begünstigungen)[57].

Das Entscheidungsprogramm der Kommission ist damit typischerweise auf die einzelfallunabhängigen Aspekte beschränkt. Daher verbleibt für die mitgliedstaatliche Behörde durchaus noch die eigene Prüfungskompetenz in Ansehung der Frage, ob auch im Einzelfall eine Beihilfe vorliegt bzw. ob die Vorabgenehmigung z.B. in Gestalt der De-Minimis-VO einschlägig ist (s. dazu noch IV. 2. b] bb] [2]). Zum Teil berücksichtigen die Kommissionsentscheidungen diese Frage schon selbst, wenn der Rückforderungskorridor dort auf die Fälle verengt wird, die nicht die Voraussetzungen der De-Minimus-VO erfüllen[58]. Dies müsste die Kommission aber nicht tun.

56 EuGH v. 19.9.2000 (Fn. 55), Rz. 32, 39; EuGH v. 3.3.2005 – Rs. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130 – Heiser Rz. 32; EuGH v. 14.1.2015 – Rs. C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9 – Eventech/Parking Adjudicator Rz. 68; kritisch dazu *Koenig/Paul* in Streinz, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rz. 101.

57 EuGH v. 3.3.2005 (Fn. 56), Rz. 34; EuG v. 11.6.2009 (Fn. 52), Rz. 158 ff. Will der Gesetzgeber den „Schutz" der De-Minimis-Verordnung bereits auf abstrakt-genereller Ebene erreichen, muss er mithin tatbestandlich eine Begrenzung vorsehen (sei es auch nur durch einen Verweis auf die Höchstgrenzen der De-Minimis-VO wie dies z.B. in § 57 EnergStG geschehen ist).

58 Z.B. Art. 2 der Kommissionsentscheidung v. 26.1.2011 zu § 8c Abs. 1a KStG (ABl. EU Nr. L 235/26) und Art. 2 der Kommissionsentscheidung v. 28.10.2009 zu den steuerlichen Abschreibungen in Spanien auf Geschäfts- und Firmenwerte beim Erwerb von ausländischen Beteiligungen (ABl. EU Nr. L 7/48).

b) Grenzen der Durchsetzung der Wettbewerbsordnung, insbesondere: Vertrauensschutz

aa) Art. 16 Abs. 1 Satz 2 VerfVO als Teil des Entscheidungsprogramms

Diese „einzelfallunabhängige Betrachtung" setzt sich bei den Rückforderungsgrenzen fort. Auch diese gehören zum Entscheidungsprogramm der Kommission. Herausheben möchte ich insoweit Art. 16 Abs. 1 Satz 2 VerfVO. Hiernach ist eine Rückforderung ausgeschlossen, wenn sie gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstößt. Hierzu gehören insbesondere die Prinzipien des Vertrauensschutzes, der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit[59]. Da es hier um eine Beihilferegelung für eine unbestimmte Zahl von Fällen geht, ist diesen Grundsätzen gemeinsam, dass sie bereits auf abstrakter Ebene wirken können, d.h. unabhängig vom konkret-individuellen Einzelfall. Denn wenn die Beihilferegelung einzelfallunabhängig ist, so muss dies korrespondierend auch die Anwendung des Art. 16 VerfVO sein.

Die Norm lässt keinen Zweifel daran, dass die Kommission diese allgemeinen Grundsätze von Amts wegen bei jeder Rückforderungsentscheidung berücksichtigen muss. Wenn ein Grundsatz des Unionsrechts der Rückforderung entgegensteht, dann muss die Kommission dies bereits von sich aus bei Erlass des Negativbeschlusses berücksichtigen[60]. Die Zuordnung dieser Frage zum Entscheidungsprogramm der Kommission hat weitreichende Wirkung. Art. 16 VerfVO ist letztlich Ausdruck eines bereits in der Rechtsprechung des EuGH angelegten Eingriffs in die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten. In Bezug auf einzelfallunabhängige Rückforderungsgrenzen hat allein die Kommission zu entscheiden und dies anhand eines (deshalb) einheitlich wirkenden Maßstabes[61]. Daher gehört bei einer Beihilferegelung auf der einzelfallunabhängigen Ebene vor allem der Vertrauensschutz allein zum Entscheidungsprogramm der Kommission. Der Mitgliedstaat hat insoweit keine Entscheidungsbefugnis mehr. Art. 16 Abs. 1 VerfVO ist insoweit eine Zuständig-

59 EuGH v. 21.9.1983 – Rs. C-205/82, ECLI:EU:C:1983:233 – Deutsche Milchkontor GmbH Rz. 30; EuGH v. 20.9.1990 – Rs. C-5/89, ECLI:EU:C:1990:320 – Kommission/Deutschland; EuGH v. 10.12.2013 – Rs. C-272/12, ECLI:EU:C:2013:812 – Kommission/Irland.

60 *Adriaanse* in Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, 5. Aufl. 2016, Rz. 30-048; *Mederer* (Fn. 49), Art. 108 AEUV Rz. 57; *Sinnaeve* in Heidenhain (Fn. 34), § 32 Rz. 21.

61 So bereits *Scheuing*, Die Verwaltung 34 (2001), S. 107 (135 f.).

keitsaussage immanent. Für die nationale Behörde verbleibt damit nur noch die Prüfung solcher Vertrauensschutzgründe, die gerade ihre Ursache im konkret-individuellen Rechtsverhältnis haben und auf abstrakter Ebene bei der Prüfung der Beihilferegelung von der Kommission nicht berücksichtigt werden konnten. Diese Prüfung hat wiederum anhand des vom EuGH vorgezeichneten, einheitlichen unionsrechtlichen Maßstabes (dazu unter IV. 2. b] bb]) zu erfolgen. Diese einzelfallabhängigen Umstände – und nicht mehr – meinen EuGH und EuG, wenn sie (freilich missverständlich) in ihren Klageverfahren den Begünstigten aufgeben, Vertrauensschutzaspekte vor den nationalen Behörden oder einem nationalen Gericht anlässlich des Rückforderungsrechtsstreites geltend zu machen[62]. Deutlich wird dies an den Entscheidungen zu § 8c Abs. 1a KStG, wenn der EuG den Vortrag der Klägerin, sie habe konkreten Vertrauensschutz durch eine verbindliche Auskunft erlangt, nicht als eine von der Kommission zu berücksichtigende Frage betrachtet. Diese Frage ist nicht einzelfallunabhängig, sondern hängt von der Beurteilung des konkret-individuellen Einzelfalls ab[63]. Bei Anlegung des vom EuGH einheitlich vorgegebenen und konkretisierten Maßstabes bleibt dieser Einwand allerdings im Ergebnis unbeachtlich. Letztlich hält der EuGH den mitgliedstaatlichen Behörden und Gerichten die Türe nur für den atypischen Einzelfall offen (dazu IV. 2. b] bb]).

Diese Zentralisierung der Entscheidungsbefugnis (vor allem in Ansehung des Vertrauensschutzes) bedeutet jedenfalls für die Kommissionsentscheidung Folgendes: Wenn sie keine Rückforderungsbeschränkung wegen einzelfallunabhängiger Umstände im Sinne von Art. 16 VerfVO enthält, dann dürfen weder die nationale Behörde noch der nationale Richter diese Beschränkung anlässlich der konkret-individuellen Rückforderungsentscheidung „nachholen". Wäre die Rückforderungsentscheidung richtigerweise einzuschränken gewesen, dann führt dies vielmehr zur Rechtswidrigkeit dieses Teils der Kommissionsentscheidung und dies muss – soweit möglich – direkt durch Nichtigkeitsklage gerügt oder im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens geklärt werden[64]. Bis dahin

62 EuGH v. 7.3.2002 – Rs. C-310/99, ECLI:EU:C:2002:143 – Italien/Kommission Rz. 103; ferner EuG v. 16.7.2014 – Rs. T-309/12, ECLI:EU:T:2014:676 – Zweckverband Tierkörperbeseitigung Rz. 237; EuG v. 4.2.2016 – Rs. T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59 GFKL – Financial Services Rz. 190.

63 EuG v. 4.2.2016 (Fn. 62) Rz. 190.

64 *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.70.

bleiben die mitgliedstaatlichen Stellen an die Entscheidung gebunden (arg. Art. 277 AEUV)[65].

bb) Insbesondere der Vertrauensschutz als „allgemeiner Grundsatz" des Art. 16 Abs. 1 Satz 2 VerfVO

(1) Vertrauensschutz und Selbstbindung aufgrund von Handlungen der Kommission

Nach dem Vorgesagten gehört zum Entscheidungsprogramm der Kommission jeder einzelfallunabhängige Vertrauensschutzaspekt. Dass es solche Aspekte gibt, ist im Grunde unbestritten. Allerdings müssen die Handlungen, die überhaupt eine Vertrauensgrundlage bilden können, bestimmt werden, bejahendenfalls muss die Schutzwürdigkeit des Vertrauens gewürdigt werden und schließlich – wenn schutzwürdiges Vertrauen vorliegt – müssen die widerstreitenden Belange für die Abwägung gewichtet und gegeneinander abgewogen werden[66].

Den Ausgangspunkt muss die Zuständigkeitsordnung der Art. 107 ff. AEUV bilden: Originärer Bezugspunkt für einen Vertrauensschutztatbestand ist jedenfalls die Kommission. Sie hat die Verfahrensherrschaft inne und ist für die materiellen Sachfragen erstkonkretisierungsbefugt. Dabei kann es hier – zur Erinnerung: es geht um die Kommissionsentscheidung, die noch keine Einzelfälle im Blick hat – nur darum gehen, die Konstellationen zu benennen, die typischerweise alle Normadressaten für sich reklamieren können und damit einer Berücksichtigung auf dieser einzelfallunabhängigen Ebene zugänglich sind. Hier kommen verschiedene Anknüpfungspunkte für Art. 16 Abs. 1 Satz 1 VerfVO in Betracht:

Der EuGH erkennt z.B. ausdrückliche Zusicherungen an[67]. Zusicherungen der Kommission gegenüber konkreten Steuerpflichtigen dürften im Steuerrecht wohl nicht anzutreffen sein. Die Kommission selbst erkennt aber an, dass auch öffentliche Äußerungen an ein unbestimmtes Publikum Zusicherungscharakter haben können. Ein anschauliches Beispiel hierfür findet sich in der Entscheidung der Kommission vom 28.10.2009 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- und Firmenwertes bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen

65 *Cremer* (Fn. 35), Art. 277 AEUV Rz. 1; *Kadelbach* (Fn. 5), S. 161.
66 Zu diesen „Stationen" nur *von Arnauld*, Rechtssicherheit, 2006, S. 153 f.; *Hey*, DStJG 28 (2004), S. 91 (92).
67 EuGH v. 16.12.2010 – Rs. C-537/08, ECLI:EU:C:2010:769 – Kahla Thüringen Porzellan.

in Spanien: Kommissionsmitglieder hatten die parlamentarischen Anfragen von EU-Parlamentsabgeordneten dahin gehend beantwortet, dass die spanischen Steuernormen nicht in den Anwendungsbereich des Beihilferechts fallen bzw. nicht hierunter zu fallen scheinen. Deshalb hat die Kommission von einer Rückforderung abgesehen, sofern der Steuerpflichtige die Voraussetzungen der steuerlichen Beihilferegelung bereits vor der Veröffentlichung des Beschlusses über die Eröffnung eines Prüfungsverfahrens verwirklicht hatte; in diesem Fall durfte die Norm – auch soweit ihre Steuerwirkungen noch in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen fortwirkten – weiterhin angewendet werden[68].

Durchsetzungsgrenzen können sich ferner aus einer Selbstbindung der eigenen Verwaltungspraxis ergeben. Dem liegt die Vorstellung einer programmgeleiteten und damit Orientierungsmaßstäbe für künftige Entscheidungen setzenden Verwaltung zugrunde[69]. Relevanz hat dies vor allem für Verwaltungsvorschriften. Vermittelt über den Gleichheitssatz können sie Bindungen dort erzeugen, wo sie der Kommission bewusst zugewiesene Spielräume ausfüllen (Ermessen, Beurteilungsspielraum). Über das Anliegen des Vertrauensschutzes werden sie zudem auch dort rechtserheblich, wo sie nur norminterpretierende Aussagen treffen und die Kommission keine Letztkonkretisierungsbefugnis hat. Jedenfalls nach deutschem Verständnis gibt es hier zwar strukturelle Unterschiede, aber beiden Fällen (Ermessen, Auslegung) ist gemein, dass der Handlungsrahmen der Verwaltung zumindest für die Vergangenheit beschränkt wird[70]. In diesem Sinne bindet der EuGH die Kommission zum Beispiel an ihre abstrakt-generell kundgetane Auslegungs- und Ermessenspraxis[71]. Die Erwartung eines programmgeleiteten Handelns kann darüber hinaus aber auch an Einzelfallentscheidungen anknüpfen; auch sie können eine programmgeleitete Verwaltungspraxis dokumentieren und damit bereits von der ersten Einzelfallentscheidung an Anknüpfungs-

68 Art. 1 Abs. 2 der Entscheidung v. 28.10.2009, ABl. EU Nr. L 7/48 Rz. 164 ff.; vgl. auch Kommissionsentscheidung vom 16.5.2000, ABl. 2001, L79, 29: die Kommission hatte eine Beihilfe als Altbeihilfe eingestuft und zuerst nur zweckdienliche Maßnahmen vorgeschlagen und erst später hat sie befunden, dass es sich um eine neue Beihilfe handelt.

69 Vgl. nur *Scheuing*, VVDStRL 40 (1982), S. 153 (157 ff.).

70 *Braun Binder* (Fn. 6), S. 190, 201; *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.50; allgemein zum Anspruch auf Dispositionsschutz durch Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 670 ff.

71 EuGH v. 5.10.2000 – Rs. C-288/96, ECLI:EU:C:2000:537 – Deutschland/Kommission Rz. 62.

punkt für Gleichbehandlung und Vertrauensschutz sein. Auch dies hat der EuGH anerkannt[72]. Im Kontext von steuerlichen Beihilferegelungen betrifft dies vor allem in den Mitgliedstaaten vergleichbare Steuerregime. Wenn die Kommission die Regelung in einem Mitgliedstaat nicht als Beihilfe einstuft, dann schafft dies auch Vertrauen für vergleichbare Regelungen in anderen Mitgliedstaaten[73]. Hieran anknüpfend hat die Kommission nicht wenige ihrer eigenen Entscheidungen mit einer Übergangsregelung versehen[74].

Kein Vertrauenstatbestand wird hingegen begründet durch bloßes Unterlassen. Der EuGH hat in einem EGKS-Fall einmal formuliert, dass der Umstand, dass die Kommission über einen längeren Zeitraum ihre Kontrollbefugnisse nicht ausgeübt und die Rückforderung einer Beihilfe nicht angeordnet hat, nur in Ausnahmefällen, in denen eine offensichtliche Untätigkeit der Kommission und eine offenkundige Verletzung ihrer Sorgfaltspflicht erkennbar sind, zur Rechtswidrigkeit der Rückforderungsentscheidung führe[75].

Nehmen wir einmal an, dass es einen allgemeinen, adressatenunabhängigen Vertrauensschutztatbestand infolge einer der Kommission zurechenbaren Handlung gibt. Der EuGH fragt dann, ob das begründete Vertrauen auch berechtigt ist. Er scheint dabei davon auszugehen, dass dies im Regelfall so ist. Er verlangt nämlich von der Kommission, dass diese ein spezifisches Interesse vortragen muss, das gerade einer vertrauensschützenden Übergangsregelung entgegensteht (das also über das allgemeine Durchsetzungsinteresse in Ansehung der Wettbewerbsordnung hinausgeht[76]). Kann sie dies, erfolgt eine Abwägung.

72 Vgl. EuGH v. 22.6.2006 – Rs. C-182/03 u.a., ECLI:EU:C:2006:416 – Belgien/Kommission Rz. 148; v. 17.9.2009 – Rs. C-519/07, ECLI:EU:C:2009:556 – KFC Rz. 86 ff.

73 Exemplarisch: Anlässlich der Negativentscheidung zu den niederländischen Finanzierungsregelungen wurde Vertrauensschutz für die Vergangenheit gewährt, sofern die niederländische Regelung mit der belgischen, nicht als Beihilfe eingestuften Regelung zu den Koordinierungszentren (s. die Kommissionsentscheidung vom 2.5.1984, mitgeteilt im 14. Bericht über die Wettbewerbspolitik [1984], S. 271) übereinstimmte.

74 Weitere Beispiele bei *Afonso* in Rust/Michaeu, State Aid and Tax Law, 2013, S. 67; *Geisenberger* (Fn. 20), S. 58 Fn. 224; *Sinnaeve* in Heidenhain (Fn. 34), § 32 Rz. 24.

75 EuGH v. 22.4.2008 – Rs. C-408/04, ECLI:EU:C:2008:236 – Salzgitter.

76 Siehe EuGH v. 22.6.2006 (Fn. 72), Rz. 164 f.

(2) Vertrauen in das beihilferechtswidrige Parlamentsgesetz(?)

Kommen wir zu einem anderen Anknüpfungspunkt und damit zu einem der Problemfelder schlechthin: Kann auch das Steuergesetz des Mitgliedstaates, das später als Beihilfe qualifiziert wird, Bezugspunkt für Vertrauensschutz sein? Wenn man dies annimmt, dann gehört auch dieser Bezugspunkt zum Entscheidungsprogramm der Kommission im Rahmen des Art. 16 Abs. 1 Satz 2 VerfVO. Denn einer abstrakt-generellen Regelung ist es eigen, dass von ihr ein adressatenunabhängiger Rechtsschein ausgeht.

Die Rechtsprechung der europäischen Gerichte ist allerdings mehr als restriktiv. Weder EuGH noch EuG haben dem Gewährungsakt bisher eine vertrauensschützende Wirkung zugesprochen – dies gilt sowohl für Einzelgewährungsakte als auch für die Beihilferegelung in Gestalt eines Parlamentsgesetzes. Dies dürfte u.a. bereits durch ein bestimmtes Vorverständnis über die Bedeutung von Vertrauensschutz beeinflusst sein. Jedenfalls scheint ein dem deutschen (verfassungsrechtlich fundierten) Vertrauensschutz vergleichbares Niveau nicht zu den Grundsätzen zu gehören, die den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsam sind[77]. Dieses Vorverständnis wird freilich nicht offengelegt. Erkennbar sind nur immer wiederkehrende Argumentationsfiguren: So stellt der EuGH nicht auf ein bipolares Staat-Bürger-(Außen-)Verhältnis ab. Er wertet vielmehr die Zuständigkeitsordnung auf und knüpft hieran als „zentrale Argumentationsfigur“[78] eine Vergewisserungsobliegenheit des Bürgers. So werden die Klagen der Beihilfeempfänger (soweit ersichtlich: ausnahmslos) auch bei Beihilferegelungen u.a. mit der Begründung abgewiesen, dass ein „ordentlicher Wirtschaftsteilnehmer“ hätte erkennen können, dass eine Beihilfe vorliegt bzw. dass eine solche nicht notifiziert worden ist[79]. Dabei

77 *Von Danwitz* (Fn. 5), S. 292 f. mit Verweis vor allem auf das französische Recht; s. weitere Nachweise bei *Borchardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, 1988, S. 15 ff.

78 *Scheuing*, Die Verwaltung 34 (2001), S. 107 (129).

79 Den Grundstein für seine Rechtsprechungslinie zur weitgehenden Verweigerung von Vertrauensschutz hat der EuGH mit den Entscheidungen BUG-Alutechnik und Alcan für Einzelbeihilfen gelegt: Der EuGH verneint Vertrauensschutz vor allem deshalb, weil es einem sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmer zumutbar sei, sich über die Einhaltung des Notifizierungsverfahrens zu erkundigen (EuGH v. 20.9.1990 [Fn. 59], Rz. 14 ff.; EuGH v. 20.3.1997 – Rs. C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163 – Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland Rz. 25). Der EuGH hat seine Rechtsprechung dann auch auf Beihilferegelungen (EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-346/03 u.a., *Atzeni* u.a., ECLI:EU:C:2006:130

kann man die Rechtsprechung so verstehen, dass es insoweit auch nicht entscheidend darauf ankommen soll, ob bereits die Beihilfequalität einfach oder schwierig erkennbar war[80]. Entsprechendes gilt für die Größe des Unternehmens[81]. Eine weitere Argumentationssäule bildet der offensichtlich für notwendig erachtete spezial- und generalpräventive Disziplinierungseffekt gegenüber den Mitgliedstaaten. Es ist nicht die bloße Unvereinbarkeitserklärung, welche effektiv die Wettbewerbsverzerrung beseitigt und für die Zukunft diszipliniert, sondern die rigorose, schneidige Vorteilsentziehung: Könnte sich der Mitgliedstaat auf sein eigenes rechtswidriges Verhalten berufen, dann – so der EuGH – wären die Art. 107 f. AEUV wirkungslos; der Mitgliedstaat könnte die Entscheidungen der Kommission auf diese Weise ihrer Wirkung berauben[82]. Im Ergebnis kann sich der Steuerpflichtige jedenfalls nicht mit Erfolg auf den Rechtsschein des Parlamentsgesetzes berufen. Die europäischen Gerichte wollen nur „außergewöhnliche Umstände" als Ausnahme anerkennen[83], vermitteln mit ihrer Spruchpraxis allerdings den Eindruck, dass dies nicht mehr als ein theoretischer Fall ist. Das BVerwG und der BFH haben dieses „Konzept" sowohl inhaltlich als auch sprachlich übernommen[84].

Die Orientierungskraft, die einem Parlamentsgesetz zukommt, wird damit weitgehend entwertet. Hier mag im engeren Sinne keine Rückwir-

Rz. 64 ff.; ebenso EuG v. 16.7.2014 [Fn. 62], Rz. 236) und insbesondere auch auf Steuernormen (EuGH v. 22.6.2006 [Fn. 73] Rz. 147 ff.; EuGH v. 17.9.2009 [Fn. 72], Rz. 84 f.) angewendet.

80 EuG v. 29.9.2000 – Rs. T-55/99, ECLI:EU:T:2000:223 – CETM/Kommission Rz. 128; zuletzt EuG v. 4.2.2016 (Fn. 62), Rz. 189: *„Zweifel oder Auslegungsschwierigkeiten in Bezug auf das Wesen der streitigen Maßnahme als staatliche Beihilfe [können] für sich allein kein berechtigtes Vertrauen auf Seiten der Klägerin begründen, da die Maßnahme der Kommission nicht […] mitgeteilt wurde."* Ferner EuGH v. 8.12.2011 – Rs. C-81/10, ECLI:EU:C:2011:811 – France Telecom Rz. 62: Komplexität der in Rede stehenden Steuerregelung entbinde nicht von der Anmeldepflicht.

81 Vgl. EuG v. 14.1.2004 – Rs. T-109/01, ECLI:EU:T:2004:4 – Fleuren Compost Rz. 140.

82 EuGH v. 14.1.1997 – Rs. C-169/95, ECLI:EU:C:1997:10 – Spanien/Kommission Rz. 48; v. 15.12.2005 (Fn. 52), Rz. 110.

83 Siehe nur EuGH v. 20.9.1990 (Fn. 59), Rz. 16; EuG v. 11.6.2009 (Fn. 52), Rz. 165.

84 BVerwG v. 17.2.1993 – 11 C 47/92, BVerwGE 92, 81 zum Investitionszulagengesetz und BFH v. 30.1.2009 – VII B 180/08, BFHE 224, 372; das BVerfG hat dies – letztlich ebenfalls unter Hinweis auf Vergewisserungsobliegenheit – nicht beanstandet (BVerfG v. 3.7.2001 – 1 BvR 382/01, juris).

kung vorliegen. Denn auch der EuGH nimmt für sich in Anspruch, eine Aussage darüber zu treffen, wie die Rechtslage schon immer war und gemessen hieran, wird eine Steuer nicht rückwirkend erhoben, sondern vielmehr hat der Begünstigte von Anfang an nur zu wenig Steuern gezahlt[85]; denn die steuerliche Begünstigung war nicht anwendbar[86] (Verstoß gegen das Durchführungsverbot, s. III.) und damit galt „schon immer" das „Normal-Steuerrecht". Gleichwohl wird der Steuerpflichtige dies so empfinden. Denn er hat sich um des steuerlichen Vorteils Willens für ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten entschieden und ohne diesen steuerlichen Anreiz hätte er so nicht gehandelt. Mit seiner Entscheidung ist demgemäß die Lenkungs- und Gestaltungswirkung des Subventionsangebots abschließend erreicht. Im Verfassungsrecht ist das Gesetz daher die entscheidende Dispositionsbedingung, die vom Tag der Dispositionsentscheidung an zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage wird[87]. Der EuGH und der EuG kehren hingegen den Grundsatz, dass der Bürger auf die Anwendbarkeit eines Gesetzes Vertrauen darf, um: Der Bürger muss einem begünstigenden Gesetz mit Skepsis begegnen und ihn trifft die Obliegenheit, das Risiko einzuschätzen und zu vermeiden[88].

Dieser Rechtsprechung ist häufig Eindimensionalität vorgeworfen worden[89]. Für viele Fälle wird man gegen diesen rigiden Standpunkt gleichwohl nichts einwenden können. Seine Rechtfertigung kann er allerdings nicht darin finden, dass man das nationale Parlamentsgesetz schlicht für bedeutungslos erklärt. Die Zuständigkeitsordnung der Union mag zwar zu diesem Schluss verlocken: Wenn nur die Kommission die Verfahrensherrschaft innehat, müssen Akte anderer Ebenen unbeachtlich sein! Dies ist aber zu kurz gedacht: Denn unter Umständen realisiert sich nur das in der Dezentralisierung des Beihilfevollzugssystems bereits selbst angelegte Irrtumsrisiko. Das System basiert nun einmal auf einer Art „Selbstveranlagung" (s. bereits II.). Wenn dergestalt die unmit-

85 EuGH v. 10.6.1993 – Rs. C-183/91, ECLI:EU:C:1993:23 – Kommission/Deutschland Rz. 15 f.

86 Gleichwohl ist es wirksam zustande gekommen, s. nur *Lang* (Fn. 17), S. 68 und *Sutter* (Fn. 17), S. 216 ff. jeweils m.w.N.

87 BVerfG v. 3.7.2001 (Fn. 84).

88 So bereits *Fastenrath*, JZ 1992, 1082 zum beihilferechtswidrigen Verwaltungsakt; ähnlich *Geisenberger* (Fn. 20), S. 171; *Vajda*, EC Tax Journal 2011, 77 (90) (aid recipients as policemen to ensure compliance of Member States of their obligations).

89 Zum Beispiel *Schoch*, JZ 1995, 109 (117).

telbare Kontrolle durch die Kommission (ressourcen-schonend) zurückgenommen und letztlich auf die Mitgliedstaaten im Sinne einer Selbstüberwachung verlagert wird, dann müssen schon deshalb auch die nationalen Rechtsakte geeignet sein, einen Bezugspunkt für einen Vertrauensschutztatbestand zu bilden. Zudem würde in einem Mehrebenensystem das Zuständigkeitsargument auch dem grundrechtlichen Anliegen nicht gerecht werden. Grundrechtsschutz und damit auch Vertrauensschutz erfolgt nicht nach Formalkategorien. Es geht vielmehr um Gefährdungslagen und eine solche besteht hier. Daher kann auch das letztlich nicht anwendbare unionsrechtswidrige Steuergesetz durchaus eine Vertrauensgrundlage darstellen[90].

Die Richtigkeit des rigiden, das Durchsetzungsinteresse „eindimensional" betonenden Standpunktes ergibt sich daher für viele Fälle aus einem anderen Grund: Es ist die einer jeden Norm wegen ihrer Abstraktheit immanente Beschränkung des Vertrauensschutzes[91] und hier im Besonderen unter Berücksichtigung des wettbewerbsrelevanten Dreipersonenverhältnisses. So trägt in jeder Rechtsordnung, gerade in einem Mehrebenensystem, das auf mehreren Ebenen mit Nichtigkeitsrechtsfolge (im Verhältnis Bund und Land) bzw. Anwendungsvorrang (im Verhältnis EU und Mitgliedstaat) versehene Maßstäbe enthält, jede Norm zwangsläufig ein Rechtsanwendungsrisiko in sich und schließt insoweit schutzwürdiges Vertrauen von sich heraus aus. So haben wir z.B. jenseits von Beihilfekonstellationen häufig wenig Probleme damit, das Erstanwendungsrisiko selbst einem Steuerpflichtigen zuzumuten, der im Vertrauen auf sein Verständnis der im Vorfeld nicht rechtssicher auslegbaren Norm den ersten, unumkehrbaren Schritt tätigen muss. Sein Risiko hegen wir lediglich durch das Bestimmtheitsgebot und die Methodenbindung anlässlich der Normanwendung ein. Im Grunde geht es im Beihilfekontext um nichts anderes. Es geht auch hier um die allgemeine Erwartung, dass das Recht – und damit auch das Beihilferegime des AEUV – bekannt ist und dass es das Risiko des Rechtsunterworfenen ist, dass das letztinstanzliche Gericht Normen so konkretisiert und auf seinen Fall anwendet, wie man dies vorher nicht erwartet hat. Hier kommt noch hinzu, dass auch kein Anlass dazu besteht, den Steuerpflichtigen ausnahmsweise von diesem Risiko zu entlasten. Ungeachtet der vom EuGH durchaus zutreffend gesehenen Disziplinierungsnotwendigkeit muss man vor allem dem Umstand Rechnung tragen, dass wir es

90 So bereits *Hey*, DStJG 28 (2004), S. 91 (100, 105 f.).
91 *Von Arnauld* (Fn. 66), S. 680 ff.

nicht mit einem bipolaren Verhältnis zu tun haben. Vielmehr muss der Mitbewerber mit in den Blick genommen werden. Der Verstoß gegen das Beihilfeverbot ist vor allem ein Geschäft zu Lasten Dritter. Es geht letztlich um seinen Folgenbeseitigungsanspruch[92].

Gleichwohl kann dies nicht ausnahmslos gelten und die Ausnahme dürfte weiterreichen, als dies bisher mit „außergewöhnlichen Umständen" vom EuGH in den Raum gestellt wird. Denn jede grundrechtliche Gewährleistung hat einen Kernbereich, der in einer Abwägung mit widerstreitenden Interessen nicht geopfert werden kann; selbst das beste Argument für die Durchsetzung des Beihilferechts kennt Grenzen. Dabei spielt auch eine Rolle, wie die Beihilfekontrolle konkret von statten geht: Wenn sich Kommission und EuGH dazu berufen fühlen, bei den Merkmalen des Vorteils und der Selektivität gesetzgeberische Systementscheidungen, Abwägungen und Prognosen zu kontrollieren und dies in einem Umfeld, wo die Bestimmung des Anknüpfungspunktes sehr wertungsoffen, mitunter willkürlich erfolgen muss, dann muss damit zugleich eine Kompensation für den Normunterworfenen einhergehen. Wir müssen anerkennen, dass die derzeitige Praxis gerade bei Steuergesetzen das Potential in sich trägt, zu einem massiven Verlust an Rechtssicherheit zu führen. Wegen dieses Unsicherheitspotentials ist die Unzumutbarkeit des Rechtsanwendungsrisikos nicht mehr bloß ein „Außergewöhnlichkeitsszenario". Insoweit spielt auch eine gewichtige Rolle, dass es keine anderen Kompensationsmechanismen außer dem unmittelbar wirkenden Vertrauensschutz gibt. In anderen Konstellationen mag als Ventil eine Entschädigungspflicht des deutschen Staates gegenüber dem vergeblich auf die Anwendbarkeit einer Norm vertrauenden Bürger in Betracht kommen. Im Beihilferecht läuft dieser Ansatz indes ins Leere, da er genau auf dasselbe hinausläuft wie das Behaltendürfen der Beihilfe[93]. Hier bleibt daher nur der unmittelbare Schutz des Vertrauens durch das Festhalten an der beihilferechtswidrigen Steuernorm. Nur dies ist ein „fairer Ausgleich" mit der Kontrollkompetenz (-erweiterung?) auf der Primärebene.

92 *Cremer* (Fn. 35), Art. 108 AEUV Rz. 30; *Huber*, KritV 82 (1999), S. 359 (374).

93 BVerwG v. 23.4.1998 – 3 C 15/97, BVerwGE 106, 328 (338); v. 31.5.2012 – 3 C 12/11, NVwZ-RR 2012, 628 (631); *Ehlers*, DVBl. 2014, 1 (12); *Giegerich*, EuR 2012, 373 (386 f.); *Weiß*, ZHR 180 (2016), S. 80 (122).

Hierauf wird in der Literatur bereits seit längerem dem Grunde nach hingewiesen[94]. Maßgebliches Kriterium sei, ob objektiv abstrakt erkennbar gewesen ist, dass ein Notifizierungsverfahren hätte durchgeführt werden müssen[95]. Man kann dies auch anders wenden: Der Mitgliedstaat konnte das Durchführungsverbot, das hier letztlich Anknüpfungspunkt für die von Anfang an wirkende Unionsrechtswidrigkeit der Beihilferegelung ist, nicht erkennen. Dem möchte ich mich im Grunde anschließen. Die entscheidende Frage ist dann allerdings, welchen Maßstab man anlegt. Dies lässt sich abstrakt nicht leisten; die Konturierung erfolgt erst anlässlich relevanter Einzelfälle. Man muss sich aber stets bewusst sein, worum es bei der Erkennbarkeit geht: Es kann nicht bloß um die Erkennbarkeit eines Risikos gehen. Richtig kann nur sein, dass es um die Erkennbarkeit der Beihilfeeigenschaft selbst geht. Denn die Rechtsprechung der europäischen Gerichte hat zu einem derart allgegenwärtigen Beihilferisiko in Ansehung von steuerlichen Differenzierungen geführt, dass allein die Erkennbarkeit des Risikos ein konturenloses Kriterium geworden ist[96]. Es geht also um die Frage, ob der deutsche Staat aus Sicht eines objektiven Betrachters – unter Umständen unter Beachtung einer entsprechenden Diskussion in der Literatur[97] – von der fehlenden Beihilfequalität seiner Steuerregelung überzeugt sein durfte. Vor allem: Durfte er anlässlich der Selektivitätsprüfung an „sein System" und damit die Systemkonformität seiner Differenzierung glauben? Wenn man dem Mitgliedstaat schon nicht auf materieller Primärebene insoweit eine Einschätzungsprärogative zukommen lassen will, dann doch zumindest auf der sekundären Ebene (für die Vergangenheit)[98]. Die Schutzwürdigkeit dieses Vertrauens kann natürlich nachträglich entfallen. Dies ist jedenfalls mit der Be-

94 Siehe vor allem *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.68; *Geisenberger* (Fn. 20), S. 186; *Hey*, DStJG 28 (2004), S. 91 (104); Skepsis auch schon bei *Zuleeg*, VVDStRL 53 (1994), S. 154 (186).

95 Mit dieser Präzisierung vor allem *Hey* DStJG 28 (2004), S. 91 (104, 106, 113).

96 Siehe nur die eindrucksvolle Liste potentiell beihilferechtswidriger Normen bei *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1180 ff.).

97 Siehe zum mangelnden Vertrauensschutz in einem solchen Fall z.B. BVerfG v. 19.1.1999 – 1 BvR 2161/94, BVerfGE 99, 341 im Falle eines verfassungswidrigen Gesetzes.

98 Ähnlich *Jansen*, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht, 2003, S. 179 (dort diskutiert in Ansehung des konkreten Rückforderungsverhältnisses).

kanntmachung über die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens der Fall[99].

Unterstellen wir daher, dass es die Fälle objektiv mangelnder Erkennbarkeit gibt. Richtet man dann den Blick auf die notwendige Abwägung, dürfte die generelle Schutzwürdigkeit des Vertrauens sogar die Abwägung maßgeblich determinieren. Das Durchsetzungsinteresse tritt in der Konstellation der mangelnden Erkennbarkeit der Beihilfequalität in der Abwägungswertigkeit doch deutlich zurück. Dies liegt bereits an der weitgehenden Wertungsabhängigkeit der Beihilferechtsanwendung, die gerade der Grund für die mangelnde Vorhersehbarkeit ist. Je wertungsoffener die Beihilfefrage ist und je mehr der Zustand der Gesetzeswidrigkeit damit zu einem schöpferischen Eigenprodukt wird, desto weniger „scharf" ist der Gegensatz zwischen Rechtssicherheit einerseits und Gesetzmäßigkeit andererseits[100]. In einer solchen Situation muss zudem niemand um des Willens des EU-Rechts wegen diszipliniert werden. Das Beihilfeverbot und vor allem die Pflicht zur Durchführung eines Notifizierungsverfahrens mögen objektiv missachtet worden sein. Letzteres erfüllt aber keinen Selbstzweck. Eine Verfahrenspflicht, die nicht erkennbar war, verliert ihre Berechtigung. Auch hier muss berücksichtigt werden, dass sich im Grunde nur das in der Dezentralisierung des Beihilfeüberwachungsverfahrens bereits selbst angelegte Risiko realisiert. Ich meine zudem, dass es insoweit auch (gewichtiger) Ausfluss der unionsrechtlichen Loyalitätspflicht ist, dass dort, wo eine Beihilfe nicht erkennbar war, das Vertrauensverhältnis zwischen Gesetzgeber und seinen Rechtsunterworfenen nicht unnötig beschädigt wird. Denn Loyalität ist keine Einbahnstraße. Des Weiteren ist auch der „Drittschutzzweck" nicht bzw. nicht nennenswert tangiert. Zwar kommt es – gemessen an der materiellen Entscheidung der Kommission – zu einer endgültigen Wettbewerbsverzerrung. Wenn die Notwendigkeit einer Notifizierung für einen objektiven Betrachter nicht erkennbar war, dann wird allerdings auch die Konkurrenz von ihrer selektiven Benachteiligung überrascht gewesen sein.

99 So auch EuGH v. 21.3.2013 – Rs. C-129/12, ECLI:EU:C:2013:200 – Magdeburger Mühlenwerke Rz. 47.

100 Mit dieser Relativierung im allgemeinen Kontext der Rechtssicherheit bereits *Hey* (Fn. 70), S. 588 f.

cc) Verjährung nach Art. 15 VerfVO

Gemäß Art. 15 VerfVO ist eine Rückforderung nach Ablauf von zehn Jahren nicht mehr zulässig. Die Frist beginnt zu laufen, sobald die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger gewährt wird. Maßgeblich ist insoweit nicht die Beihilferegelung, sondern der individuelle Vorteil infolge ihrer Anwendung. Die Kommission stellt – gebilligt vom EuGH – bei Steuerregelungen auf den Zeitpunkt ab, zu dem die infolge der Beihilferegelung zu niedrige Steuerzahlung fällig wird[101]. Richtigerweise wird man – jedenfalls aus deutscher verwaltungsrechtlicher Sicht – auf die Verarbeitung der Beihilferegelung in einem Steuerbescheid oder einem anderen Steuerverwaltungsakt abstellen müssen. Denn der Vorteil ist bereits gewährt, wenn die konkret-individuelle Steuerfestsetzung mit den Wirkungen der materiellen Bestandskraft für die Finanzbehörde verbindlich wird. Auf diese Weise lässt sich dann auch der maßgebliche Zeitpunkt der Beihilfegewährung in den Fällen bestimmen, in denen sich die Beihilferegelung verlusterhöhend ausgewirkt hat oder sie gar in dem Fortbestand eines Verlustvortrages besteht. Hier ist die Wirksamkeit des Verlustfeststellungsbescheides maßgeblich, der die Beihilferegelung verarbeitet.

c) Gerichtliche Kontrolle der Kommissionsentscheidung und Kontrolldichte

Erlässt die Kommission eine Negativentscheidung, mit der sie den Beihilfecharakter einer Steuerverschonung bejaht und zugleich die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 Abs. 2, Abs. 3 AEUV verneint, kann der betroffene Mitgliedstaat als Adressat dieser Entscheidung Nichtigkeitsklage (Art. 263 AEUV) erheben.

Ob bei einer beihilferechtswidrigen Norm auch ein Steuerpflichtiger gegen die Negativentscheidung unmittelbar klagen kann, ist hingegen weniger eindeutig. Er ist jedenfalls nicht der Adressat der Maßnahme und damit scheidet eine Klagebefugnis nach Art. 263 Abs. 4 Alt. 1 AEUV aus. Adressat ist allein der Mitgliedstaat. Auch Art. 263 Abs. 4 Alt. 3 AEUV hilft grundsätzlich nicht weiter. Hiernach ist klagebefugt, wer durch einen Rechtsakt mit Verordnungscharakter unmittelbar betroffen ist, wenn dieser Rechtsakt keine Durchführungsmaßnahme nach sich zieht. Man kann durchaus überlegen, ob die Kommissionsentscheidung zu einer Beihilferegelung „Verordnungscharakter" hat. Denn immerhin betrifft sie ei-

101 EuGH v. 8.12.2011 (Fn. 80), Rz. 83.

ne Vielzahl unbestimmter Fälle. Allerdings wird es im Steuerrecht in der Regel noch einer Durchführungsmaßnahme bedürfen, um einen beihilferechtskonformen Zustand wiederherzustellen: Ist die beihilferechtswidrige Norm bereits in einem Steuerbescheid oder einem anderen Verwaltungsakt verarbeitet worden, wird dies ein Änderungs- bzw. Aufhebungsverwaltungsakt sein. Begehrt der Steuerpflichtige erstmals die Anwendung der beihilferechtswidrigen Norm, so kann er sich gegen die Versagung und vor allem (z.B.) die deshalb höhere Steuerfestsetzung wehren[102].

Damit konzentriert sich die Frage der Klagebefugnis schließlich auf Art. 263 Abs. 4 Alt. 2 AEUV, wonach jeder gegen eine Handlung, die ihn unmittelbar und individuell betrifft, klagebefugt ist. Die unmittelbare Betroffenheit stellt aufgrund der gestuften Verfahrensstruktur keine Hürde dar: Der Mitgliedstaat muss die Kommissionsentscheidung vollziehen und sie determiniert die Rückforderungsentscheidung weitgehend[103]. Problematisch ist indes die individuelle Betroffenheit. Denn die Beihilferegelung gilt für eine unbestimmte Vielzahl an Personen. Es bedarf daher eines konkreten Umstandes, warum ein Steuerpflichtiger nicht mehr zur allgemeinen Gruppe der Normadressaten gehört, sondern vielmehr bereits eine abgrenzende Individualisierung für sich beanspruchen kann (sog. Plaumann-Formel[104]). Ich verstehe die Rechtsprechung insoweit wie folgt:

Es dürfte geklärt sein, dass jedenfalls derjenige Steuerpflichtige individuell betroffen ist, der im Zeitpunkt der Negativentscheidung bereits eine Steuerfestsetzung unter Anwendung der Beihilferegelung in der Hand hält[105]. Diesem Steuerpflichtigen ist die Beihilfe bereits gewährt worden und dies unterscheidet ihn von der Allgemeinheit[106]. Der EuG hat in seinen Entscheidungen zu § 8c KStG die individuelle Betroffenheit ferner aus anderen konkret-individuellen Verwaltungsentscheidungen ab-

102 EuGH v. 19.12.2013 – Rs. C-274/12, ECLI:EU:C:2013:852 – Telefonica Rz. 36.

103 Siehe nur EuGH v. 17.9.2009 (Fn. 72), Rz. 47 ff.; EuG v. 4.2.2016 (Fn. 62), Rz. 52.

104 Zuerst EuGH v. 15.7.1963 – Rs. 25/62, ECLI:EU:C:1963:17 – Plaumann/Kommission, sodann ständige Rechtsprechung, vgl. nur EuGH v. 29.4.2004 – Rs. C-298/00, ECLI:EU:C:2004:240 – Italien/Kommission Rz. 36 f.; v. 17.9.2009 (Fn. 72), Rz. 51 ff.; EuG v. 11.6.2009 (Fn. 52), Rz. 42 ff.

105 *Blumenberg/Kring* (Fn. 7), S. 35; *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.59.

106 Vgl. EuGH v. 19.10.2000 – Rs. C-15/98, ECLI:EU:C:2000:570 – Sardegna Lines Rz. 34 f.; EuG v. 11.6.2009 (Fn. 52), Rz. 46 ff.

geleitet, nämlich aus einer verbindlichen Auskunft bzw. einem Vorauszahlungsbescheid, in dem der dank § 8c Abs. 1a KStG verbleibende Verlust berücksichtigt worden war[107]. Der EuGH hat ferner eine individuelle Betroffenheit auch dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger bereits einen Antrag auf Anwendung der Beihilferegelung gestellt hatte[108]. Im konkreten Fall ging es wohl nicht um die Einreichung einer Steuererklärung, aber im Grunde kann insoweit nichts anderes gelten. Denn mit der Einreichung der Steuererklärung liefert der Steuerpflichtige einen Subsumtionsvorschlag[109] unter Einbeziehung der Beihilferegelung ein und begehrt damit letztlich auch immer deren Anwendung.

Wie sieht es aber mit den Steuerpflichtigen aus, die bisher nur den Tatbestand der Beihilfenorm verwirklicht haben und die bisher noch nicht einmal eine Steuererklärung eingereicht haben, z.B. weil die Kommissionsentscheidung im laufenden Veranlagungszeitraum ergangen ist? Ich meine, dass der bisherigen EuGH- und EuG-Rechtsprechung hierzu keine brauchbare Aussage entnommen werden kann: Dies gilt zum einen für die EuG-Entscheidungen zu § 8c KStG. Zwar wird hier immer wieder betont, dass die Steuerpflichtigen den Tatbestand bereits verwirklicht haben, aber zugleich scheint der EuG den verbindlichen Auskünften bzw. in einem Fall auch dem Vorauszahlungsbescheid maßgebliche Bedeutung beizumessen[110]. Dies gilt zum anderen für die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Telefonica, die zwar auf den ersten Blick suggeriert, dass ein Steuerpflichtiger vor einer konkret-individuellen Verwaltungsentscheidung nie ausreichend individualisiert ist[111]. Wenn man die Ausführungen der Generalanwältin zur Sachverhaltsfeststellung miteinbezieht, erscheint es allerdings so, dass die Klägerin den Tatbestand der Steuernorm noch gar nicht verwirklicht hatte[112]. Die eingangs formulierte Frage dürfte daher noch offen sein. Nach meinem Dafürhalten sollte man sie dahingehend beantworten, dass jeder Steuerpflichtige, der den Tat-

107 EuG v. 4.2.2016 (Fn. 62), Rz. 61 ff.; v. 4.2.2016 – Rs. T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60 – Heitkamp BauHolding Rz. 67 ff.
108 Siehe EuGH v. 22.6.2006 (Fn. 72), Rz. 63; v. 17.9.2009 (Fn. 72), Rz. 55 ff.
109 Statt vieler *Seer* in Tipke/Kruse, Vor § 149 Rz. 9.
110 EuG v. 4.2.2016 (Fn. 62), vor allem Rz. 68; v. 4.2.2016 (Fn. 107), vor allem Rz. 74.
111 EuGH v. 19.12.2013 (Fn. 102), Rz. 49 u. 59.
112 Schlussantrag der Generalanwältin *Kokott* v. 21.3.2013 – Rs. C-274/12 Rz. 54; die Klägerin erstrebte offensichtlich eine Unwirksamkeitserklärung der Kommissionsentscheidung, um künftig in den Genuss der steuerlichen Regelung zu gelangen.

bestand der steuerlichen Beihilfenorm bereits verwirklicht hat, klagebefugt ist. Es ist nicht einsichtig, warum derjenige Steuerpflichtige, der bereits den materiellen Tatbestand der Norm verwirklicht hat, nicht klagebefugt sein sollte[113]. Dies gilt auch ungeachtet der Frage, ob er bereits eine Steuererklärung eingereicht hat oder nicht[114]. Denn mit der materiellen Tatbestandsverwirklichung (der Ablauf des Veranlagungszeitraums kann insoweit als Steuerentstehungsmerkmal nicht relevant sein) gehört der Steuerpflichtige nicht mehr zum allgemeinen Kreis aller Normunterworfenen. Richtigerweise wird man nur diejenigen von einer Klage ausschließen können, die lediglich irgendwann einmal die Beihilfenorm verwirklichen wollen[115].

Ist die Klage zulässig, dann muss in Bezug auf die einzelnen Entscheidungen des verfügenden Teils sowie die Kontrolldichte differenziert werden: Der Beihilfebegriff des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist in diesem Klageverfahren weitgehend justiziabel[116]. Anders sieht es mit den beiden Genehmigungstatbeständen in Abs. 2 und Abs. 3 aus: Bezüglich der Wertungen, welche die Tatbestände der Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV erfordern, soll der Kommission ein Beurteilungsspielraum zustehen und Art. 107 Abs. 3 AEUV gewährt auf der Rechtsfolgenseite überdies noch ein – in den Wor-

113 Womöglich kann man die Ausführungen in EuGH v. 17.9.2009 (Fn. 72) bei Rz. 57 in diesem Sinne verstehen, wenn der EuGH zwar (formal) auf die Antragstellung durch den Steuerpflichtigen abstellt, dazu aber ausführt: „*Es ist […] festzustellen, dass ein Unternehmen, das einen Antrag auf erstmalige Finanzierungsbewilligung gestellt hat, bereits die notwendigen Vorkehrungen im Hinblick auf die Voraussetzungen dieser Regelung getroffen haben musste, um die Finanzierungsregelung in Anspruch zu nehmen*." Dies soll sie aus dem Kreis der übrigen Unternehmen herausgehoben haben.

114 Gleiche Ansicht bereits *Blumenberg/Haisch*, FR 2012, 12 (13).

115 Diese Personen haben freilich vor einer Verwirklichung des Steuertatbestandes dann überhaupt keine Möglichkeit, die Rechtswidrigkeit der Kommissionsentscheidung prüfen zu lassen, und sich hierdurch erst eine Dispositionsgrundlage durch „Vorabklärung" zu verschaffen; dies ist allerdings hinnehmbar (zu Recht Schlussantrag der Generalanwältin *Kokott* v. 21.3.2013 – Rs. C-274/12 Rz. 54; kritisch dazu *Georg M. Berrisch*, Anmerkung zu EuGH v. 19.12.2013 – Rs. C-274/12 – Telefonica, EuZW 2014, 231 [232]).

116 EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06, ECLI:EU:C:2008:757 – British Aggregates Rz. 111 ff.; v. 9.6.2011 (Fn. 52), Rz. 132; v. 21.6.2012 – Rs. C-452/10, ECLI:EU:C:2012:366 – BNP Paribas und BNL Rz. 100; bei „komplexen wirtschaftlichen Gegebenheiten" beschränkt sich der EuGH hingegen auf eine Verfahrens- und Abwägungsfehlerkontrolle (s. EuGH v. 20.9.2017 – Rs. C-300/16, ECLI:EU:C:2017:706 – Kommission/Frucona Kosice Rz. 63 f.).

ten des EuGH: „weites" – Ermessen[117]. Die Nachprüfung beschränkt sich insoweit nur auf die Beachtung der Verfahrens- und Begründungsvorschriften, die Kontrolle der Tatsachenbasis, auf das Fehlen von offensichtlichen Fehlern bei der Bewertung der Tatsachen und Ermessensmissbrauch[118]. In Ansehung der Rückforderungsentscheidung ist die Berücksichtigung und Gewichtung der widerstreitenden Belange (vor allem: Vertrauensschutz) eine gerichtlich voll überprüfbare (Wertungs-)Frage. Es besteht kein Beurteilungsspielraum. Zudem hat die Kommission auch kein Ermessen. Der Wortlaut des Art. 16 Abs. 1 Satz 1 VerfVO geht offenkundig von einer gebundenen Entscheidung aus (s. IV. 1. b] aa]).

2. Die „Rückforderung" als Frage des konkret-individuellen Verwaltungsrechtsverhältnisses

a) Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers auf abstrakt-genereller Ebene als Weichenstellung für das konkret-individuelle Rechtsverhältnis

Sofern der Kommissionsbeschluss dem Gesetzgeber nicht ausdrücklich aufgibt, die beihilferechtswidrige Norm mit Wirkung für die Vergangenheit zu beseitigen, kommen zwei Konstellationen der „Vergangenheitsbewältigung" in Betracht:

– Der Gesetzgeber kann die Norm unverändert lassen und es bei der unionsrechtlich begründeten Nichtanwendbarkeit der Norm belassen. Sie mag formal fortbestehen, darf aber nicht angewendet werden. Der Rechtsschein, der von dieser Norm ausgeht, dürfte das Unionsrecht nicht (mehr) tangieren. Der EuGH steht einem solchen Fortbestand der unionsrechtswidrigen Norm aus Gründen der Rechtsklarheit freilich skeptisch gegenüber[119]. Dies ändert aber nichts daran, dass wir auf diese Konstellation treffen können.
– Der Gesetzgeber kann aber auch „reinen Tisch" machen und die Norm rückwirkend durch ein Änderungsgesetz beseitigen oder unionsrechtskonform anpassen. So ist der deutsche Gesetzgeber zum

117 EuGH v. 15.12.2005 (Fn. 52), Rz. 71; *Cordewener/Henze*, FR 2016, 756 (758).
118 EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-333/07, ECLI:EU:C:2008:764 – Regie Networks Rz. 78.
119 EuGH v. 15.10.1986 – Rs. C-168/85, ECLI:EU:C:1986:381 – Kommission/Italien Rz. 11; EuGH v. 26.4.1988 – Rs. C-74/86, ECLI:EU:C:1988:198 – Kommission/Deutschland Rz. 10 f.

Teil auch verfahren. Auch in diesem Fall sind Verwaltungsentscheidungen, die auf der alten Norm beruhen, rechtswidrig, dies allerdings nicht mehr wegen Verstoßes gegen Art. 107 f. AEUV, sondern weil sie aufgrund der Rückwirkung von Anfang an nicht mit dem innerstaatlichen Gesetz in Einklang standen. Die Beihilferechtswidrigkeit wird dann also durch die einfache Gesetzeswidrigkeit „überholt".

Das Ergebnis mag in beiden Handlungsalternativen identisch sein. Aus der Sicht des Steuerpflichtigen ergeben sich aber doch Unterschiede. Ich beschränke mich hier allerdings auf die Konstellation des Fortbestandes der unionsrechtswidrigen Rechtslage (in der Vergangenheit). Denn ändert der Gesetzgeber rückwirkend das Gesetz, dann ist die konkret-individuelle Entscheidung der Finanzbehörde nur noch hieran zu messen und nicht mehr an der Kommissionsentscheidung. Das Gesetz schiebt sich im Grunde zwischen die beiden Entscheidungsebenen; die Verbundstruktur ist nicht mehr bloß eine solche des Verwaltungsrechts. Es stellen sich daher auch keine originär verwaltungsrechtlichen Fragen mehr, sondern vielmehr verlagern sich viele – freilich vergleichbare – Fragen in die verfassungsrechtliche Rückwirkungsproblematik. Im Grunde geht es um die Frage, inwieweit die Kommissionsentscheidung das Rückwirkungsinteresse determiniert und inwieweit dies wiederum gerichtlich überprüfbar ist. Diese Aspekte werde ich aussparen.

b) Fortbestand der beihilferechtswidrigen Norm

aa) Vorteilsentziehung bei steuerrechtlichen Beihilferegelungen

Die an den Mitgliedstaat adressierte und für diesen verbindliche Negativentscheidung enthält in der Regel die ausdrückliche Aufforderung zur Rückforderung der Beihilfe (s. bereits IV. 1. a]). Die Rückforderungsentscheidung steckt den Handlungsrahmen des Mitgliedstaates ab: Nur soweit die Rückforderung angeordnet ist, muss der Mitgliedstaat in Ansehung der konkreten Anwendungsfälle die Rückforderung im Einzelfall prüfen und gegebenenfalls tätig werden.

Wenn hier von einer Rückforderung gesprochen wird, dann liegt dem das Bild einer Direktsubvention zugrunde. Im Steuerrecht trifft man freilich auf andere Konstellationen. Dem Sinn des Beihilfeverbotes folgend geht es um die Entziehung des mit der Beihilfe verbundenen Wettbewerbsvorteils beim Beihilfeempfänger[120] und damit eine bereichsspe-

120 *Eckardt* in FS für Meinhard Schröder, 2012, S. 181 (182).

zifische Folgenbeseitigungspflicht des Mitgliedstaates[121]. Es ist der Zustand herzustellen, wie er sich ohne Anwendung der Beihilferegelung ergibt[122]. Für das Steuerrecht bedeutet dies typischerweise, dass die Finanzbehörde die (höhere) Steuer beitreiben muss, die sich unter Außerachtlassung der beihilferechtswidrigen Steuernorm ergibt. Dies gilt bei den direkten Steuern[123] ebenso wie bei den indirekten Steuern[124]. Diese „Richtung" ist zwingend. Die umgekehrte Vorgehensweise, nämlich die Gewährung des Vorteils an alle Steuerpflichtigen, ist jedenfalls für die Verwaltung aus Gründen der Gewaltenteilung keine zulässige Handlungsoption.

bb) Verwirklichung der „Rückforderung" im Einzelfall

(1) Verfahrensrechtliche Verwirklichung der „Rückforderung" beim (unmittelbar) Begünstigten

(a) Unionsrechtliche Unzulänglichkeit des nationalen Steuerverfahrensrechts mit Blick auf beihilferechtswidrige Steuerbescheide

Gehen wir davon aus, dass der Gesetzgeber die beihilferechtswidrige Norm für die Vergangenheit unangetastet lässt. Wurde sie bereits angewendet, dann muss dem begünstigten Steuerpflichtigen der Vorteil wieder entzogen werden (s.o.). Diese Vorteilsentziehung ist eine Frage des konkret-individuellen Verwaltungsrechtsverhältnisses. Sie richtet sich nach dem mitgliedstaatlichen Recht (Art. 16 Abs. 3 VerfVO) und damit – bei öffentlich-rechtlichen Beihilfen – nach dem Verwaltungsverfahrensrecht. Der Vollzug erfolgt damit normativ gesteuert und eingehegt durch die Abgabenordnung und mittels einer (Außen-)Entscheidung der nationalen Finanzbehörden gegenüber dem begünstigten Steuerpflichtigen. Die erste Weichenstellung führt daher zu folgender Ausgangsfrage: Gibt es einen Verwaltungsakt, der einer Einforderung der bisher nicht eingeforderten (materiell durchaus „richtig" entstandenen, aber bisher

121 *Mederer* (Fn. 49), Art. 108 AEUV Rz. 49.

122 EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-164/15, ECLI:EU:C:2016:990 – Aer Lingus u.a. Rz. 89.

123 EuGH v. 15.12.2005 (Fn. 52), Rz. 119.

124 Hier soll es nach EuGH v. 21.12.2016 (Fn. 122), u.a. Rz. 99 vor allem nicht darauf ankommen, ob der Steuerschuldner eine Verbrauchssteuer auf seine Vertragspartner überwälzen kann oder nicht. Siehe demgegenüber aber auch *Englisch* in Rust/Michaeu (Fn. 74), S. 69: es müsse der dem Unternehmer erwachsene wirtschaftliche Vorteil bestimmt (geschätzt) werden.

wegen des Verwaltungsaktes formell nicht durchsetzbaren) Steuer entgegensteht? Bejahendenfalls wird es sich regelmäßig um Steuerbescheide oder diesen gleichgestellte Verwaltungsakte handeln. Denn die beihilferechtswidrige Norm war ein materielles Steuergesetz und damit erfolgt ihre Konkretisierung zwangsläufig auf diesem Wege.

Der Steuerbescheid, der eine beihilferechtswidrige Norm umsetzt, ist rechtswidrig, aber nicht nichtig[125]. Die Rechtswidrigkeit folgt dabei nicht unmittelbar aus einem Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV, da dieser keine unmittelbar wirkende Regelungswirkung entfaltet[126]. Es liegt aber ein Verstoß gegen das unmittelbar geltende Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 AEUV (dazu bereits III.) vor und dies reicht für die Rechtswidrigkeit des Steuerbescheides aus. Anders als bei den sonstigen Steuerverwaltungsakten gibt es aber jenseits des § 164 Abs. 2 AO – hier ist die Herbeiführung unionsrechtskonformer Zustände unproblematisch möglich, da auch § 176 AO nicht gilt[127] – keine Änderungs-/Aufhebungsermächtigung, die allein die Rechtswidrigkeit eines Steuerbescheides ausreichen lässt. Das „Arsenal" der Ermächtigungsgrundlagen ist auf andere Konstellationen zugeschnitten:

– § 173 AO scheidet aus, da die Beihilferechtswidrigkeit der materiellen Steuernorm keine Tatsache ist und entsprechendes dürfte auch für die Kommissionsentscheidung als solche gelten[128]. Zwar kann auch ein vorgreifliches Rechtsverhältnis aus einem anderen Rechtsgebiet eine Tatsache sein, allerdings geht es hier um die Anwendbarkeit der Steuernorm selbst. Es liegt schlicht ein Rechtsanwendungsfehler vor.

125 Beihilferechtswidrige Verwaltungsakte sind grundsätzlich nicht nichtig (BVerwG v. 16.12.2010 – 3 C 44/09, BVerwGE 138, 322; eingehend *Geisenberger* [Fn. 20], S. 95 f.).

126 *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 3, 2007, Rz. 1223; *Geisenberger* (Fn. 20), S. 109.

127 Zutreffend *Loose* in Tipke/Kruse, § 176 AO Rz. 13; aber selbst wenn man die Norm grundsätzlich auf Entscheidungen des EuGH analog anwenden wollte (so z.B. *Friedrich* in DStJG 11 [1988], S. 97 [101]), könnte dies im beihilferechtlichen Kontext ausnahmsweise nicht gelten. Die nachfolgenden Ausführungen zum Effektivitätsgrundsatz würden auch den § 176 AO erfassen.

128 *Blumenberg/Kring* (Fn. 7), S. 30; *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbotes auf das deutsche Steuerrecht, 2014, S. 73; *Hahn/Suhrbier-Hahn*, DStZ 2002, 632 (638); *Jansen* (Fn. 99), S. 173; *Linn*, IStR 2008, 601 (607); **a.A.** *Geisenberger* (Fn. 20), S. 131; *Lehnert*, Die Korrektur von gemeinschaftsrechtswidrigen Beihilfen in Form von Steuervergünstigungen, 2009, S. 184 f.

Und selbst wenn man die Kommissionsentscheidung als solche zur Tatsache erklären wollte, so ist sie jedenfalls nicht schon bei Erlass des Steuerbescheides vorhanden gewesen und nur nachträglich bekannt geworden, da sie – wovon hier ausgegangen wird – nach Erlass des Steuerbescheides ergangen ist[129].

- § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO scheidet deshalb aus, weil die Kommissionsentscheidung kein Grundlagenbescheid im Verhältnis zum Steuerbescheid darstellt[130]. Denn die Kommissionsentscheidung entfaltet ihre Bindungswirkung allein gegenüber dem Adressaten und dies ist der Mitgliedstaat. Zudem würde das strikte Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis auch nicht den Eigenarten des hier zu beurteilenden Verwaltungsverbundes gerecht werden; denn die nationale Behörde hat durchaus ein eigenständiges Entscheidungsprogramm[131].
- § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO verlangt ein rückwirkendes Ereignis und meint damit ein „sachverhaltsänderndes Geschehen“[132]. Die Norm käme daher nur in Betracht, wenn man die vorstehend offengelassene Frage nach der Tatsachenqualität der Kommissionsentscheidung selbst bejahend beantwortet. Dies ist aber nicht der Fall und damit scheidet auch § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als Ermächtigungsgrundlage aus[133].
- § 130 AO wiederum ist auf Steuerbescheide nicht anwendbar (s. § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO).

Was nun? Die Maßgeblichkeit des nationalen Verfahrensrechts gilt bekanntermaßen nicht uneingeschränkt. Der Vollzugsföderalismus, der auch das Beihilferecht mit seinem indirekten Vollzug prägt, gefährdet latent immer die Einheitlichkeit und Wirksamkeit der Durchsetzung des Unionsrechts[134]. Er steht daher nachvollziehbar unter einem „Unionsvorbehalt“[135], der sich hier vor allem in Gestalt des Effektivitätsgrundsatzes äußert: Hiernach darf das mitgliedstaatliche Recht die Durchset-

129 *Geisenberger* (Fn. 20), S. 132 ff.
130 *Blumenberg/Kring* (Fn. 7), S. 30; *Jansen* (Fn. 98), S. 174; **a.A.** *Geisenberger* (Fn. 20), S. 135 ff.
131 Zutreffend bereits *Jansen* (Fn. 98), S. 174.
132 Statt vieler *Loose* in Tipke/Kruse, § 175 AO Rz. 25 m. Nachw.
133 *Hahn/Suhrbier-Hahn*, DStZ 2002, 632 (640); *Jansen* (Fn. 98), S. 175; *Linn*, IStR 2008, 601 (607); gegen die Tatsachenqualität eines EuGH-Urteils auch BFH v. 31.3.1981 – VII R 1/79, BStBl. II 1981, 507; **a.A.** *Geisenberger* (Fn. 20), S. 162 ff.
134 *Von Arnauld* (Fn. 1), § 2 Rz. 6.
135 *Scheuing*, Die Verwaltung 34 (2001), S. 107 (109).

zung der Beihilferechtsordnung nicht unmöglich machen oder übermäßig erschweren[136]. Art. 16 Abs. 3 VerfVO bestimmt nunmehr sogar, dass das nationale Recht die „sofortige und tatsächliche Vollziehung der Kommissionsentscheidung" ermöglichen muss. Angesichts dessen kann sich das Unionsrecht mit dem vorstehenden Ergebnis nicht zufriedengeben. Das nationale Recht muss es vielmehr ermöglichen, dass das Durchsetzungsinteresse der Union den Regelfall abbildet und sich Vertrauensschutz im konkret-individuellen Einzelfall demgegenüber nur nach Maßgabe des einheitlichen unionsrechtlichen (zentralen) Maßstabes entfalten kann.

Dies ist die Agenda, die der EuGH mit seinen Entscheidungen verfolgt: Schon der ungeschriebene Effektivitätsgrundsatz wurde zuletzt nicht (mehr) als bloßes, die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten schonendes und Divergenzen hinnehmendes Vereitelungsverbot gehandhabt. Es bot dem EuGH (gerade) im Beihilferecht vielmehr einen wirksamen Hebel für eine möglichst einheitliche, „verbundsichernde"[137] Verwirklichung des Unionsrechts[138]. So spannt der EuGH vor allem einen einheitlichen, nämlich „seinen" unionsrechtlichen (zentralen) Vertrauensschutzmaßstab (s. bereits IV. 1. b]) über das nationale Verfahrensrecht[139] und dies impliziert zwangsläufig die Erwartung des EuGH, dass eine Rückforderung lediglich hieran und nur nach dieser Maßgabe scheitern kann und darf. Mit Art. 16 Abs. 3 VerfVO sieht sich der EuGH nunmehr in seiner Linie bestätigt[140]. Für das nationale Recht bedeutet dies, dass typisierende Vertrauenstatbestände (wie z.B. bestimmte Rücknahmegründe, bestimmte Fristen) in der Logik des EuGH immer ineffektiv und damit nicht anwendbar sind. Dies hat das BVerwG im Kontext des

136 EuGH v. 16.12.1976 – 33/76, ECLI:EU:C:1976:188 – Rewe Rz. 5 f.; v. 21.9.1983 – 205/82 u.a., ECLI:EU:C:1983:233 Deutsche Milchkontor Rz. 19; v. 20.5.2010 – Rs. C-210/09, ECLI:EU:C:2010:294 – Scott und Kimberly Clark Rz. 21; v. 11.9.2014 – Rs. C-527/12, ECLI:EU:C:2014:2193 – Kommission/Deutschland Rz. 40 ff.; zur Herleitung und Legitimation des Effektivitätsgrundsatzes s. nur *Kadelbach* (Fn. 5), S. 115 ff.; *Nettesheim* in GS für Grabitz, 1995, S. 447 (459 ff.); *Schroeder*, AöR 129 (2004), S. 2 (17 ff.).

137 *Von Arnauld* (Fn. 1), § 2 Rz. 37.

138 Die Rechtsprechungsentwicklung wird nachgezeichnet bei *v. Danwitz* (Fn. 5), S. 349 ff.

139 So *von Wallenberg*/*Schütte* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 108 AEUV Rz. 109; *Rengeling*, VVDStRL 53 (1994), S. 202 (214).

140 Vgl. nur EuGH v. 11.9.2014 (Fn. 136), Rz. 41: Diese Regelung spiegele letztlich nur die Erfordernisse des in der Rechtsprechung aufgestellten Effektivitätsgrundsatzes wider.

§ 48 VwVfG bereits früh (an-)erkannt[141]. Der EuGH hält den mitgliedstaatlichen Behörden und Gerichten die Türe ausschließlich für den atypischen Einzelfall offen und dies muss sich im nationalen Recht widerspiegeln. Im Ergebnis dürfte es hiergegen keine kompetenzrechtlichen Einwände geben. Dieser starke Übergriff in das nationale Verfahrensrecht ist zwar nicht sehr souveränitätsschonend, dürfte aber von den Art. 107 f. AEUV vorgezeichnet und damit legitimiert sein[142].

Der unionsrechtliche Mangel des Steuerverfahrensrechts tritt damit deutlich hervor: Verwaltungsverfahrensrecht hat nach deutschem Verständnis eben nicht nur eine Bewirkungs-, sondern eben auch eine Schutzfunktion[143], die ihre Konkretisierung u.a. in dem Rechtsinstitut der Bestandskraft und der Notwendigkeit von Aufhebungs- bzw. Abänderungsermächtigungen findet. Es existiert also eine verfahrensrechtliche – letztlich von dem Vertrauen in das Steuergesetz unabhängige – Vertrauensschutzebene[144]. So schützen die §§ 173 ff. AO das Vertrauen des Steuerpflichtigen darauf, dass die Finanzbehörde bei voller Tatsachenkenntnis das Recht richtig anwendet; deshalb sind bloße Rechtsanwendungsfehler irrelevant. Gerade diese Erwartung ist im System der Art. 107 ff. AEUV aber im Regelfall nicht schutzwürdig. Aufgrund des abschließenden Charakters der Ermächtigungsgrundlagen wird dennoch in der Masse der Fälle eine Rückforderung aus Rechtsgründen unmöglich gemacht. Ausnahmen würden nur für die Fälle gelten, in denen ein Vorbehalt der Nachprüfung besteht. Ausgehend von der grundsätzlichen Anerkennung der Bestandskraft eines Verwaltungsaktes fehlt also die notwendige „Durchbrechungsermächtigung". Diese steuerverfahrensrechtliche Situation unterscheidet sich dabei von derjenigen des allgemeinen Verwaltungsrechts: Dort existiert mit § 48 VwVfG eine Ermächtigungsgrundlage, die durchaus innerhalb ihres Wortlautes unionsrechtskonform auslegbar ist. Im Steuerverfahrensrecht fehlt es hingegen schon an einer Norm, die dafür einen Ansatzpunkt bietet. Dies führt zu einer indirekten Kollision zwischen Unionsrecht und nationalem Verfahrensrecht.

141 BVerwG v. 17.2.1993 (Fn. 84).
142 *Huber*, KritV 82 (1999), S. 359 (372); eingehend mit Nachweisen zur kompetenzrechtlichen Diskussion vor allem *Hanf*, ZaöRV 59 (1999), S. 51 (75 ff.).
143 *Schoch*, JZ 1995, 109 (117).
144 Vgl. nur BVerfG v. 16.12.1981 – 1 BvR 898/79 u.a, BVerfGE 59, 128 (166 f.); *von Arnauld* (Fn. 66), S. 278 ff.; *Hey* (Fn. 70), S. 743 ff.; *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21 Rz. 50; *Waldhoff* in DStJG 28 (2004), S. 129 (149).

(b) Unionsrechtskonforme Vervollständigung des Verfahrensrechts durch Rechtsfortbildung?

Die Frage ist, wie eine solche indirekte Kollision aufzulösen ist. Hierzu wird vielfach (ebenfalls) auf den Anwendungsvorrang verwiesen[145]. Diese Sichtweise dürfte jedenfalls auch der Rechtsprechung des EuGH zugrunde liegen[146]. Gleichwohl kann die indirekte Kollision nicht so rigide den Anwendungsvorrang auslösen, wie dies bei einer direkten Kollision der Fall. Denn der Effektivitätsgrundsatz ist eben keine strikte Regel. Seine Wirkkraft ergibt sich letztlich erst im Zusammenspiel mit den gegenläufigen, gleichsam unionsrechtlich anerkannten Grundsätzen und die Kollision wird mittels einer Abwägung im Einzelfall aufgelöst[147]. Weil er mithin nur ein auf Optimierung angelegter Rechtsgrundsatz ist, trägt er eine gewisse Relativierung naturgemäß in sich[148]. Hieran hat auch Art. 16 Abs. 3 VerfVO, der den Effektivitätsgrundsatz in sich aufgenommen hat und nunmehr der speziellere Anknüpfungspunkt ist, nichts geändert[149]. Die Norm mag gegenüber dem ungeschriebenen Effektivitätsgrundsatz „schärfer" formuliert sein[150]. Das Grundproblem bleibt aber: Art. 16 Abs. 3 VerfVO lässt sich keine gegenüber dem Bürger geltende Regel entnehmen. Zudem bestimmt Art. 16 Abs. 1 VerfVO (auch weiterhin), dass sich die Rückforderung nach Maßgabe und nicht jenseits des nationalen Rechts vollzieht. Daher kann auch Art. 16 Abs. 3 VerfVO nicht mehr bewirken, als dies vorher auch der Effektivitätsgrundsatz getan hat.

145 *Ehrke-Rabel* in Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 39 (50); *Jarass/Beljin*, NVwZ 2004, 1 (4); *Kadelbach* (Fn. 5), S. 26; *Nettesheim* (Fn. 136), S. 447 (459 ff.); *Raab* (Fn. 13), S. 52 ff. u. S. 377 ff.; **a.A.** *v. Danwitz* (Fn. 5), S. 114 f.; *Streinz* (Fn. 5), § 218 Rz. 21.

146 EuGH v. 5.10.2006 – Rs. C-232/05, ECLI:EU:C:2006:651 – Kommission/Frankreich Rz. 50 ff.; v. 12.5.2005 – Rs. C-415/03, ECLI:EU:C:2005:287 – Kommission/Griechenland Rz. 44; v. 1.6.2006 – Rs. C-207/05, ECLI:EU:C:2006:366 – Kommission/Italien Rz. 36 f.

147 *Schroeder*, AöR 129 (2004), S. 2 (34 ff.).

148 Insoweit im Ergebnis (ungeachtet der Frage nach der Bedeutung des Anwendungsvorrangs) übereinstimmend *v. Danwitz* (Fn. 5), S. 285 f.; *Rengeling*, VVDStRL 53 (1994), S. 202 (228 ff.); *Schroeder* in Streinz (Fn. 56), Art. 288 AEUV Rz. 43.

149 A.A. *Raab* (Fn. 13), S. 377: zugleich (!) direkte Kollision mit Art. 16 VerfVO und indirekte Kollision mit dem Effektivitätsgrundsatz.

150 *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 16 Rz. 15, 18.

Die indirekte Kollision ist vorrangig durch Auslegung aufzulösen. Dies ist hier freilich nicht möglich und es stellt sich zwangsläufig die Frage nach der Schaffung einer belastenden Ermächtigungsgrundlage im Wege der Rechtsfortbildung. Hierzu ist der Mitgliedstaat grundsätzlich verpflichtet. Denn wenn der EuGH von einer Pflicht zur unionsrechtskonformen Auslegung spricht, dann meint er damit grundsätzlich auch die Rechtsfortbildung. Der EuGH versteht den Begriff der Auslegung funktional und rekurriert damit auf die nach nationalem methodischen Verständnis mögliche Rechtsanwendung[151]. Damit ist zugleich die entscheidende Begrenzung genannt: Eine Fortbildung nationalen Rechts zur Verwirklichung der vom Mitgliedstaat geschuldeten Effektivität des Unionsrechts muss nicht um jeden Preis erfolgen. Das nach innerstaatlichem Recht Erlaubte bildet die Grenze[152] und dies ist dort, wo Grundrechtseingriffe legitimiert werden sollen, auch unionsrechtlich zugleich eine Frage des Gesetzesvorbehaltes[153]. Diese grundrechtliche Dimension wird in der hiesigen Konstellation besonders deutlich, da die Aufhebung eines begünstigenden Verwaltungsaktes einen eigenen Eingriffswert hat. Nimmt man den auch im Unionsrecht anerkannten Gesetzesvorbehalt ernst und erachtet ihn hier als einschlägig, dann bleibt die Lösung auch allein dem Unionsrecht überantwortet und es kommt nicht mehr auf die sich ansonsten aufdrängende Frage an, ob man – wie in der Entscheidung Taricco II vom EuGH[154] jüngst für das strafrechtliche Legalitätsprinzip implizit getan[155] – den Anwendungsvorrang des Unionsrechts und vor allem den Effektivitätsgrundsatz gegenüber dem verfassungsrechtlichen Grundrechtsschutz nicht doch (wieder[156]) relativieren muss. Mit dieser sachlichen, dem Unionsrecht nach dem Vorgesagten selbst innewohnenden

151 BVerwG v. 31.1.2017 – 6 C 2/16, BVerwGE 157, 249 Rz. 26 ff.; BGH v. 7.5.2014 – IV ZR 76/11, BGHZ 201, 101 Rz. 29; v. 26.11.2008 – VIII ZR 200/05, BGHZ 179, 27 Rz. 21 jeweils zur richtlinienkonformen Rechtsfortbildung.

152 Explizit zum Beihilferecht EuGH v. 11.11.2015 (Fn. 18), Rz. 32.

153 *Cremer* (Fn. 35), Art. 108 AEUV Rz. 30; im Grunde ebenfalls *Suerbaum*, VerwArch 91 (2000), 169 (205 f.).

154 EuGH v. 5.12.2017 – Rs. C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936 – „Taricco II" Rz. 51 ff.

155 Mit dieser Deutung auch *Burchardt*, EuR 2018, 248 (255).

156 Von einem uneinschränkten Vorrang des Unionsrechts vor dem nationalen Verfassungsrecht dürften hingegen noch EuGH v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107 – Melloni Rz. 58 ff.; EuGH v. 8.9.2015 – Rs. C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555 – Taricco I Rz. 49 ff. ausgegangen sein.

Begrenzung des Effektivitätsgrundsatzes korrespondiert zugleich eine Zuständigkeitsaussage: Die Grenzen des nach nationalem Recht methodisch Zulässigen können nur die nationalen Gerichte beurteilen[157]. Sollte also eine unionsrechtskonforme „Lückenschließung" nicht durch Analogie möglich sein, würde der Mitgliedstaat zwar unionsrechtswidrig handeln, aber dies wäre nicht der Schaden des Steuerpflichtigen. Vor allem kann dann nicht unmittelbar auf Unionsrechts (z.B. Art. 16 VerfVO) zurückgegriffen werden[158].

Im Ergebnis gehen Methodik und Gesetzesvorbehalt einen gemeinsamen Weg. Hier ist nicht der Ort, um das grundsätzliche Problem durch Analogie geschaffener Ermächtigungsgrundlagen zu erörtern. Die überwiegende Ansicht geht jedenfalls mit guten Gründen davon aus, dass es kein generelles Analogieverbot im Eingriffsrecht gibt[159]. Dem Gesetzesvorbehalt wird genügt, wenn nachgewiesen ist, dass die Lücke keine bewusste Entscheidung des Regelungsgebers gegen die Erstreckung der gesetzlichen Regelung auf den nicht geregelten Fall darstellt und dass der in der Analogiebasis zum Ausdruck kommende allgemeine Rechtsgedanke, der auf einen gesetzlich nicht geregelten Fall übertragen werden soll, auf eine Entscheidung des parlamentarischen Gesetzgebers

157 BVerfG v. 26.9.2011 – 2 BvR 2216/06, BVerfK 19, 89, Rz. 47 unter Verweis auf *Kokott*, Schlussantrag v. 11.11.2004 – Rs. C-105/03 Rz. 39; BVerfG v. 17.11.2017 – 2 BvR 1131/16, NVwZ-RR 2018, 169 Rz. 37.

158 Wie hier *Sinnaeve* in Heidenhain (Fn. 34), § 32 Rz. 42; **a.A.** zur (dann) unmittelbaren Geltung der VerfVO wohl *Lang* (Fn. 17), S. 90 ff.

159 Siehe BFH v. 20.10.1983 – IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221 (224); BVerwG v. 3.4.1996 – 6 C 5/94, BVerwGE 101, 51 (54 f.); *Gern*, DÖV 1985, 558 (561 f.); *Kracht*, Feststellender Verwaltungsakt und konkretisierende Verfügung, 2002, S. 614 ff.; *Schmidt*, VerwArch 97 (2006), S. 139 (158); *Ehlers* in Erichsen/Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, 14. Aufl. 2010, § 3 Rz. 8; *Reimer* in Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band 1, 2. Aufl. 2012, § 9 Rz. 29. Auch BVerfG (Kammerbeschluss) v. 14.8.1996 – 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146 kann m.E. kein Analogieverbot entnommen werden. Zwar wird dort eine Analogie zu Lasten des Bürgers mit dem Hinweis auf den Vorbehalt des Gesetzes und die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung für verfassungswidrig erachtet. Im konkreten Fall dürfte es aber an einer planwidrigen Lücke gefehlt haben, weshalb die Entscheidung für eine allgemeine Aussage zur (Un-)Zulässigkeit eines Analogieschlusses im Verwaltungsrecht zu Lasten des Bürgers nicht taugt; für ein generelles Analogieverbot hingegen z.B. *Hillgruber*, JZ 1996, 118 (123 f.); *Konzak*, NVwZ 1997, 872 f.

zurückgeführt werden kann[160]. Dies alles gilt im Ausgangspunkt auch im hier interessierenden Kontext der Aufhebung beihilferechtswidriger Verwaltungsakte. Allein der Unionsrechtsverstoß macht das Gesetz allerdings nicht planwidrig lückenhaft[161]. Der Unionsrechtsverstoß deckt die Lücke nur auf. Es muss daher immer sichergestellt sein, dass der nationale Gesetzgeber die Lücke nicht bewusst in Kauf genommen hat bzw. dass er sie, wenn er sie erkannt hätte, nicht gleichwohl gewollt hätte. Die Grenze ist und bleibt der Plan des nationalen Gesetzgebers. Bereits hier fangen die Probleme an: Da es an einer Aussage des Gesetzgebers fehlt, kann man nur spekulieren. Solange jedenfalls nicht erkennbar ist, dass sich der deutsche Gesetzgeber der verfahrensrechtlichen Rückforderungsverwirklichung bewusst widersetzen will, dürfte eine Vermutung dafür streiten, dass er sich insoweit nicht unionsrechtswidrig verhalten will. Stützen lässt sich dies wohlwollend damit, dass § 176 AO nur den Fall der Verfassungswidrigkeit von Gesetzen und der Gesetzeswidrigkeit von Verwaltungsvorschriften erfasst und keinen Vertrauensschutz bei unionsrechtswidrigen Normen gewährt.

Man könnte dies gewiss auch anders sehen. Dies würde freilich zu der Diskussion führen, ob dann nicht die Bestandskraft als solche dem Anwendungsvorrang weichen muss. In diese Richtung kann man womöglich den EuGH in Ansehung der Rechtskraft von Urteilen verstehen. So betont der EuGH zwar, dass die unionsrechtskonforme Auslegung selbst im Beihilferecht Grenzen kennt (vor allem: kein Auslegung contra legem), zeigt dann aber eine aus seiner Sicht zulässige Auslegung des nationalen Rechts auf: Wenn sich das Gericht, dessen rechtskräftiges Urteil einer Verwirklichung des Beihilferechts entgegensteht, mit der Beihilfefrage gar nicht befasst hat, müsse man die Rechtskraft auch nicht auf diese Thematik erstrecken. Dies wäre eine Ausnahme von dem ansonsten dem § 322 ZPO entnommenen Grundsatz, dass die Rechtskraft einer erneuten Überprüfung eines Sachverhaltes auch dann entgegensteht, wenn bestimmte Fragen nicht thematisiert wurden, sie aber im Rahmen des Rechtsstreites hätten aufgeworfen werden können[162]. Der EuGH deutet mithin eine Beschränkung der sachlichen Grenzen der Rechtskraft an, die sich letztlich aus der nicht abschließenden Würdigung des Sachver-

160 *Gern*, DÖV 1985, 558 (561 f.); *Kracht* (Fn. 159), S. 614; *Schmidt*, VerwArch 97 (2006), S. 139 (158); ferner BFH v. 20.10.1983 (Fn. 159), BStBl. II 1984, 221 (223).

161 **A.A.** wohl *Ehrke-Rabel* in Schön/Röder (Fn. 145), S. 39 (52).

162 EuGH v. 11.11.2015 (Fn. 18), Rz. 31 ff.

haltes durch das nationale Gericht ergeben soll. Ungeachtet der Frage, ob diese Aussage für die Rechtskraft überzeugt, so kann sie jedenfalls nicht auf die das Verwaltungsrechtsverhältnis konkretisierende Bestandskraft übertragen werden. Denn ein Steuerbescheid tritt stets mit dem Anspruch auf, die Steuer in Bezug auf eine Person, eine Steuerart und einen bestimmten Zeitraum umfassend zu regeln. Gerade in dem Bewusstsein, dass man angesichts der Fülle der Lebenssachverhalte in der Regel nicht alle Sach- und Rechtsfragen erfassen kann, soll die Bestandskraft hier für eine abschließende Rechtssicherheit sorgen und diese steht eben nur unter dem Vorbehalt der gesetzlich vorgesehenen Änderungsermächtigungen. Würde man hier direkt an der Bestandskraft als solche ansetzen, würde man zudem einem Taschenspielertrick erliegen: Man kann sich des Erfordernisses einer Ermächtigungsgrundlage nicht dadurch entledigen, indem man bereits eine Stufe früher das mit ihr zu überwindende verfahrensrechtliche Hindernis durch eine einschränkende Bestimmung der Bestandskraftgrenzen vermeidet. Denn der das Erfordernis nach gesetzlicher Legitimierung begründende Eingriff (Entziehung eines Vorteils) bleibt bestehen. Es würde zudem an einer tatbestandlichen Konturierung fehlen; die isolierte Außerkraftsetzung der Bestandskraft würde sich in einem normativ überhaupt nicht mehr gesteuerten Raum vollziehen. Ich meine daher, dass die Wirkung des Anwendungsvorrangs bei indirekten Kollisionen nicht so weit reicht, dass contra legem die Schutzwirkung der Bestandskraft verweigert werden muss[163]. In diesem Fall könnte Deutschland dann nur über den Weg des Vertragsverletzungsverfahrens zur (wohl zulässigerweise: rückwirkenden) Anpassung seines Verfahrensrechts gezwungen werden[164].

163 So (ohne besonderen Bezug zum Steuerrecht) auch *Cremer* (Fn. 35), Art. 108 AEUV Rz. 30: Nehme man den unionsrechtlichen Vorbehalt des Gesetzes ernst, dann müsse es auch unionsrechtlich im konkreten Rückforderungsfall dort eine rechtsstaatliche Grenze geben, wo keine Ermächtigungsgrundlage existiert; diesen Befund müsse auch das Unionsrecht respektieren. Für das Steuerrecht im Besonderen (zumindest) skeptisch auch *Blumenberg/Kring* (Fn. 7), S. 30; **a.A.** wohl *Raab* (Fn. 13), S. 378 f. sowie – jedenfalls in Bezug auf die Handlungsform – OVG Berlin-Brandenburg v. 7.11.2005 – 8 S 93/05, NVwZ 2006, 104 (ein echtes rechtliches Rückforderungshindernis bestand dort indes nicht).

164 Vgl. EuGH v. 11.9.2014 (Fn. 136), Rz. 41 ff. zur „Ineffektivität" der Notwendigkeit, die Rückforderung auf dem Zivilrechtsweg durchzusetzen. Auch dieser Entscheidung kann m.E. nicht entnommen werden, dass eine Rückforderung bereits heute durch Verwaltungsakt möglich ist, sondern vielmehr,

Unterstellen wir aber mit dem genannten Wohlwollen die Planwidrigkeit der Abgabenordnung. Dann kommt es auf diese Fragen nicht an. Man kann und muss dann vielmehr die Folgefrage in den Blick nehmen: Welche Norm soll analog angewendet werden? Die überwiegende Meinung hat eine klare Präferenz: § 130 Abs. 1 AO[165]. Dies schließt freilich mit ein, dass § 130 Abs. 2 AO keine Anwendung findet. Mit seinem abschließenden Katalog – dies unterscheidet ihn von § 48 Abs. 2 VwVfG – würde das Vertrauen in den Fortbestand des Verwaltungsaktes immer dann überwiegen, wenn der Steuerpflichtige nicht bösgläubig war, er also die Rechtswidrigkeit nicht kannte und ihm diese auch nicht infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt war. Da grobe Fahrlässigkeit nicht bereits immer dann angenommen werden kann, wenn man hätte ahnen können, dass es sich um eine bisher nicht notifizierte Beihilfe handelt[166], lässt § 130 Abs. 2 AO einer Abwägung zugunsten des unionsrechtlichen Durchsetzungsinteresses nicht genügend Raum. Deshalb kann er keine Anwendung finden.

Die Heranziehung des § 130 Abs. 1 AO ist gewiss vertretbar. Dies gilt aber auch für andere Alternativen. Zu denken ist dabei vor allem an § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Die Norm ist auf gestufte Verwaltungsverfahren zugeschnitten und setzt eine Bindungswirkung voraus, die derjenigen der Kommissionsentscheidung im Verhältnis zum Mitgliedstaat nicht unähnlich ist[167]. Der gemeinsame Nenner ist die gespaltene, überwiegend exklusive Entscheidungsverantwortung und das in dem gestuften System deshalb angelegte Verbot einer abweichenden Entscheidung durch die nachfolgende Behörde. Dass die gebundene Rechtsfolge des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO der Sachlage nicht gerecht wird, weil der nationalen Behörde durchaus noch ein Entscheidungsprogramm verbleibt, ist dabei nicht schädlich. Da sich die Interessenlage insoweit nicht deckt, kann der analog angewendete § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO das eigene Entscheidungsprogramm der nationalen Behörde durchaus aufnehmen.

---

dass es die Aufgabe des nationalen Gesetzgebers ist, diese Möglichkeit zu schaffen.

165 So auch bereits *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.65; *Jahndorf/Oellerich*, DB 2008, 2559 (2565); wohl auch *Hahn/Suhrbier-Hahn*, DStZ 2002, 632 (639) (unionsrechtskonforme Auslegung des § 172 Abs. 1 Satz 1 AO); vollkommen auf eine Ermächtigungsgrundlage will hingegen *Linn*, IStR 2008, 601 (607) verzichten; **a.A.** wohl *Jansen* (Fn. 98), S. 175 f.

166 Vgl. BVerwG v. 17.2.1993 (Fn. 84).

167 Mit dieser Präferenz auch bereits *Reimer* in Holoubek/Lang (Fn. 10), S. 195 (210).

(2) Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bzw. des § 130 Abs. 1 AO „analog“

Im Ergebnis kommt es nicht darauf an, ob man mit der herrschenden Meinung § 130 Abs. 1 AO analog anwendet oder ob man auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zurückgreift. In beiden Fälle wird die Rückforderung im Einzelfall durch die Kommissionsentscheidung determiniert. Die Determinierung ist freilich nicht umfassend. Denn der Kommission liegt nur die abstrakt-generelle Regelung zur Beurteilung vor. Dass dies nicht ohne Auswirkung auf ihr Entscheidungsprogramm bleibt, wurde bereits festgestellt (IV. 1. a]): Erstens, für die Annahme einer Beihilfe war die abstrakte Eignung der Erfüllung der Tatbestandsmerkmale ausreichend. Zweitens, muss die Kommission bei ihrer Entscheidung die Rückforderungssperre des Art. 16 VerfVO nur in Bezug auf einzelfallunabhängige Aspekte würdigen. Insoweit entfaltet die Kommissionsentscheidung gegenüber dem Mitgliedstaat Bindungswirkung und damit ergibt sich zugleich das verbliebene (eigenständige) Entscheidungsprogramm der mitgliedstaatlichen Behörde im Rahmen der konkret-individuellen Rückforderungsentscheidung:

Dies betrifft zum einen auf Tatbestandsseite die Frage, ob der Ursprungssteuerbescheid überhaupt rechtswidrig ist. Ich hatte die Rechtswidrigkeit mit Blick auf einen Beihilfeverstoß bisher immer unterstellt. Dies muss allerdings nicht sein. Auf der Tatbestandsseite der Korrekturnorm muss die Finanzbehörde dies erst einmal klären. Denn die Kommission hat abschließend nur darüber entschieden, dass auf abstrakt-genereller Ebene eine Beihilferegelung vorliegt. Mehr kann sie auch nicht prüfen. Damit ergibt sich zugleich das verbliebene eigenständige Entscheidungsprogramm der mitgliedstaatlichen Behörde im Einzelfall: Sie muss stets prüfen, ob auch in Bezug auf den konkret-individuellen Rückforderungsfall – natürlich unter Beachtung der Aussagen der Kommission und im Dialog mit dieser[168] – eine Beihilfe vorliegt[169]. Abweichungsgründe können z.B. die mangelnde Unternehmereigenschaft oder die mangelnde Beeinträchtigung des Wettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten sein (s. bereits IV. 1. a]). Gerade der zuletzt genannte Aspekt dürfte bedeut-

168 So EuG v. 11.6.2009 (Fn. 52), Rz. 163.

169 EuGH v. 9.6.2011 (Fn. 52), Rz. 63 f., 115: Nationale Behörde muss in jedem Einzelfall prüfen, ob der gewährte Vorteil geeignet war, den Wettbewerb zu verfälschen und den innergemeinschaftlichen Handel zu beeinträchtigen; *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.66.

sam sein bzw. bedeutsamer werden[170]. Liegt hiernach im Einzelfall keine Beihilfe vor, dann ist der die beihilferechtswidrige Norm verarbeitende Verwaltungsakt nicht rechtswidrig und er darf nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen geändert werden. Dies ist die Folge des Anwendungsvorrangs, der die Norm nicht nichtig, sondern nur insoweit unanwendbar macht, wie ein Verstoß gegen EU-Recht vorliegt[171]. Entsprechendes gilt, wenn zwar eine Beihilfe vorliegt, diese aber vorab z.B. durch die De-Minimis-VO genehmigt wurde. Werden die betragsmäßigen Grenzen im maßgeblichen Zeitraum eingehalten, führt auch dies zur Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides[172].

Die Determinierung betrifft zum anderen die Rechtsfolgenseite und hier vor allem den Vertrauensschutz. Für einzelfallunabhängige Vertrauensschutzaspekte ist allein die Kommission zuständig. Sie muss diese Aspekte berücksichtigen. Tut sie dies fehlerhafter Weise nicht, dann ist die Rückforderungsanordnung wegen Verstoßes gegen Art. 16 Abs. 1 VerfVO rechtswidrig (s. bereits IV. 1. b]). Eine rechtswidrige Nichtberücksichtigung von Vertrauensschutz kann dann auch nicht im konkret-individuellen Rückforderungsfall „nachgeholt" werden, d.h. weder die nationale Verwaltungsbehörde noch der nationale Richter dürfen z.B. einen einzelfallunabhängigen Vertrauensschutzaspekt berücksichtigen. Die Umstände, die im Rahmen der konkret-individuellen Abwägung dem Durchsetzungsinteresse entgegengehalten werden können, reduzieren sich daher auf solche Vertrauensschutzaspekte, die ihre Grundlage in einem konkret-individuellen Anlass finden[173]. Angesichts des hierbei anzuwendenden unionsrechtlichen Vertrauensschutzmaßstabes erscheint dies wegen der Vorgaben des EuGH und des EuG nahezu bedeutungslos. Etwaige verbindliche Auskünfte sind jedenfalls nicht geeignet, Vertrauensschutz zu gewähren; genau genommen sind sie sogar aufzuheben und schon im

170 *Kokott*, in diesem Band, dort III.

171 *Bode*, FR 2011, 1034 (1035); im Allgemeinen statt vieler *Zuleeg*, VVDStRL 53 (1994), S. 154 (162 ff.).

172 Explizit EuG v. 11.6.2009 (Fn. 52), Rz. 161: „*Die allgemeine und abstrakte Bewertung einer Beihilferegelung schließt […] nicht aus, dass in Einzelfällen […] die individuelle Gewährung einer Beihilfe unter die De-Minimis-Regelung fällt.*" Ferner Bekanntmachung der Kommission v. 15.11.2007 – 2007/C 272/05 Rz. 49: der Mitgliedstaat kann im Falle einer Beihilferegelung anlässlich der konkret-individuellen Rückforderungsentscheidung auch die materiellen De-Minimis-Kriterien anwenden. Gl. A. z.B. *Afonso* in Rust/Michaeu (Fn. 74), S. 64; *Sinnaeve* in Heidenhain (Fn. 34), § 32 Rz. 43.

173 *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.69 f.

Rahmen dieses Aufhebungsvorgangs (Ermessensbetätigung nach § 2 Abs. 3 StAuskVO) bleibt der Vertrauensschutz auf der Strecke. Die unionsrechtliche Überformung des Steuerverfahrensrechts durch das „europäisierte Vertrauensschutzkonzept" bedeutet – wenn man die Hürde der Ermächtigungsgrundlage nimmt (IV. 2. b] bb] [1] [b]) – jedenfalls im konkret-individuellen Verwaltungsverfahren de facto die Abschaffung von Vertrauensschutz[174].

(3) Irrelevanz der Festsetzungsverjährung

Schließlich gilt in zeitlicher Hinsicht (auch hier): Auf die Festsetzungsverjährung wird sich der Steuerpflichtige erst dann berufen können, wenn die 10-Jahresfrist des Art. 15 VerfVO verstrichen ist. Innerhalb der Frist findet § 169 Abs. 1 AO keine Anwendung[175] und auch jenseits der gesetzlichen Regelungen zur Festsetzungsverjährung scheidet ein Schutz des Empfängers allein wegen des Zeitablaufs aus[176]. Anders als im Falle des Art. 16 Abs. 3 VerfVO liegt hier eine direkte Kollision mit dem nationalen Verfahrensrecht vor und Art. 15 VerfVO kann gegenüber § 169 Abs. 1 AO mit (unmittelbarem) Anwendungsvorrang auftreten[177].

cc) Rechtsschutzfragen

Wenn die beihilferechtswidrige Norm fortbesteht, folgt die Rechtswidrigkeit des Steuerverwaltungsaktes „nur" aus dem Verstoß gegen das EU-Recht. Bei dieser Vorgabe begegnet uns dann auf der Rechtsschutzebene (auch hier) das für ein gestuftes Verwaltungsverfahren im Mehrebenensystem typische „prozessuale Trennungsprinzip"[178]: Der Steuerpflichtige kann – sofern er klagebefugt ist (dazu bereits IV. 1. c]) – Rechtsschutz unmittelbar gegen die Kommissionsentscheidung vor dem EuGH suchen (Nichtigkeitsklage). Zudem kann er Rechtsschutz suchen gegen den Ver-

174 *Reimer* in Holoubek/Lang (Fn. 10), S. 195 (206).

175 BFH v. 30.1.2009 (Fn. 84); *Englisch* (Fn. 6), Rz. 9.65; *Linn*, IStR 2008, 601 (606); *Martini*, StuW 2017, 101 (105).

176 Deutlich EuG v. 16.7.2014 (Fn. 62), Rz. 233: „[…], *wenn das Unionsrecht eine ausdrückliche Verjährungsfrist vorsieht – wie im vorliegenden Fall eine Frist von zehn Jahren […] –, [ist] ein darüber hinausgehender Vertrauensschutz allein aufgrund des Zeitablaufs abzulehnen*".

177 *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren, 2006, S. 396 ff.; *Geisenberger* (Fn. 20), S. 66 f.

178 *Sydow*, Verwaltungskooperation in der Europäischen Union, 2004, S. 280 ff.

waltungsakt, mit dem ihm der beihilferechtswidrige Vorteil entzogen bzw. verweigert wird. Die Frage ist: Welche Einwände kann der Steuerpflichtige vor dem nationalen Gericht anlässlich des Anfechtungsrechtsstreites (noch) vortragen?

Nach den o.g. Ausführungen steht ihm jedenfalls der Einwand offen, dass in seinem konkreten Fall keine Beihilfe vorliegt bzw. die Fiktion der De-Minimis-VO eingreift. Zumindest theoretisch kann er konkret-individuell begründeten Vertrauensschutz geltend machen (zur praktischen Irrelevanz indes IV. 2. b] bb] [2]). Fraglich ist, ob er auch geltend machen kann, dass die Kommissionsentscheidung rechtswidrig ist, weil auch in Ansehung der (abstrakten) Beihilferegelung die Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht vorliegen bzw. weil Art. 16 VerfVO nicht beachtet worden ist. Materiell-rechtlich gilt insoweit, dass die Rechtswidrigkeit der Kommissionsentscheidung auch die Rückforderungsentscheidung rechtswidrig macht[179]. Die Frage ist allerdings, wie das Verfahrensrecht hierzu steht. Dies gilt vor allem für den Fall, dass die Kommissionsentscheidung bestandskräftig geworden ist, weil weder die Bundesrepublik noch ein unmittelbar und individuell Betroffener (fristgerecht) Nichtigkeitsklage erhoben haben.

Der III. und der VII. Senat des BFH hatten dies ursprünglich sehr kategorisch verneint und dabei u.a. auch darauf abgestellt, dass die Entscheidung der Bundesrepublik gegen eine Nichtigkeitsklage eine nicht justiziable „Ermessensentscheidung" sei. Für einen Klageverzicht könnten *„erhebliche politische Gründe (wie z.B. Kompromisscharakter der Kommissionsentscheidung, schwebende Verhandlungen über andere Beihilfen oder Wahrung des Rechtsfriedens) eine Rolle gespielt haben"* und diese *„politische Entscheidungsmöglichkeit würde aber ausgehöhlt, wenn die nationalen Gerichte eine Entscheidung der Kommission wegen der Frage ihrer Rechtmäßigkeit noch dem EuGH vorlegen könnten, obwohl sie bestandskräftig geworden ist."*[180] Dieser Ansatz kann indes nicht richtig sein. Es geht nicht darum, den Mitgliedstaat vor der gerichtlichen Kontrolle einer politischen Entscheidung zu bewahren, die gesetzlich nirgendwo vorgesehen ist, sondern Ausgangspunkt muss die Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes aus der Perspektive der betroffenen Steuerpflichtigen sein. In diesem Geiste

179 *Hofmann*, Rechtsschutz und Haftung im Europäischen Verwaltungsverbund, 2004, S. 244.

180 BFH v. 12.10.2000 – III R 35/95, BFHE 193, 204; ebenso BFH v. 30.1.2009 (Fn. 85).

entnimmt die h.M. dem Art. 277 AEUV zu Recht den allgemeinen Grundsatz, dass Unionsrechtsakte von den nationalen Gerichten inzident auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu prüfen sind[181].

Der Ansatzpunkt für eine Einschränkung der Inzidentprüfung kann allenfalls ein anderer sein, nämlich die Präklusion. Dieser Gedanke beherrscht seit der Entscheidung in der Sache Textilwerke Deggendorf die Rechtsprechung des EuGH: Ein Beihilfeempfänger, der die Möglichkeit einer unmittelbar gegen die Kommissionsentscheidung gerichteten Nichtigkeitsklage gehabt hätte, diese aber nicht genutzt hat, soll im Rückforderungsrechtsstreit vor dem nationalen Gericht nicht mehr die Wirksamkeit der Kommissionsentscheidung in Zweifel ziehen können[182]. Der EuGH argumentiert vor allem mit der Rechtssicherheit; der Beihilfeempfänger dürfe die Bestandskraft der Kommissionsentscheidung nicht unterlaufen können. Umgekehrt hat der EuGH allerdings auch klargestellt, dass eine Bindungswirkung dann nicht besteht und ein Vorlageverfahren anlässlich des Rückforderungsstreites vor dem nationalen Gericht zulässig ist, wenn der Beihilfeempfänger die Negativentscheidung der Kommission mangels unmittelbarer oder individueller Betroffenheit nicht anfechten konnte[183]. Ich verstehe den EuGH so, dass er – entgegen einer älteren Entscheidung[184] – diese Präklusionsregelung

181 EuGH v. 27.9.1983 – 216/82, ECLI:EU:C:1983:248 Universität Hamburg/HZA Hamburg-Kehrwieder Rz. 12; *Cremer*, (Fn. 35), Art. 277 AEUV Rz. 1; *Gaitanides* in von der Groeben/Schwarze/Hatje (Fn. 49), Art. 277 AEUV Rz. 3.

182 EuGH v. 9.3.1994 – C-188/92, ECLI:EU:C:1994:90 – TWD/Bundesrepublik Deutschland Rz. 17 ff. (Einzelbeihilfe); v. 5.10.2006 (Fn. 146), Rz. 57 ff.; zustimmend z.B. *Mederer* (Fn. 49), Art. 108 AEUV Rz. 64; *Scheuing*, Die Verwaltung 34 (2001), S. 107 (138); *Suerbaum*, VerwArch 91 (2000), S. 169 (184); die deutsche verwaltungsrechtliche Literatur hat versucht, die Präklusion über die Figur der Tatbestandswirkung zu erklären (*Suerbaum*, a.a.O., 184).

183 EuGH v. 19.12.2013 (Fn. 102), Rz. 59.

184 Siehe EuGH v. 23.2.2006 (Fn. 79), Rz. 33 ff.: Der EuGH erachtete das Vorabentscheidungsersuchen im Anschluss an die Klagen der konkret Begünstigten vor den nationalen Gerichten deshalb für statthaft, weil es sich um eine Beihilferegelung gehandelt habe, welche die begünstigte Personengruppe nur allgemein umschreibe, und die Kommissionsentscheidung den Klägern nicht persönlich bekanntgegeben worden war. Daher sei nicht offensichtlich, dass eine unmittelbar gegen die Kommissionsentscheidung gerichtete Nichtigkeitsklage zulässig gewesen wäre.

auch auf steuerliche Beihilferegelungen anwenden will[185]. Die Klagebefugnis gegen die Beihilfeentscheidung wird damit zum Dreh- und Angelpunkt. Infolgedessen erscheint die individuelle Betroffenheit i.S.v. Art. 263 Abs. 4 AEUV damit plötzlich als Danaergeschenk. Denn sie legt dem Steuerpflichtigen zum einen eine Beobachtungspflicht in Ansehung steuerlicher Beihilfeentscheidungen auf, die angesichts einer Klagefrist von nur 2 Monaten ab Veröffentlichung der Entscheidung im Amtsblatt nicht unterschätzt werden darf, und zum anderen zwingt sie den Steuerpflichtigen auf prozessual womöglich weniger vertrautes Parkett.

Nach dem EuGH-Konzept ist jedenfalls theoretisch sichergestellt, dass der Steuerpflichtige die Rechtswidrigkeit der Kommissionsentscheidung einmal geltend machen kann. Dies ist mit Blick auf den Grundsatz effektiven Rechtsschutzes eine zwingende Erkenntnis. Bestehen dafür indes zwei Wege mit Vorrang des einen Verfahrens, dann steckt der Teufel meistens im Detail. Dem EuGH scheint dabei durchaus bewusst zu sein, dass die Klagebefugnis mitunter schwierig zu beurteilen sein kann. Er formulierte daher schon in seiner Textilwerke Deggendorf-Entscheidung, dass eine Bindungswirkung nur bestehe, wenn eine Nichtigkeitsklage offensichtlich zulässig gewesen wäre[186]. Aber was bedeutet „offensichtlich zulässig"? Für die Fälle, in denen bereits Steuerbescheide, Vorauszahlungsbescheide oder zumindest verbindliche Auskünfte existieren, hat der EuG ziemlich klar entschieden, dass der Steuerpflichtige durch die Kommissionsentscheidung individuell und unmittelbar beschwert ist (s. bereits IV. 1. c]). Unklar sind m.E. indes die Fälle, in denen nur (aber immerhin) der Tatbestand der steuerlichen Beihilferegelung verwirklicht wurde. Dies würde zu einer merkwürdigen Differenzierung führen: Wenn ein Steuerpflichtiger bereits den Beihilfevorteil genießt, weil sein Veranlagungs- oder Verlustfeststellungsverfahren etc. bereits abgeschlossen ist, die Norm bereits in einem Vorauszahlungsbescheid verarbeitet wurde oder er zumindest eine verbindliche Auskunft in den Händen hält, dann müsste er zwingend unmittelbar Nichtigkeitsklage erheben. Wo der Steuerpflichtige aber bisher nur den Tatbestand der Beihilferegelung verwirklicht hat, scheidet eine Nichtigkeitsklage aus und

185 Umkehrschluss aus EuGH v. 19.12.2013 (Fn. 102), Rz. 59, denn anderenfalls hätte der EuGH die Frage der Klagebefugnis überhaupt nicht thematisieren müssen.

186 EuGH v. 9.3.1994 (Fn. 182), Rz. 17 ff.; bestätigt jüngst von EuGH v. 14.3.2017 – C-158/14, ECLI:EU:C:2017:202 A u.a./Minister van Buitenlandse Zaken Rz. 66, 70.

damit wäre der Weg für eine Inzidentprüfung durch das nationale Gericht und eine entsprechende Vorlage an den EuGH frei. Damit würde die Bestandskraftwirkung der Kommissionsentscheidung davon abhängen, in welchem Stadium sich die Steuersache befindet. Meines Erachtens fehlt hierfür nicht nur eine gesetzliche Regelung, sondern dies ist vor allem auch sachlich wenig nachvollziehbar. Angesichts dessen muss man zu einem einheitlichen Ergebnis gelangen: Es gibt in keiner der genannten Konstellationen eine Präklusion und der nationale Richter kann bzw. muss die Frage nach der Rechtmäßigkeit der Kommissionsentscheidung dem EuGH vorlegen.

V. (Rechtspolitische) Bewertung

Betrachtet man die abstrakte-generelle Ebene und die konkret-individuellen Durchsetzungsfälle gesamthaft, dann sollte man folgende Aspekte noch einmal Revue passieren lassen:

Die „Europäisierung des steuerlichen Verfahrensrechts" bedeutet, dass dem Mitgliedstaat die Vertrauensschutzfrage praktisch entzogen worden ist. Vor allem die Frage, ob und inwieweit das Steuergesetz selbst Vertrauensschutz gewähren kann, ist exklusiv bei der Kommission unter gerichtlicher Kontrolle durch den EuGH angesiedelt. Die Aufgabe der mitgliedstaatlichen Behörde erschöpft sich in dem Nennen einer Ermächtigungsgrundlage, der Prüfung, ob auch im konkreten Fall eine Beihilfe vorliegt, und der realen Durchführung und Überwachung der Rückforderung. Die bei der nationalen Behörde verbliebene Entscheidungszuständigkeit über das Vorliegen einer Beihilfe im konkret-individuellen Einzelfall darf dabei freilich nicht unterschätzt werden.

Ferner verdient der Vertrauensschutz selbst noch eine abschließende Bemerkung. Letztlich ist sich jeder bewusst, was das nachträgliche „Erkennen" einer Beihilfe durch die Kommission für den Steuerpflichtigen bedeutet. Erkennt er das Anwendungsrisiko nicht, erlangt er keinen Vertrauensschutz. Und selbst wenn er das Risiko der Beihilferechtswidrigkeit sogar erkennt, hat er wenig Möglichkeiten, dieses Risiko zeitnah zu beseitigen oder zumindest zu reduzieren. Im nationalen Recht kompensieren wir die Offenheit der Norm und das damit verbundene (erkannte) Rechtsanwendungsrisiko u.a. durch verfahrensrechtliche Instrumente wie die verbindliche Auskunft. Im Beihilferecht fehlt indes ein solches Instrument, das dem Steuerpflichtigen das Normanwendbarkeitsrisiko in seinem konkret-individuellen Fall zeitnah (!) abnehmen kann. Bleibt

der Mitgliedstaat untätig, dann hat der Steuerpflichtige natürlich die Möglichkeit, die Kommission selbst zu informieren. Erwägen ließe sich auch, ob er nicht vielleicht sogar ein subjektives, gegen den Mitgliedstaat gerichtetes Recht auf Durchführung des Notifizierungsverfahrens hat[187]. Beides scheint mir allerdings nicht sehr effektiv.

Die „Mithaftung des Unionsbürgers" für den mangelnden EU-Rechtsgehorsam des Mitgliedstaates[188] wird zum Teil als unbillig empfunden[189]. So wurde jüngst vorgeschlagen, die Rückforderungslast dem Mitgliedstaat aufzubürden. Er müsse dann zwei Mal „zahlen", was vielleicht als „Erziehungsmaßnahme" mit Blick auf künftige Notifizierungsnotwendigkeiten ausreichend sei[190]. Ich meine, dass die bisher geübte Risikoverteilung im Grundsatz aber nachvollziehbar ist. Die Wettbewerbsordnung schützt eben auch den Mitbewerber und die Frage ist und warum er in diesem Konflikt den Schaden tragen sollte. Dass es eine substanzielle Ausnahme von diesem Grundsatz geben muss, habe ich allerdings auch kundgetan. Wenn diese Ausnahme eingreift und Vertrauensschutz zu gewähren ist, dann besteht zugleich kein Anlass, den gutgläubig handelnden Mitgliedstaat durch eine Strafzahlung zu sanktionieren.

Letztlich ist diese Ausnahme nur eine „Hilfslösung". Dies ist bereits angeklungen. Wir führen auf Vertrauensschutzebene zum Teil eine Kompensationsdiskussion gegenüber der als konturenlos, teilweise auch als beliebig empfundenen Beihilfeprüfung durch die Kommission und die Europäischen Gerichte. Wir tun uns teilweise schwer damit, welche Weite der Anwendungsbereich des Beihilferechts zwischenzeitlich erfahren hat bzw. haben könnte und vor allem wie der EuGH seine Selektivitätsprüfung mit Blick auf den nationalen Referenzrahmen durchführt. Die gesamte Vertrauensschutzdiskussion muss eigentlich eine Mahnung dafür sein, sich (wieder?) auf einen beihilferechtlichen Kernbereich zu besinnen. Denn die Gesetzmäßigkeit und Vorhersehbarkeit der Rechtsanwendung sind immer noch das primäre Schutzinstrument zugunsten der Rechtsunterworfenen.

187 Bejahend *Jennert*, KommJur 2005, 364: subjektives Recht folge aus Art. 108 AEUV; *Orthmann*, BRZ 2013, 69: subjektives Recht könne aus den Grundrechten folgen (allerdings eher zurückhaltend); ebenfalls zurückhaltend und auf „besondere Umstände" verweisend *Weiß*, ZHR 180 (2016), S. 80 (119).

188 *Von Danwitz* (Fn. 5), S. 295.

189 *Martini*, StuW 2017, 101 (110); s. auch bereits den Diskussionsbeitrag von *Fastenrath*, VVDStRL 53 (1994), S. 279: Dass man den Bürger schlägt anstelle des rechtswidrig handelnden Staates scheint nicht rechtsstaatlich zu sein.

190 *Martini*, StuW 2017, 101 (110 f.).

Diskussion

Zu den Referaten von Prof. Dr. *Juliane Kokott* und Prof. Dr. *Marcel Krumm*

Prof. Dr. *Roland Ismer*, Msc. Econ., Nürnberg

Vielen Dank für die beiden anschaulichen Vorträge und herzlichen Dank auch den Vortragenden, was ja ausnahmsweise zu unterscheiden ist. Was mir gleichwohl ein bisschen gefehlt hat in den Vorträgen war das Versprechen, das das Beihilferecht birgt. Das Beihilferecht birgt das weitgehende Versprechen einer Rationalitätskontrolle, die wir im innerstaatlichen Recht immer im Folgerichtigkeitsgebot gesucht und manchmal dort auch gefunden haben. Das Beihilferecht kann, wenn es richtig angewandt wird, zu einem erheblichen Rationalitätsgewinn der Steuergesetzgebung führen. Wir haben allerdings zwei maßgebliche Herausforderungen. Die erste Herausforderung ist die Übergangsherausforderung. Das ist ein Thema, mit dem sich sowohl Frau *Kokott* als auch Herr *Krumm* intensiv beschäftigt haben. Mir scheint es primär ein Vertrauensschutz des Bürgers zu sein, des Steuerbürgers, nicht so sehr ein Vertrauensschutz des Staates, d.h. also wir müssen auf dessen Perspektive abstellen. Ich habe sehr viel Sympathie für den Ansatz, den Frau *Kokott* uns präsentiert hat, den Ansatz der aufgedrängten Beihilfe. Diese Figur ermöglicht uns vielleicht auch ein distinguishing gegenüber dem, was wir im case law bis jetzt mit der Alcan-Entscheidung kennen, wonach es eben im Prinzip keinen Vertrauensschutz gibt. Wir müssen uns allerdings dann ganz ernsthaft fragen, wie wir diesen Vertrauensschutz ausgestalten wollen. Denn es gibt den Vertrauensschutz zwar als eines der principes généraux du droit in der Europäischen Union, aber es gibt ihn nicht als deutschen Vertrauensschutz. Es gelten andere Maßstäbe. Wir sollten uns also in der Diskussion sehr stark davor hüten, unreflektiert die deutschen Standards heranzutragen. Wir sind in einer Union und die principes généraux du droit haben den Charakter eines gemeinsamen Nenners, nicht des Standards eines einzelnen Mitgliedstaates. Wir werden daher insbesondere die abstrakte Vertrauensschutzgewährung, wie wir sie in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum KAGG gesehen haben, nicht unbedingt durchhalten können. Vielmehr werden wir, wenn überhaupt, nur individuellen Vertrauensschutz gewähren können. Die zweite Herausforderung ist die Schonung der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten. Hier sollten wir sehen, dass die Mitglied-

staaten über die AGVO eine Möglichkeit haben, in das Verfahren einzuwirken. Das ist eine Möglichkeit, die sie in Zukunft weitaus stärker nutzen sollten, als sie es bisher getan haben. Ganz kurz zum Abschluss. Es gibt als eine weitere Entwicklung des Beihilferechts das Bestreben der Kommission als Teil der external strategy, auch in Abkommen mit Drittstaaten ein Beihilfeverbot zu vereinbaren. In dieser Hinsicht bin ich extrem skeptisch, ob wir hier einen overreach bekommen, ob wir einen Papiertiger kreieren oder aber in Regelungen verfallen, die im Ausland den Verdacht von Neokolonialismus wecken könnten.

Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*, Heidelberg

Beihilfenrecht ist wie Theologie. In einer unvollkommenen Welt brauchen wir sie, aber Erkenntnisgewissheit bieten sie nicht. In ihnen ist immer auch das Gegenteil jedes richtigen Satzes richtig. Das zeigt sich besonders an den Tatbestandselementen, die die Maßnahme mit der Systematik des innerstaatlichen Rechts abgleichen. In dem Vortrag von Frau *Kokott* wurde deutlich, dass der Mitgliedstaat seine Systematik am besten kennt, die Kommission aber entscheidet. Die Stimmigkeit und Binnensystematik des mitgliedstaatlichen Rechts ist eine Frage des Tatbestands, also des Beihilfenbegriffs, aber auch der Rechtfertigung einer tatbestandlichen Beihilfe. Bei Herr *Krumm* wurde deutlich, dass das Beihilfenrecht wichtig ist, aber der Vertrauensschutz auch. Beides geht nicht zusammen. In dem konkreten Einzelfall widersprechen sich diese Aussagen. Überall stoßen wir also auf gegensätzliche Aussagen, die versöhnt werden müssen.

Was den Vertrauensschutz angeht: Ich glaube, dass wir aus dieser Aporie nur herauskommen, wenn wir die Frage nach dem richtigen Verfahrensrecht stellen – und wenn man sie zeitlich viel stärker vorverlagert und keine isolierte Diskussion um den Vertrauensschutz führt. Das beginnt mit der Frage, in welchen Fällen die Mitgliedstaaten eine Maßnahme notifizieren. Vielleicht müssten wir darüber nachdenken, ob der Steuerpflichtige, dem das vermeidbare Risiko, dass eine im Gesetz angelegte Begünstigung am Ende wieder kassiert wird, aufgebürdet werden soll, nicht in allen Zweifelsfällen einen Notifizierungsanspruch gegen seinen Mitgliedstaat hat. Dieser Notifizierungsanspruch folgt möglicherweise bereits aus den Unionsgrundrechten, im Übrigen aus mitgliedstaatlichem Recht, insbesondere aus mitgliedstaatlichem Verfassungsrecht – also aus den Artikeln 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem

Rechtsstaatsprinzip für Deutschland und aus parallelen Gewährleistungen im österreichischen Verfassungsrecht.

Und auf einer zweiten Ebene ist das Verfahrensrecht auch noch einmal bei der Entscheidung der Kommission selbst zu aktivieren, und zwar schon auf der Normebene. Wenn die Kommission die Maßnahme eines Mitgliedstaats am Maßstab von Artikel 107, seinen Tatbeständen und auch Rechtfertigungsgründen prüft, könnte sie sich auch einmal unter den anderen Mitgliedstaaten umhören. Wir haben ja gesehen, dass das Beihilfenrecht eine Doppelfunktion hat. Es dient auf der einen Seite der Gleichheit des Wettbewerbs der Privaten. Das ist seine historische Rechtfertigung im Wettbewerbskapitel des Vertrags. Auf der anderen Seite hat Frau *Kokott* in ihrem Vortrag aber zu Recht darauf hingewiesen, dass es auch um die Abwehr des Staatenwettbewerbs geht. Für diesen zweiten Aspekt, der heute im Vordergrund steht, wäre es extrem hilfreich zu wissen, ob etwa eine Sanierungsklausel von den anderen Mitgliedstaaten überhaupt als Problem wahrgenommen wird oder ob nicht vielleicht die anderen Mitgliedstaaten von einer Systemgerechtigkeit ausgehen. Dann wäre es nicht nötig, dass die Kommission gleichsam allein losläuft, sondern sie kann sich der Expertise der Gemeinschaft der Mitgliedstaaten bedienen, um zu abgewogeneren Ergebnissen zu kommen. Das Potenzial des Verfahrensrechts ist groß.

Prof. Dr. *Jochen Lüdicke*, Düsseldorf

Herr Krumm, eine kurze Ergänzungsfrage zu Ihrem Vortrag, ein bisschen in der Linie dessen, was *Ekkehart Reimer* gerade auch schon gefragt hat. Nachdem der Steuerpflichtige ja der wirklich Betroffene ist, brauchen wir für diesen nicht verfahrensrechtliche Schutzmechanismen, mit denen er sich gegen eine Inanspruchnahme wehren kann? Und könnte nicht möglicherweise die Kommission, wenn sie denn von einem potentiell Verfahrensbetroffenen, also jemandem, der dem Gesetzesbefehl unterliegt, informiert worden ist, die Möglichkeit verlieren, diesen Steuerpflichtigen in Anspruch zu nehmen, wenn dann die Kommission nicht beispielsweise in Monatsfrist oder so tätig wird? Durch Zeitablauf würde dann auch das Rückforderungsrecht jedenfalls gegenüber dem, der aktiv geworden ist, entfallen. Wir hätten dann ein einfaches und effektives Rechtsschutzsystem für Unternehmen, die sich anderweitig nicht wehren können, denn dieses Verfahren, das Sie, Herr *Reimer*, vorgeschlagen haben, dass man das Notifizierungsverfahren erzwingen kann usw., das scheint mir völlig unpraktikabel zu sein. Warum machen wir es nicht so, wie bei der

hessischen Baugenehmigung für die Einfamilienhäuser. Ich stelle den Bauantrag. Die Behörde muss innerhalb eines Monats fertig werden und wenn sie nicht fertig wird, hat sie genehmigt.

Dr. *Martin Köhler*, Wien

Ich habe zwei Verständnisfragen zu den Vorträgen. Das wird jetzt vielleicht ein bisschen schwierig für den Herrn Präsidenten *Mellinghoff*, weil die erste sich auf das Referat von Frau *Kokott* bezieht. Es war davon die Rede, dass eine offene Frage die Bindungswirkung der Entscheidung der Kommission sei. Ich war da einen Moment offenbar nicht ganz aufmerksam: bezieht sich die Aussage auf Entscheidungen in beide Richtungen, also sowohl betreffend die Einleitung des Verfahrens, wie es in dem Fall Frankfurt-Hahn eine Rolle gespielt hat, als auch auf die Entscheidung, kein Verfahren einzuleiten, oder nur auf die letztere? Denn hinsichtlich der Einleitungsentscheidung wäre die Aussage überraschend. Im Allgemeinen wurde ja da an sich von der Quasi-Statuierung der Bindungswirkung ausgegangen. Es hat zwar etwas skeptische Beiträge gegeben, etwa von der Frau Kollegin *Ghazarian*, dass das vom Wortlaut her nicht so zu verstehen sei, im Ergebnis läuft das Urteil aber wohl auf eine solche Bindung hinaus. Die Ausführungen im Referat haben so geklungen, als ob Frau *Kokott* das so sehen würde, dass das noch keine Bindung bedeutet.

Die zweite Frage richtet sich an Herrn *Krumm*, Sie haben von den Möglichkeiten, sich zu wehren auf der europäischen Ebene, gesprochen und von der materiellen Norm. Dabei muss es sich wohl um die nationale Steuernorm handeln. Daher habe ich nicht ganz verstanden, was da die Nichtigkeitsklage ermöglichen sollte.

Eine kleine zusätzliche Bemerkung: Es war sehr beeindruckend, wie Sie die verfahrensrechtlichen Konsequenzen der möglichen Berücksichtigung der Rückforderungsentscheidung geschildert haben. Der EuGH sieht das ja offenbar etwas simpler, wenn er immer positiv formuliert, es mag eine Norm geben im nationalen Verfahrensrecht, die die Rechtskraftwirkung statuiert, die müsse man sich aber als verdrängt denken und dann käme man zu einem Ergebnis. Ist das zu simpel? Das ist wahrscheinlich auch eine rechtstheoretische Frage, nämlich: was ist eine Norm? Die setzt sich aus verschiedenen Vorschriften des nationalen Rechts zusammen. Hier könnte man sagen: ne bis in idem als nationaler Grundsatz und wenn ich mir den verdrängt denke, käme ich hin. Ist das zu simpel?

Prof. Dr. *Heribert M. Anzinger*, Ulm

Herr *Krumm*, an Ihrem Vortrag hat mir gut gefallen, dass Sie die beiden Seiten der vertrauenden Personenkreise ausgewogen in den Blick genommen haben. Der Wettbewerber vertraut auf die Einhaltung der Wettbewerbsordnung. Der Steuerpflichtige und der Staat, der eine mögliche Beihilfe ausgestaltet, vertraut auf die Geltung seiner Rechtsordnung, auf die Geltung des Gesetzes. Die Herausforderung besteht darin, diese beiden Seiten zum Ausgleich zu bringen. Ihr Ansatz, Risikoschwellen zu definieren und zu überlegen, an welcher Stelle das Vertrauen in die Geltung der Rechtsordnung geringer zu gewichten ist als das Vertrauen der Wettbewerber in ein Level Playing Field, wirkt überzeugend. Ungelöst bleibt aber das Problem, dass die Mitgliedstaaten möglicherweise bewusst eine Europarechtswidrigkeit in Kauf nehmen und mit dem Ziel egoistischer Standortpolitik auch temporär Steuervorteile zugunsten der gebietsansässigen Unternehmen anbieten. Die Frage ist, wie bekommt man das in den Griff? Nicht nur in Deutschland wirken die Steuerpflichtigen auch bei der Ausgestaltung der Gesetze mit. Es gibt kaum ein Gesetzgebungsvorhaben, das nicht begleitet wird von der intensiven Mitarbeit der Interessenverbände und der betroffenen Unternehmen. Wenn in einem Gesetzgebungsverfahren beihilferechtliche Risiken offengelegt und auch diskutiert werden, wären dann nicht die Interessenverbände in der Pflicht, darauf hinzuweisen und auf eine Notifizierung hinzuwirken. Um an *Ekkehart Reimer* anzuknüpfen, was müsste gelten, wenn sogar ein Anspruch auf Notifizierung besteht, dann aber aus Sorge vor dem Verlust eines Steuervorzugs nicht geltend gemacht wird? Ist dann das Vertrauen des Steuerpflichtigen verloren oder ist auch in diesem Fall Vertrauensschutz zu gewähren?

Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*, München

Ich glaube, wir Steuerrechtler müssen uns eines immer wieder ins Gedächtnis rufen, dass Beihilferecht kein Steuerrecht ist. Beihilferecht ist Wettbewerbsrecht. Es geht um das System unverfälschten Wettbewerbs. Es steht neben dem Kartellrecht, dem Recht öffentlicher Unternehmen, dem Recht des Missbrauchs marktbeherrschender Positionen, dem Vergaberecht und ist daher vieles, aber nicht das Allheilmittel für die Rationalitätsdefizite nationaler Steuerrechtsordnungen.

Wir sollten uns nicht nur aus kompetenzrechtlichen Gründen, sondern auch aus Gründen intellektueller Redlichkeit davor bewahren, hier nun gewissermaßen die Lösung aller Defizite zu erwarten, die die Anwen-

dung des allgemeinen Gleichheitssatzes oder auch der Grundfreiheiten im Steuerrecht bisher noch offenlässt. Das bedeutet, dass man eine enge, auf Wettbewerbssituationen zugeschnittene Auslegung bevorzugen muss. Dazu hat es verschiedene Ansätze gegeben. Die sollen nicht im Einzelnen referiert werden: zum Vorteilsbegriff, zum Selektivitätsbegriff. Frau *Kokott* hat in ihrem Vortrag herausgestellt, dass vielleicht einfach einmal der Bezug zum Wettbewerb und die Wettbewerbsrelevanz der Maßnahmen stärker in den Blick genommen werden sollten. Das ist sicherlich auch ein weiterer Weg, zu einer einschränkenden und auch zweckgerechten Auslegung zu kommen.

Ich hatte kürzlich einmal ein Gespräch mit einem Mitglied des Europäischen Gerichtshofs und auf die Frage nach dem Urteil World Duty Free kam eigentlich nur ein Satz: Wir haben geprüft, ob diese Maßnahme Wettbewerbsrelevanz hat, ob diese Maßnahme sich schädlich auf den Wettbewerb auswirkt. Das kann noch nicht alles sein, was zu einer solchen Prüfung gehört, aber es muss schon den Ausgangs- und Endpunkt bilden und mehr und weniger sollten wir nicht erwarten.

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff*, München

Ich möchte erst einmal zu dem ganzen Komplex des Vertrauensschutzes etwas sagen, weil mir da doch einiges durcheinander zu gehen scheint. Sie müssen von Folgendem ausgehen, wenn Sie Vertrauensschutz geltend machen wollen, müssen Sie natürlich auch die Perspektive des Vertrauensschutzes sehen. Ich habe auch diese Frage einmal im Gerichtshof der Europäischen Union gestellt, da hatten wir eine Diskussion über diese Frage. Dort wurde vertreten, dass es Vertrauensschutz zu der Frage, ob eine Maßnahme so oder so europarechtlich eingeordnet wird, nur eine europäische Institution geben kann. Das bedeutet im Beihilferecht, dass jede Maßnahme, ob es ein Gesetz ist oder das Finanzamt eine verbindliche Auskunft oder Zusage gibt, vom Gerichtshof der Europäischen Union im Prinzip nicht als Vertrauensschutz begründend angesehen, weil das Verhältnis gar nicht zwischen der Europäischen Union und dem Steuerpflichtigen selbst besteht. Wenn Sie die ganzen Diskussionsbeiträge zum Vertrauensschutz unter dieser Perspektive sehen, dann werden Sie ganz schnell merken, dass Sie eine Vertrauensschutzdiskussion in einem Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Nationalstaat führen. Ich will nicht behaupten, dass diese Fragen den Gerichtshof der Europäischen Union nicht interessieren; aber sie ist nicht rechtlich relevant. Der Ansatz im Referat von Frau Kokott ist ein völlig anderer. Sie

geht über die Rechtsgrundlage und sagt, wir könnten das möglicherweise. Ob die Rechtsprechung diese Gedanken aufgreift wird man sehen. Meines Erachtens hat der Vertrauensschutz im Referat von Frau *Kokott* keine überragende Rolle gespielt.

Ich möchte weiter noch einmal kurz auf die Frage Notifizierungsverfahren hinweisen, auch hierzu hat Frau *Kokott* keine großen Ausführungen gemacht. Bei der Notifizierung geht es auch erst einmal um eine Frage des nationalen Rechts und zunächst muss ein Staat entscheiden, ob er notifizieren will. Vielleicht spielt dies aber bei den Rechtsfolgen der Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union eine Rolle. Es war die Frage mit der offenen Rechtsfrage, das bezog sich auf das Zusammenwirken zwischen den innerstaatlichen Gerichten und der Kommission in der Prüfung des Beihilfeverfahrens. Danach besteht – so in dem Referat eine Vermutung dafür, dass die Einschätzung der Kommission zutrifft. Wer sie anficht, trägt eine hohe Darlegungs- und Beweislast. Ungewissheiten gehen zulasten desjenigen, der vom Kommissionsbeschluss abweichen will. Das betrifft jetzt nicht die Frage, die Herr *Köhler* angesprochen hat, jedenfalls soweit in dem Referat. Ich will nur auf einen Punkt hinweisen, der mir im Rahmen des Notifizierungsverfahrens wichtig erscheint, nämlich die Formlosigkeit in diesem Zusammenhang. Bei der Entscheidung des Großen Senats haben wir zwar die Frage der Beihilfe offen lassen können; wir haben aber erfahren, dass die Kommission vielfach auf informellem Weg, E-Mails und ähnlichen Dingen gefragt wird und gar keinen verbindlichen Bescheid über das Ergebnis ihre Prüfungen gibt. Das ist sehr unbefriedigend. Wir müssen meines Erachtens dieses Notifizierungsverfahren mehr formalisieren, um förmliche Entscheidungen der Kommission zu erhalten, denn die Kommission weigert sich im Grunde genommen, ähnlich wie die nationalen Behörden verbindlich Auskunft zu geben. Dann steht auch der nationale Gesetzgeber plötzlich im Regen und weiß nicht, was er machen soll. Es kann doch nicht sein, das eine E-Mail nach Brüssel geschickt wird, auf die man dann irgendeine nichtssagende Antwort von irgendwem erhält, von dem man nicht weiß, ob der zuständig ist und dann sagt man, na ja, wird schon genehmigt sein und dann macht man eben weiter. Das ist auf Dauer nicht akzeptabel. In diesem Bereich müssen wirklich Fortschritte gemacht werden. Im Übrigen verweise ich auf das Referat von Frau *Kokott*.

Prof. Dr. *Nikolaus Zorn*, Wien

Den Befund von Herrn *Mellinghoff* möchte ich um eine Facette ergänzen. Die Gruppenfreistellungsverordnung ist eine Maßnahme zur Entlastung der Kommission. Die Kommission wird dadurch in weiten Bereichen davon befreit, eine positive oder negative Beihilfenentscheidung zu treffen. Ein Problem ist allerdings, dass die Rechtsprechung des EuGH die Voraussetzungen der Gruppenfreistellungsverordnung formalistisch behandelt. Und die Kommission verweigert den Mitgliedstaaten regelmäßig Auskünfte darüber, ob eine konkret nationale Beihilfe im Zweifel tatsächlich die Voraussetzungen der Gruppenfreistellungsverordnung erfüllt. Somit werden die Mitgliedstaaten wie auch die Bürger mit der Frage, ob das Durchführungsverbot zur Anwendung kommt oder nicht, im Regen stehen gelassen. Nach Jahren kann sich sich dann herausstellen, dass irgendeine der vielen formalen Voraussetzungen der Gruppenfreistellungsverordnung übersehen wurde und deshalb die nationale Maßnahme als verbotene Beihilfe zu werten ist.

Prof. Dr. *Marcel Krumm*, Münster

Ich will ein Stückweit von hinten anfangen mit dem, was Herr *Mellinghoff* gerade sagte, weil er sagte, beim Vertrauensschutz würde viel durcheinander gehen. Es ist natürlich richtig, dass die Kommission der originäre Vertrauensschutzsetzer ist. Ich meine aber trotzdem, dass man nicht darauf verweisen kann, dass das, was der Mitgliedstaat macht, vollkommen irrelevant ist. Es geht um eine Zurechnung: Wenn ich auf ein Selbstveranlagungssystem setze, dann instrumentalisiere ich ein Stückweit auch die Mitgliedstaaten. Mit ihrer Mitwirkungspflicht sollen sie der Kommission ein Stück des Vollzuges abnehmen und das kann ich nicht vollkommen ausblenden Ich meine, das hat etwas mit Gefährdungslagen zu tun und da können wir nicht an zu formalen Kategorien festhalten. Dann kam die Frage nach dem Anspruch auf Notifizierung auf. In meiner schriftlichen Ausführung werden Sie sehen, dass ich ein sehr großer Freund eines subjektiven Rechts auf Notifizierung bin, frage mich allerdings auch gleichzeitig, und da bin ich bei Herrn *Lüdicke*, was die praktischen Grenzen des Ganzen sind. Wenn Sie einem Insolvenzverwalter zu Zeiten des Sanierungserlasses gesagt hätten, er hat einen Anspruch auf Notifizierung, er hätte Sie ausgelacht. Denn er hat einen engen Terminplan bis zur Gläubigerversammlung. Wenn wir einen Anspruch auf Notifizierung anerkennen, dann müssten wir ihn hochgradig effektiv auch ausgestalten. Herr *Lüdicke*, zu Ihrer hessischen Bauordnung: Ich

befürchte, das Thema der Beihilfe ist zu komplex, als es solchen Fiktionen zu überlassen. Da hätte ich jedenfalls Bauchschmerzen. Zu Herrn *Köhler*: Ich habe den EuGH immer so verstanden, dass er die Effektivität des Beihilferechts nicht grenzenlos einfordert und stattdessen grundlegende System- und vor allem auch die Gesetzlichkeitsentscheidungen in den einzelnen Verfahrensordnungen respektiert. Er hat nie gesagt, dass solche gesetzlichen Grundentscheidungen wie die Bestandskraft als solches oder die dazu entwickelte Dogmatik schlicht unbeachtlich wären. Sie haben natürlich vollkommen Recht, das es ein bisschen willkürlich erscheint, wo ich anknüpfe: Akzeptiere ich die Bestandskraft und setze ich bei den Durchbrechungen an oder stelle ich bereits die Bestandskraft als solche partiell in Frage? Wenn ich aber sage, dass die Bestandskraft im deutschen Verwaltungsrecht einer der systemtragenden Grundsätze des Verfahrensrecht ist, dann muss ich von den Durchbrechungsermächtigungen her denken. Eine solche hier zu finden, muss aber schwer fallen. Dann verhalten wir uns eben vertragswidrig. Man muss allerdings auch sagen, dass der Steuerpflichtige hierdurch im Zweifel wenig gewinnt, außer Zeit. Denn ich befürchte, dass spätestens im Anschluss an ein verlorenes Vertragsverletzungsverfahren der nationale Gesetzgeber rückwirkend eine Ermächtigungsgrundlage schaffen wird und dann sind wir in der Diskussion, inwieweit das Unionsrecht das Rückwirkungsinteresse determiniert. Bei Herrn *Ismer* war ich mir jetzt nicht sicher, ob das eine Frage war. Ich sehe natürlich auch, dass wir innerhalb der Mitgliedstaaten auf unterschiedliche Vorstellungen von Vertrauensschutz stoßen. Ich meine allerdings und das ist jetzt die Wertungsfrage, dass Vertrauen in einen Normbestand einen Kernbereich hat. Es ist immer schwierig, an den integrationsfesten Kern von etwas zu erinnern, weil das äußerst willkürlich ist und sehr spät beginnt. Trotzdem sollten wir an unsere Vorstellung von Vertrauensschutz gerade in solchen Situationen auch erinnern. Die alten Entscheidungen des EuGH, die wir heute zu deuten versuchen, wie z.B. Alcan und Alutechnik, hatten auch andere Fälle zum Gegenstand. Die Fälle, über die wir jetzt diskutieren, hat der EuGH noch gar nicht im Blick haben können. Deswegen glaube ich, dass es einen Ansatzpunkt gibt, selbst den EuGH davon zu überzeugen, dass hier eine andere Gewichtung erfolgen muss. Herr *Köhler*, die Nichtigkeitsklage gegen die Beihilfeentscheidung. Ich kam leider nicht mehr zur zweiten Rechtsschutzebene, da hätte ich jetzt noch den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen gegen seine Rückforderungsbehörde in den Blick genommen. Mir ging es am Anfang um die Nichtigkeitsklage gegen die Beihilfeentscheidung der EU-Kommission und die Frage, ob der Steuerpflichtige indivi-

duell betroffen sein und klagen kann. Diese Klagebefugnis ist gegebenenfalls eine Danaer-Geschenk, wenn Sie an die Präklusionsrechtsprechung des EuGH denken. So gibt es durchaus ein paar Entscheidungen, die auch bei Beihilferegelungen sagen, wann ein Steuerpflichtiger individuell betroffen ist, zum Beispiel die Entscheidungen zu § 8c KStG. Dann ist die Crux, dass der Steuerpflichtige wohl im nationalen Rückforderungsstreit präkludiert ist, wenn er diese Chance nicht genutzt hat. Ich muss allerdings sagen, ich bin kein Freund dieser Präklusion. Ich meine, diese müsste gesetzlich angeordnet sein, wenn ich adressatenunabhängig jemanden an eine Entscheidung der Kommission binden möchte. Dessen ungeachtet führt es zu einem komischen Ergebnis. Die, die klagebefugt gewesen wären, die sind präkludiert, die, die noch in einem viel früheren Stadium waren, die aber gegen den Rückforderungsakt klagen können, die wiederum sollen nicht präkludiert sein. Ich finde es merkwürdig, wenn diese Präklusionsrechtsprechung auf Rechtssicherheit abstellt und die Rechtssicherheit dann vom Stand des Verfahrens abhängig sein soll.

Resümee

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang*
Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien

I. Einführung in das Thema
II. Europäische Steuergesetzgebung zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen
III. EU-Steuern
IV. Steuerpolitik im Rahmen der wirtschaftspolitischen Koordinierung in der EU
V. Europäischer Grundrechtsschutz im Steuerrecht
VI. Sachlicher, persönlicher und territorialer Anwendungsbereich der Grundfreiheiten
VII. Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit
VIII. Missbrauchsbekämpfung, Aufteilung der Besteuerungshoheit und Kohärenz in der Rechtsprechung des EuGH
IX. Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des EuGH
X. Wegzug und Entstrickung
XI. Hinzurechnungsbesteuerung
XII. Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern
XIII. Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff
XIV. Verfahrensrechtliche Aspekte der steuerlichen Beihilfe
XV. Schlussbemerkung

I. Einführung in das Thema

Rudolf Mellinghoff stellt das Thema der 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (DStJG) in den allgemeinen politischen Rahmen. Die Entwicklung in Europa war in den letzten Jahren von schweren Krisen gekennzeichnet: Der Eurokrise folgte die Flüchtlingskrise und ein gegenüber der EU kritischer oder sogar ablehnender Trend. Rechtspopulistische oder sogar rechtsextreme Parteien sind in vielen Ländern auf dem Vormarsch.

Diese Krisen hatten aber auf dem Gebiet des Steuerrechts nicht zu Stillstand, sondern geradezu hektischer gesetzgeberischer Aktivität der EU-Organe geführt. Noch nie sind besonders auf dem Gebiet der direkten Steuern so viele sekundärrechtliche Regelungen innerhalb so kurzer Zeit erlassen worden. Die Rechtsprechung des EuGH hat in mancherlei

Hinsicht neue Wendungen genommen. Der Zeitpunkt, innezuhalten und eine Standortbestimmung vorzunehmen, ist daher ideal.

II. Europäische Steuergesetzgebung zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen

Johanna Hey spannt in ihrem Beitrag zur europäischen Steuergesetzgebung den Bogen weit: Sie beginnt mit der Mehrwertsteuerharmonisierung und den Lehren, die man daraus ziehen hätte können. Vor allem das Einstimmigkeitsprinzip lähmt zielgerichtete politische Initiativen und versteinert die Rechtsentwicklung. Auf dem Gebiet der direkten Steuern schien das Richtlinienpaket aus dem Jahre 1990 auf den ersten Blick als Anzeichen für einen Durchbruch bei der Steuerharmonisierung, die damals gesetzten Maßnahmen erwiesen sich aber als punktuell und aus heutiger Sicht teilweise verfehlt. Der EuGH hat versucht, den Stillstand in der Steuerpolitik zu beseitigen. Seine Rechtsprechung war über lange Zeit darauf gerichtet, den Mitgliedsstaaten die Unzulässigkeit protektionistischer Maßnahmen in ihren nationalen Steuerrechtsordnungen zu verdeutlichen und auf diese Weise Handlungsdruck aufzubauen. Letztlich war er damit nur mäßig erfolgreich. Kriterien, nach denen die Steueraufteilung erfolgen soll, konnte er nicht entwickeln. Er brachte auch nicht die Kraft auf, aus den Grundfreiheiten ein generelles Verbot der Doppelbesteuerung abzuleiten. Vom EuGH aufgezeigte Diskriminierungen wurden von den Mitgliedsstaaten mitunter auch durch Schlechterstellung des Inlandssachverhalts beseitigt.

Hey arbeitet deutlich heraus, dass der Durchbruch erst kam, als sich die EU zum Advokaten der Fiskalinteressen gemacht hat. Nunmehr zeigen die Mitgliedsstaaten Einigungsbereitschaft. Die Gesetzgebung richtet sich nicht gegen die Mitgliedssaaten, sondern gegen die Steuerpflichtigen. Die Fiskalgesetzgebung zwingt die Staaten erstmals zur Schaffung von Eingriffstatbeständen zu Lasten der Steuerpflichtigen. Bei Umsetzung der GKKB würde sich diese Einseitigkeit auflösen. Allerdings sieht *Hey* diesen Schritt nicht als realistisch an. Die Bedenken gegen die Unbeweglichkeit des Richtlinienrechts und der Kompetenzverlagerung auf den EuGH sind zu groß.

Von zentraler Bedeutung für die Zukunft des europäischen Steuerrechts wird sein, wie die EU-Staaten mit dem Steuerwettbewerb umgehen. *Hey* weist darauf hin, dass die Fiskalinteressen der Staaten nicht durch den Binnenmarkt, sondern durch den Steuerwettbewerb und die fehlen-

de Koordinierung der Steuersysteme bedroht sind. Derzeit spricht die EU diesen Wettbewerb nur mittelbar an, indem sie die Freizügigkeit einschränkt. Sie folgt damit weitgehend Vorschlägen der OECD.

Hey schlägt stattdessen vor, den Steuerwettbewerb dadurch wirksam zu begrenzen, indem für den allgemeinen Körperschaftsteuersatz ein Steuersatzkorridor eingezogen wird. Realpolitisch hält sie das aber für wenig realistisch. Innerhalb einer Ländergruppe könnte aber sogar eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen gelingen. Um aber die Voraussetzungen für eine Harmonisierung zu schaffen, bedarf es eines funktionsfähigen Steuervollzugs. Anders als zuletzt sollten dabei aber nicht die Missbrauchsbekämpfung, sondern vielmehr allgemeine Maßnahmen der Verwaltungskooperation im Vordergrund stehen.

In der Diskussion spielt das Einstimmigkeitsprinzip eine große Rolle. Überlegungen werden angestellt, das Einstimmigkeitsprinzip im Steuerrecht de lege ferenda überhaupt aufzugeben oder schon de lege lata zu vermeiden, indem andere Rechtsgrundlagen für steuerrechtliche Maßnahmen gesucht werden. *Wolfgang Schön* schlägt vor, der durch das Einstimmigkeitsprinzip gegebenen Gefahr der Versteinerung dadurch entgegenzuwirken, indem sekundärrechtliche Vorschriften mit einer Sunset-Klausel versehen werden. *Hey* äußert Bedenken dahingehend, dass vielleicht manche rechtspolitische Anstrengungen dann gar nicht unternommen werden, wenn deren Proponenten wissen, dass sie möglicherweise die Rechtslage nicht nachhaltig verändern.

III. EU-Steuern

Hanno Kube beschäftigt sich in seinem Beitrag mit der Zuständigkeit zur Ausgestaltung und Vereinnahmung von Steuern durch die EU. Ausgangspunkt ist der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung. Ausdrückliche Besteuerungskompetenzen der EU finden sich im Primärrecht nur an wenigen Stellen. Dazu gehörte die Montanumlage nach den Art. 49 und 50 EGKS und nach wie vor die Außenzölle, die umwelt- und energiepolitisch veranlassten Lenkungssteuern sowie die Regelungen über die Besteuerung von EU-Bediensteten. Eine fiskalisch motivierte Steuer wäre nach *Kube* durch keine dieser Grundlagen legitimiert. Das gilt auch für die Regelungen, auf deren Basis im Bereich der indirekten und direkten Steuern Harmonisierungsmaßnahmen gesetzt werden. Einzig primärrechtlich zulässige Finanzierungsquelle ist demnach das Eigenmittelsystem.

Kube sieht eine vorrangige Rolle der Mitgliedsstaaten beim demokratisch sensiblen Steuerzugriff. Die verfassungsrechtlichen Grenzen der fiskalischen Integration wären eng. Im Rahmen des bestehenden Integrationsgefüges gäbe es keine wesentlichen Besteuerungskompetenzen der EU. Die Ergänzung des Systems durch weitere steuerbasierte Eigenmittel ist möglich, aber voraussetzungsreich. Nach *Kube* sprechen die Gebote der steuerpolitischen Entscheidungsneutralität, der Transparenz und der hinreichenden demokratischen Legitimation dafür, den EU-Haushalt in erster Linie durch BNE-Eigenmittel zu finanzieren.

In der Diskussion wird die Frage aufgeworfen, ob sich im Falle einer fortschreitenden Wandlung der EU vom Staatenbund zum Bundesstaat die Rahmenbedingungen ändern und dann eher an die Erhebung von wirklichen EU-Steuern gedacht werden kann. *Kube* weist darauf hin, dass zusätzlich die demokratische Legitimation der EU-Organe verbessert werden und andere Begleitmaßnahmen gesetzt werden müssten.

IV. Steuerpolitik im Rahmen der wirtschaftspolitischen Koordinierung in der EU

Thomas Hemmelgarn betont die Bedeutung des Europäischen Semesters für die Wirtschafts- und Steuerpolitik. Ausgangspunkt ist, dass die wirtschaftspolitische Koordinierung in der EU nach der Wirtschafts- und Finanzkrise erheblich reformiert wurde. Die Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme ist dabei stärker in den Fokus gerückt und ergänzt damit die rein binnenmarktorientierte Sicht auf nationale Steuersysteme. Letztere hat vor allem die Abschaffung steuerlicher Hindernisse in grenzüberschreitenden Situationen im Blick. Dieser Blick weitet sich im Europäischen Semester. Fragen der steuerlichen Anreize für Investitionen und der Arbeitsaufnahme, werden ebenso behandelt wie aggressive Steuerplanungsmodelle und Überlegungen zur Steuergerechtigkeit.

Steuerthemen werden nach Auffassung von *Hemmelgarn* auch in der Zukunft eine wichtige Bedeutung in der wirtschaftspolitischen Debatte und Koordinierung auf EU-Ebene haben. Die Zukunft der EU mit 27 Mitgliedsstaaten, die Vertiefung des Euroraumes und die fortschreitende Digitalisierung werden Herausforderungen an nationale Steuersysteme stellen, die nicht allein national zu bewältigen sind. Die EU muss in diesem Politikbereich aktiv bleiben, nicht zuletzt auch deshalb, um auf globaler Ebene in den Foren der G7 und G20 eine starke Stimme zu haben und die Interessen der Union zu wahren. Die starke öffentliche Aufmerksamkeit,

die sich durch verschiedene Steuerskandale sehr auf die Funktionsweise des internationalen Steuersystems konzentriert, wird auf absehbare Zeit bestehen bleiben. Steuerpolitische Fragen haben durch diese Entwicklungen schon jetzt eine deutlich prominentere Rolle bekommen. Dabei wird es nach Auffassung von *Hemmelgarn* bleiben.

In der Diskussion prallen ökonomische und juristische Sichtweisen aneinander. Bedenken werden dahingehend geäußert, dass die Kommission – auch – im Rahmen des Europäischen Semesters ihre eigene wirtschaftspolitische Agenda verfolgt und unter dem Hinweis auf wirtschaftswissenschaftlichen Sachverstand Auffassungen vertritt, die gesellschaftspolitisch und auch verfassungsrechtlich umstritten sind, wie beispielsweise jene zum Ehegattensplitting.

V. Europäischer Grundrechtsschutz im Steuerrecht

Georg Kofler weist in seinem Beitrag darauf hin, dass die Geschichte des Grundrechtsschutzes in der EU nicht erst mit der Charta begann. Anfangs wurde zwar die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft aufgrund ihrer wirtschaftlichen Ausrichtung als grundrechtsfernes Liberalisierungsinstrument angesehen, doch bald hatte der EuGH das Grundrechtsdefizit erkannt und eine Reihe von Grundrechten im Gewand allgemeiner Rechtsgrundsätze identifiziert. Zunächst wurde das Sekundärrecht, dann die Tätigkeiten der Mitgliedsstaaten einer Grundrechtsbindung unterworfen. Diese Entwicklung war auch ausschlaggebend dafür, dass nationale Verfassungsgerichte wie das BVerfG von der Prüfung unionsrechtlicher Rechtsakte Abstand nehmen konnte, solange die Rechtsprechung des EuGH einen wirksamen Schutz der Grundrechte gegenüber der Hoheitsgewalt der Gemeinschaften gewährleistet.

Eine neue Qualität erhielt die grundrechtliche Diskussion allerdings durch die mit dem Reformvertrag von Lissabon statuierte Charta der Grundrechte der EU: Zum Inhalt und der Reichweite der einzelnen Grundrechte sind noch viele Fragen offen, aber klar ist aufgrund der bisher ergangenen Rechtsprechung, dass die Charta auch auf dem Gebiet des Steuerrechts Bedeutung hat. Dabei zeigt sich, dass der EuGH sich bisher Zurückhaltung auferlegt hat, einzelne Vorschriften des Sekundärrechts für unionsrechtswidrig zu erklären, dass aber die Unionsgrundrechte und allen voran der nunmehr in Art. 20 GRC normierte Gleichheitsgrundsatz interpretationsleitend oder zur Bestätigung eines Auslegungsergebnisses herangezogen werden. Die Ausschöpfung von sekundärrechtlich ein-

geräumten Spielräumen kann durch die Grundrechtsbindung eingeschränkt sein.

Kofler prophezeit, dass das vermehrte Auftreten grundrechtsrelevanter Fragestellungen im Lichte der unionsrechtlichen Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung unvermeidlich wird. Auch wird sich noch zeigen, ob der massenweise Austausch von Finanzinformationen grundrechtlichen Schranken unterliegt: Grundrechtliche Bedenken wurden bereits gegen das von der Kommission vorgeschlagene öffentliche Country-by-Country-Reporting geltend gemacht. Diskussionswürdig ist auch die Offenlegungsverpflichtung aggressiver Steuerplanung. Spannende Fragen werden sich auch aus dem Zusammenspiel zwischen nationalem Verfassungsrecht und den Regelungen der Charta ergeben.

VI. Sachlicher, persönlicher und territorialer Anwendungsbereich der Grundfreiheiten

Axel Cordewener macht in seinem Beitrag anhand vieler Beispiele die überragende Bedeutung der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts deutlich. Im Rahmen seiner Überlegungen zum sachlichen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten geht er auf die Prüfung des Sekundärrechts an den Grundfreiheiten ein. Er verweist auf das Prinzip der „Sachnähe“: Zwar ist unbestritten, dass auch das Sekundärrecht den primärrechtlichen Anforderungen und damit auch den Grundfreiheiten entsprechen müsse, doch zeigt die Praxis der Rechtsprechung des EuGH, dass der Gerichtshof in sekundärrechtlich stark geregelten Materien eher auf die Rechtsquelle abstellt, die dem zu beurteilenden Sachverhalt am nächsten steht. Daher werden Maßnahmen, die auf Unionsebene abschließend harmonisiert sind, anhand der Bestimmungen dieser Harmonisierungsmaßnahme und nicht des Primärrechts beurteilt.

Der EuGH wendet zwar bei den Grundfreiheiten einheitliche Standards an, die Überlegungen *Cordeweners* zum persönlichen und vor allem zum territorialen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten zeigen aber, dass es von Bedeutung ist, welche Grundfreiheit konkret anzuwenden ist. Die Kapitalverkehrsfreiheit ist mit ihrer erga omnes-Wirkung ein besonders markantes Beispiel dafür. Die Rechtsprechung des EuGH zur Abgrenzung der Grundfreiheiten schwankt. *Cordewener* sieht den Ansatz des EuGH, wonach Grundfreiheiten nicht nebeneinander angewendet werden können, sondern eine hinter die andere zurücktritt, zu Recht

kritisch. Die Zuordnung von Normen oder Sachverhalten zu einer bestimmten Grundfreiheit ist nämlich keineswegs immer eindeutig.

Die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit steht in der Diskussion auch im Mittelpunkt. Rechtspolitisch ist die Anwendung auf grenzüberschreitende Beziehungen zu Drittstaaten nicht einsichtig. Bemühungen, die Bedeutung dieser Grundfreiheit einzugrenzen, sind daher verständlich. Allerdings bewegt sich der EuGH dabei dogmatisch auf schwankendem Bogen.

VII. Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit

Joachim Englisch untersucht die Struktur der Grundfreiheitenprüfung. Er kritisiert den EuGH für die in letzter Zeit herangezogenen Vergleichbarkeitsmaßstäbe und insbesondere für die dominierende Orientierung am nationalen Regelungswerk. Stattdessen plädiert er, auf den Grad der ökonomischen Substituierbarkeit der zu vergleichenden Handlungsalternativen abzustellen. Die Vergleichbarkeitsprüfung insgesamt hält er angesichts der nahezu durchgängigen gleichheitsrechtlichen Ausrichtung der grundfreiheitenrechtlichen Kontrolle für unentbehrlich.

Die Palette der Rechtfertigungsgründe, die derzeit in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH eine Rolle spielen, sieht *Englisch* positiv. Sie sollten aber stärker anhand des Legitimationsgrundes des jeweiligen mitgliedsstaatlichen Regelungsanliegens konturiert und differenziert werden. Er schlägt auch vor, dass sich der Gerichtshof stärker für das Anliegen einer zwischenstaatlichen Koordinierung mitgliedsstaatlicher Steuerhoheiten öffnet. Nur in diesem Fall ist eine staatenübergreifende Belastungsanalyse in Betracht zu ziehen. Sonst und insbesondere bei der Kohärenz ist sie verfehlt.

Die Verhältnismäßigkeitsprüfung sollte weiter verfeinert werden: *Englisch* spricht sich für eine dreistufige Prüfung aus. Auf diese Weise könnten Praktikabilitätsüberlegungen auch in rational nachvollziehbarer Weise in den Abwägungsvorgang einfließen.

In der Diskussion wird nochmals kritisch der Mehrwert der gedanklichen Trennung der Grundfreiheitenprüfung in Vergleichbarkeits-, Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung diskutiert und nochmals der Gedanke, die Vergleichbarkeitsprüfung gänzlich aufzugeben, ins Spiel gebracht. Einzuräumen ist, dass diese Strukturierung alleine die

Grundfreiheitenprüfung nicht ändert. Es ist allerdings rational nachvollziehbar, an welcher Stelle der Entscheidung die für ein Urteil unvermeidbaren Wertentscheidungen der Richter einfließen.

VIII. Missbrauchsbekämpfung, Aufteilung der Besteuerungshoheit und Kohärenz in der Rechtsprechung des EuGH

Claus Staringer beschäftigt sich in seinem Beitrag mit drei der umstrittensten Rechtfertigungsgründe in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH. Die Kohärenz hat eine lange und wechselhafte Geschichte. Sie hat in dem Urteil Bachmann das Licht der Welt erblickt[1], um dann lange Zeit als Rechtfertigungsgrund immer wieder verworfen zu werden. Erst seit Manninen hat sie wieder größere Bedeutung erlangt[2]. Der EuGH fragt nach dem Zusammenhang der benachteiligenden Regelungen mit anderen Vorschriften. Nur wenn dieser Zusammenhang eng genug ist, kommt dieser Rechtfertigungsgrund in Betracht.

Die Aufteilung der Besteuerungshoheit ist nicht weniger schillernd. Dieser Rechtfertigungsgrund geht im Wesentlichen auf das Urteil Marks & Spencer zurück[3]. Der EuGH knüpft hier vor allem an DBA-Regelungen an. Die Mitgliedsstaaten haben es in der Hand, den Maßstab der Ausgewogenheit ihrer Steueraufteilung weitgehend frei zu bestimmen. Der Gerichtshof lässt ihnen weitgehende Spielräume.

Die Missbrauchsbekämpfung hat der EuGH zunächst in Avoir Fiscal abgelehnt[4], dann durch die Hintertür wieder ins Spiel gebracht. Seit Cadbury Schweppes hat dieser Rechtfertigungsgrund Konturen[5]. Der EuGH stellt hier – recht eng – auf die „genuine economic activity" ab. Nur „wholly artificial arrangements" sind gefährdet.

Nach *Staringer* liegen die verschiedenen Rechtfertigungsgründe mitunter auch tatsächlich nahe beieinander. So ist der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung lediglich ein Unterfall der Aufteilung der Besteuerungsrechte. Für den EuGH ist die Steuerflucht und ihre zulässi-

1 EuGH v. 28.1.1992, *Bachmann v Belgian State*, C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35.
2 EuGH v. 7.9.2004, *Manninen*, C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484.
3 EuGH v. 13.12.2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763.
4 EuGH v. 28.1.1986, *Kommission/Frankreich*, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37.
5 EuGH v. 12.9.2006, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

ge Bekämpfung letztlich zwangsläufig ein Teil jener Territorialität, die durch die Rechtfertigung der Aufteilung der Besteuerungsrechte geschützt wird. Auch betont die Rechtsprechung oft die Nähe der Aufteilung der Besteuerungsrechte mit der Kohärenz. *Staringer* spricht sich dafür aus, diese unterschiedlichen Rechtfertigungsgründe deutlicher auseinanderzuhalten.

Die Diskussion dreht sich vor allem um die Rechtfertigungsgründe der Aufteilung der Steuerhoheit und der Kohärenz. Beide sind äußerst vage und vielschichtig. Sie haben dem EuGH die Gelegenheit gegeben, seine Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten in den letzten Jahren mitgliedsstaatenfreundlicher auszugestalten. Gleichzeitig ist sie dadurch auch noch weniger voraussehbar geworden.

IX. Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des EuGH

DBA spielen in der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten eine wachsende Rolle. Meist verweigert sich der EuGH aber aus guten Gründen, zur Auslegung eines DBA Aussagen zu treffen. Schließlich ist er – sieht man von Sondervorschriften wie Art. 25 Abs. 5 des DBA Deutschland-Österreich ab – nur zur Auslegung des Unionsrechts zuständig. In den wenigen Fällen, in denen der EuGH dennoch zum Inhalt von DBA-Vorschriften Stellung nimmt, bekleckert er sich meist nicht mit Ruhm.

In DBA-Fällen zeigt sich auch immer wieder, dass der EuGH einen anderen Standard als sonst anlegt. So hat er sich zwar zuletzt durchgerungen, auch die horizontale Vergleichbarkeitsprüfung in seiner grundfreiheitrechtlichen Judikatur vorzunehmen, davon sieht er aber Unterschiede zwischen verschiedenen DBA nicht erfasst. Problematisch ist auch die Rechtsprechung zu den Auslandsverlusten, in der der EuGH dazu neigt, freigestellte Gewinne symmetrisch zu „freigestellten" Verlusten zu behandeln. Schließlich ist auch bedenklich, dass der EuGH in seiner Verhältnismäßigkeitsprüfung zwischen unionsrechtlicher Amtshilfe und Amtshilfe aufgrund von DBA nicht unterscheidet. Die Gewährung von Amtshilfe, die auf unionsrechtlicher Grundlage zu leisten ist, kann in letzter Konsequenz vor dem EuGH durch die Mitgliedsstaaten erzwungen werden, während die völkerrechtlichen Sanktionen im DBA-Fall zahnlos sind.

In der Diskussion wird die Einseitigkeit der EuGH-Rechtsprechung kritisiert, die nur doppelte Nichtbesteuerung als problematisch erachtet, Doppelbesteuerung aber nicht. Unterschiedliche Auffassungen bestehen darüber, ob der EuGH die Doppelbesteuerung und die Nichtbesteuerung überhaupt aus grundfreiheitenrechtlicher Sicht aufgreifen sollte. Einigkeit bestand aber darüber, dass er beide Phänomene gleich behandeln sollte. Das Urteil des EuGH zur Auslegung des DBA Deutschland-Österreich wird aus unterschiedlichen Blickwinkeln kritisiert[6]. Der EuGH hat eine Chance vergeben, sich als international anerkannte Autorität auf dem Gebiet der DBA-Auslegung zu etablieren.

X. Wegzug und Entstrickung

Der Beitrag von *Roland Wacker* macht deutlich, dass die einzelnen Entstrickungstatbestände der deutschen Steuerrechtsordnung derzeit kaum aufeinander abgestimmt sind. Vor etlichen Jahren hätte man wohl derartigen Regelungen angesichts der damals sehr restriktiven Rechtsprechung des EuGH keine große Zukunft prophezeit. Unionsrechtlich hat sich der Wind aber mittlerweile gedreht: Die von *Wacker* so bezeichnete zweite Phase der Wegzugsrechtsprechung des EuGH lässt den nationalen Gesetzgebern große Spielräume bei der Ausgestaltung ihrer Entstrickungstatbestände. Harmonisierend könnte die Anti-BEPS-Richtlinie wirken, in der die Mitgliedsstaaten Vorgaben zur Ausgestaltung des nationalen Rechts bekamen. Allerdings ist der Anwendungsbereich des Art. 5 der Richtlinie eingeschränkt und regelt keineswegs alle grenzüberschreitenden Konstellationen. Darüber hinaus legt die Vorschrift der Richtlinie nur Mindeststandards fest, über die die Mitgliedsstaaten auch hinausgehen können.

Wacker schlägt vor, die Sonderbestimmungen der Wegzugsbesteuerung für EU-Sachverhalte zugunsten einer durchgängigen und § 6 Abs. 4 AStG entsprechenden, d.h. der antragsabhängigen Stundung auf fünf gleich hohe Teilzahlungen, aufzugeben. Dies befände sich strukturell im Einklang mit den Vorschriften der gegenständlichen Entstrickung und den Vorgaben der Anti-BEPS Richtlinie und ließe sich ggf. durch eine Verlängerung des Stundungszeitraums bei glaubhaft dargelegter Rückkehrabsicht – bspw. nach Abschluss eines Auslandsstudiums oder einer längeren Zeit berufspraktischer Auslandserfahrungen – abfedern. Weiterer Anpas-

6 Vgl. EuGH v. 12.9.2017, *Republik Österreich gegen Bundesrepublik Deutschland*, C-648/15, ECLI:EU:C:2017:664.

sungsbedarf stellt sich mit Rücksicht auf die Frage, ob im Bereich der personellen Entstrickung spätere Wertentwicklungen Berücksichtigung finden sollten. *Wacker* schlägt vor – wiederum im Einklang mit den Bestimmungen zur gegenständlichen Entstrickung –, dies im Rahmen von § 6 AStG nicht nur für Wertsteigerungen, sondern auch für einen Wertverfall nach Wegzug auszuschließen. Schließlich hält er es für unerlässlich – gerade auch mit Rücksicht auf das Verfassungsgebot effektiv durchsetzbarer Normen –, die tatsächliche Entrichtung der Wegzugssteuer in Fällen der Stundung durch geeignete Sicherheitsleistungen zu gewährleisten. Hier sieht er Rückenwind durch die jüngere Rechtsprechung des EuGH.

Insgesamt besteht nach Auffassung von *Wacker* Anpassungsbedarf nicht nur im Hinblick auf die ab 2020 zu erfüllenden Vorgaben der Anti-BEPS Richtlinie. Darüber hinaus wird der Gesetzgeber zu erwägen haben, ob er die persönliche Entstrickung in die Wertungsvorgaben der gegenständlichen Entstrickung integriert und damit den Gesamtbereich zumindest in Teilen harmonisiert. Sollte er diesen Weg nicht gehen wollen, wäre er jedenfalls unionsrechtlich frei, die Normen der personellen Entstrickung enger zu taillieren, bspw. mit Rücksicht auf das Verlangen nach belastbaren Sicherheiten für die (nur) aufgeschobenen Steueransprüche.

XI. Hinzurechnungsbesteuerung

Martin Kreienbaum analysiert die in Art. 8 der Anti-BEPS-Richtlinie vorgesehene Hinzurechnungsbesteuerung. Die Begründung für diese Regelungen sieht er im Binnenmarkt selbst und zwar in dessen Fiskalinteressen. Denn der Binnenmarkt wäre ohne Mitgliedsstaaten nicht denkbar und funktionierende Mitgliedsstaaten wären ohne Bedienung von Fiskalinteressen nicht denkbar. *Kreienbaum* sieht daher nicht notwendigerweise ein Spannungsverhältnis zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen. Allerdings wehren die Grundfreiheiten belastende Eingriffe durch die Mitgliedsstaaten ab. Hier ist eine Abwägung vorzunehmen. Ob der Abwägungsprozess im konkreten Fall zu einem vertretbaren Ergebnis geführt hat, lässt er offen.

Kreienbaum behandelt dann die einzelnen in der Richtlinie aufgestellten Voraussetzungen. Die Richtlinie entspricht in weiten Teilen eher einem Gerüst als einem umfassenden Regelungswerk. Dies lässt den Mitgliedsstaaten Spielräume, zwingt sie aber auch, Lücken aufzufüllen, insbesondere um Doppelerfassungen zu vermeiden. Die bestehenden

deutschen Vorschriften entsprechen den Vorgaben der Richtlinie *Kreienbaum* zufolge nur zum Teil.

Die Diskussion beschäftigt sich vor allem mit der Frage, ob sich aus dem Binnenmarktgedanken ein Gebot der Berücksichtigung von Fiskalinteressen ableiten lässt. Bei etlichen Diskutanten klingt Skepsis durch.

XII. Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern

Jens Schönfeld analysiert grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern. Er schärft den Blick für die Perspektive grenzüberschreitend tätiger Unternehmen, für die die derzeit bestehenden unionsrechtlichen Rahmenbedingungen oft unbefriedigend sind: Es fehlt an Vorgaben, dass und wie Doppelbesteuerung zu vermeiden ist. Umgekehrt gibt es eine ständig weiterentwickelte Missbrauchsdoktrin, die insbesondere auch im Sekundärrecht Einzug hält. Inwieweit diese Regelungen mit dem Primärrecht im Einklang stehen, ist eine offene Frage.

Die wachsende Bedeutung des Beihilferechts stellt für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zusehends ein Problem dar. Die Kommission wendet die beihilferechtlichen Vorschriften immer häufiger an, um an politischem Einfluss auf die nationale Steuerpolitik zu gewinnen. Unternehmen müssen aber fürchten, dass der Streit auf ihrem Rücken ausgetragen wird: Wird eine steuerrechtliche Begünstigung als Beihilfe identifiziert, kommt es zu Rückzahlungsverpflichtungen weit in die Vergangenheit zurück. Den betroffenen Mitgliedsstaaten werden diese Steuermehreinnahmen oft gegen ihren Willen aufgedrängt.

XIII. Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff

Der Beitrag von *Juliane Kokott* knüpft an die zuletzt erwähnte Thematik an, aber aus dem Blickwinkel der Rechtsprechung. Sie beschäftigt sich mit dem Thema der Beihilfe, das in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zunehmend größere Bedeutung erlangt und das Potential hat, gravierende Auswirkungen auf die Kompetenz des Steuergesetzgebers zu haben. *Kokott* behandelt zunächst die Voraussetzungen des „Vorteils“ und der „Selektivität“. Sie betont die Schwierigkeit, beide Kriterien voneinander abzugrenzen. Dennoch spricht sie sich dafür aus, die beiden Merkmale auseinanderzuhalten. Sie sieht das Verhältnis zwischen „Vorteil“ und „Selektivität“ im Beihilferecht letztlich ähnlich wie jenem

zwischen Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsprüfung bei den Grundfreiheiten. Kritisch äußert sich *Kokott* zur Suche nach Regel und Ausnahme, um eine Beihilfe zu identifizieren. Vielmehr betont sie die Bedeutung der Gleichheitsprüfung. In Hinblick auf den Kontrollmaßstab spricht sie sich dafür aus, dem nationalen Gesetzgeber eine Einschätzungsprärogative zuzugestehen. Per se binnenmarktfeindliche Differenzierungen sollten hingegen – wie bei den Grundfreiheiten – einer strengen Kontrolle unterliegen.

Kokott betont auch, dass eine unzulässige Beihilfe eine potentielle oder tatsächliche Verfälschung des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten voraussetzt. Die Kommission scheint diesem Zwischenstaatlichkeitskriterium in letzter Zeit erhöhte Bedeutung beizumessen. In der Rechtsprechung des EuGH spielt der grenzüberschreitende Bezug bei den Grundfreiheiten auch eine größere Rolle. Daher ist nicht auszuschließen, dass der EuGH diesem Kriterium auch im Beihilfenrecht künftig größere Bedeutung beimisst.

Das Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht wird immer häufiger relevant. *Kokott* spricht sich für den Vorrang der Grundfreiheiten bei der Beurteilung der Rechtsmäßigkeit einer Maßnahme aus. Die Grundfreiheiten bieten den spezielleren Maßstab. Bei den Rechtsfolgen soll hingegen das Beihilferecht den Vorrang haben: Die Beihilfe muss zurückgefordert werden, aber nicht auf alle erstreckt werden. Der EuGH ist konsequent, was das Rückforderungsgebot zu Unrecht ausbezahlter Beihilfen betrifft. Vertrauensschutz spielt keine Rolle. *Kokott* erachtet aber eine Nachbesteuerung ohne Rechtsgrundlage als auch unionsrechtlich problematisch.

XIV. Verfahrensrechtliche Aspekte der steuerlichen Beihilfe

Die von *Kokott* bereits angerissenen verfahrensrechtlichen Fragen des Beihilferechts werden von *Marcel Krumm* weiter vertieft. Die Arbeitsteilung zwischen dem nationalen Gericht, dem EuGH und der Kommission ist komplex. Die Verwirklichung des Durchführungsverbots ist Aufgabe der nationalen Gerichte. Bei Zweifeln über das Vorliegen einer Beihilfe können oder müssen sie den EuGH anrufen. Parallel kann aber auch die Kommission tätig werden, wenn die Vorschrift nicht notifiziert wurde. Die Kommission trifft dann in der Regel auch eine Aussage zur Rückforderung der Beihilfe. Nach wie vor sind die verfahrensrechtlichen Vor-

schriften zahlreicher Mitgliedsstaaten – wie *Krumm* am deutschen Beispiel zeigt – nicht hinreichend gerüstet, um über klare Rechtsgrundlagen zu verfügen, um solche Rückforderungen zu begleiten und umzusetzen.

Intensiv beschäftigt sich auch *Krumm* mit dem Vertrauensschutz und der ihm regelmäßig fehlenden Bedeutung. Von einer Rückforderung betroffene Steuerpflichtige sind oft in einer äußerst schwierigen Situation. *Krumm* erörtert Alternativen zum derzeitigen System, wie z.B. die Rückzahlungslast dem Mitgliedsstaat aufzubürden. Aus dem Blickwinkel des Konkurrenten wäre eine derartige Regel aber dennoch unbefriedigend. Sein Nachteil wird nur beseitigt, wenn dem Mitbewerber der ungerechtfertigt zuerkannte Vorteil wieder genommen wird. Die Vertrauensschutzdiskussion wäre aber wesentlich entschärft, wenn der Beihilfetatbestand klarere Konturen hätte.

XV. Schlussbemerkung

Die Beiträge der 42. Jahrestagung der DStJG bereichern die Diskussion zum Verhältnis zwischen Unionsrecht und Steuerrecht erheblich. Sie zeigen aber auch auf, welche grundlegenden Auffassungsunterschiede nach wie vor zu Fragen bestehen, die schon seit Jahren und Jahrzehnten analysiert werden. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht ist bei weitem nicht geklärt, die Diskussion im Fachschrifttum aber aufgrund der zunehmenden Zurückhaltung des EuGH mehr in den Hintergrund getreten. Stattdessen hat das Beihilferecht größere Bedeutung erlangt. Einzelne Beiträge weisen auf interessante Parallelen zwischen den beiden Regelungsbereichen hin, die in Zukunft noch intensiver untersucht werden sollten. Vor allem werden uns aber die vielen in letzter Zeit erlassenen sekundärrechtlichen Vorschriften auf dem Gebiet der direkten Steuern beschäftigen. Schon ihre Auslegung wird enorme juristische Ressourcen binden, denn viele dieser Regelungen wurden ohne ausführliche Begutachtung und tiefgehende konzeptionelle Überlegungen geschaffen. Ob Wissenschaft und Rechtsprechung diesen Mangel kompensieren werden können, wird abzuwarten sein. Vor allem aber wird der Stufenbau des Unionsrechts größere Aufmerksamkeit bekommen. Bei etlichen der neu erlassenen Vorschriften ist erst zu klären, ob und inwieweit sie den primärrechtlichen Vorgaben entsprechen.

Laudatio

aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2017 an Herrn Dr. Richard Krieger

Prof. Dr. *Tina Ehrke-Rabel*
Karl-Franzens-Universität Graz

Stellen Sie sich vor, Sie müssen aus zwölf großformatigen Bildern jenes aussuchen, von dem Sie meinen, es entspreche dem Geist von *Albert Hensel* am ehesten. Die Bilder sind aber ganz unterschiedlich. Da gibt es solche, die mit dem großen Pinselstrich bunt ihre Motive darstellen, solche, die an manchen Stellen fein zieseliert und an anderen durch angedeutete Konturen die Phantasie anregen, solche die sich ganz detailliert mit einem Motiv befassen, etwa das Blatt eines Ahorns mit allen seinen Äderchen und in all seinen Grünschattierungen darlegen. Und dann gibt es ein ganz besonderes Bild, das denn alt und neu verbindet: In seiner Verarbeitung erinnert es an ein Ölgemälde aus dem 18. Jahrhundert erinnert, das Motiv ist aber ein absolut zeitgenössisches. Das Bild spiegelt nämlich ein zeitgenössisches Problemfeld in all seinen Dimensionen wieder. Dort wimmelt es wohlgeordnet und wenn immer man das Bild von neuem betrachtet, entdeckt man auch neue Feinheiten.

Diese Bilder waren die dieses Jahr für den Albert-Hensel-Preis eingereichten Arbeiten. Herr *Hüttemann*, Herr *Kube*, Herr *Englisch* und ich hatten also nicht das für uns im Geiste *Albert Hensels* schönste Bild auszuwählen, sondern die beste steuerrechtswissenschaftliche Qualifizierungsarbeit. Die Arbeiten waren durchwegs spannend und – wie man es sich von der Einreichung zu einem solchen Preis erwartet – auch von außerordentlicher Qualität. Sie waren ganz unterschiedlich. Ich nehme es gleich vorweg: Wir haben uns für das Ölgemälde entschieden.

Wie haben wir unsere Entscheidung getroffen? Wie in den letzten Jahren gestaltete sich das Verfahren zweistufig: Wir haben zunächst alle Arbeiten diskutiert und uns dann auf jene geeinigt, die in die engere Auswahl kamen. Da in der engeren Auswahl eine von Herrn *Hüttemann* betreute Arbeit fiel, schied er für die zweite Runde, die Endauswahlrunde aus dem Gremium aus. An seine Stelle trat Herr Englisch.

Entschieden haben wir uns – wie gesagt – für das Ölgemälde: *Richard Krieger* hat sich auf starken 411 Seiten (!) den „Unechten Steuerbefreiungen im Unionsrecht" durch eine „Untersuchung der Verfassungsmäßigkeit am Beispiel der Freistellung für Postdienstleistungen gemäß Art. 132 Abs. 1 lit. a MwStRL" (das ist der Untertitel der Arbeit) befasst.

Die Dissertation von *Richard Krieger* ist – wäre sie ein Gemälde – ein aufwendiges Ölgemälde, das die Vielzahl an Problemstellungen im europäischen Mehrebenensystem von durch Richtlinien harmonisiertem Recht sehr geschickt zu einem großen Bild verarbeitet. Je genauer man hinsieht, desto mehr Details erkennt man. Die verschiedenen Dimensionen sind in subtilen Schattierungen wunderbar aufeinander abgestimmt und ineinander verwoben, obwohl sie sich über das ganze Bild verteilen. Kurzum, die Arbeit bringt einen reichhaltigen Fundus an neuen Gedanken … dogmatisch tadellos, sprachlich klar und nie oberflächlich.

Richard Krieger schafft es also, anhand der Umsatzsteuerbefreiung der Postdienstleistungen die gesamte Klaviatur der Verschränkungen zwischen Unionsrecht und nationalem Recht im Bereich der indirekten Steuern zu spielen und das grundsätzliche Spannungsverhältnis unechter Steuerbefreiungen zum – vergröbernd und allgemein ausgedrückten – Grundsatz der Wettbewerbsneutralität aufzuzeigen und bis zu einem gewissen Grad aufzulösen.

Unechte Steuerbefreiungen – solche, mit denen der Verlust des Vorsteuerabzuges auf Eingangsleistungen in Zusammenhang mit den befreiten Ausgangsleistungen des Unternehmers einhergeht – sollen den Letztverbrauch aus rechtspolitischen Gründen von der Umsatzsteuer entlasten. Solche Gründe sind etwa das Gemeinwohlinteresse oder das Ziel, die Grundversorgung mit bestimmten Leistungen zu akzeptablen Preisen sicherzustellen. Umstritten und zumeist – wie *Richard Krieger* sehr nachvollziehbar darlegt – nicht allgemein beantwortet werden kann aber die Frage, ob unechte Umsatzsteuerbefreiungen wegen der fehlenden Möglichkeit zum Vorsteuerabzug tatsächlich die Entlastung des Letztverbrauchs von der Umsatzsteuer bewirken.

Richard Krieger hat seine Arbeit in sechs Teile untergliedert. Im ersten Teil widmet er sich dem europarechtlichen Fundament des Umsatzsteuerrechts, indem die primärrechtlichen Grundlagen immer vor dem Hintergrund des Zieles einen von Wettbewerbsverzerrungen befreiten Binnenmarkt zu schaffen und gleichzeitig die grundsätzliche Souveränität der Mitgliedstaaten in der Ausgestaltung ihrer Steuersysteme zu wahren, darlegt.

Teil 2 der Arbeit ist dann den Befreiungen im System der Umsatzteuer gewidmet. Hier werden dem Leser und der Leserin nochmals die Unterschiede zwischen echten und unechten Befreiungen, ihr unterschiedliche Wirkungsweise und auch ihre unterschiedlichen Zielsetzungen deutlich gemacht. Dieser Teil schließt mit dem (zutreffenden) Fazit, dass unechte Umsatzsteuerbefreiungen einen Systembruch darstellen. Der Verfasser gelangt nachvollziehbar zu dem Ergebnis, dass der EuGH auf diesen Systembruch durch eine restriktive und unionrechtsautonome Auslegung der unechten Befreiungen reagiert, gleichwohl aber den Sinn und Zweck der in Rede stehenden Befreiungsregelung respektiert. So schließt Herr *Krieger* – und ich zitiere wörtlich – um ihnen auch eine Idee von der Sprache des Verfassers zu geben: „*In gewisser Weise vollführt der EuGH mit diesen Vorgaben einen herausfordernden Spagat zwischen einer prinzipiell engen, aber im Einzelfall nicht zu verengten Deutung.*"

Den dritten Teil der Arbeit widmet *Richard Krieger* konkret den Postdienstleistungen. Hier legt er zunächst die nationalen und unionsrechtlichen Grundlagen dar, geht auf die Postneuorganisation ein, und setzt sich dann im Detail mit § 4 Nr. 11b UStG auseinander. Hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereiches ergibt die Analyse, dass § 4 Nr. 11b UStG im Verhältnis zu den unionsrechtlichen Vorgaben zu eng ist.

Was den persönlichen Anwendungsbereich der Befreiung anbelangt, gelangt der Verfasser zu einem nuancierten Ergebnis. Grundsätzlich attestiert er der deutschen Bestimmung, die sich wörtlich an die deutsche Sprachfassung des Urteils des EuGH in der Rs. Royal Mail hält, die Unionsrechtskonformität. Die in § 4 Nr. 11b UStG vorgesehene Selbstverpflichtungserklärung hält er jedoch vor dem Hintergrund der unionsrechtlich absolut gebotenen Befreiung des öffentlichen Postdienstleisters für unionsrechtswidrig. Besonders interessant fand ich in diesem Zusammenhang, wie der Verfasser die Frage aufwarf, ob die Richtlinie gegenüber einem nachträglich von seiner Selbstverpflichtung abweichenden Postdienstleister unmittelbar geltend gemacht werden könnte.

Spätestens bei der Darlegung der Postdienstleistungen im grenzüberschreitenden Kontext wird dem Leser und der Leserin die außerordentliche Gabe von *Richard Krieger* zur gründlichen und verständlichen Vermittlung und geistigen Durchdringung komplexer Zusammenhänge bewusst. Dieser Abschnitt schließt mit dem Befund, dass die grenzüberschreitenden „Postdienstexemtion" einer erheblichen Rechtsunsicherheit ausgesetzt bleibt (weil eine befriedigende Lösung zwar vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Vorgaben erreicht werden könne, durch

eine gegenteilige unverbindliche Stellungnahme der Europäischen Kommission aber erschüttert werde).

Teil 4 behandelt sich den Auswirkungen der Umsatzsteuerbefreiung am Postmarkt. Dieser Teil ist insoweit von besonderem Interesse, weil *Richard Krieger* an Hand der Befreiung für Postdienstleistungen illustriert, dass die wirtschaftlichen Gesamtauswirkungen einer unechten Steuerbefreiung „*ein äußerst schwieriges Unterfangen*" darstellen. Trotz der Quantifizierungsschwierigkeiten sprechen für Herrn *Krieger* die „*unstreitigen Indizien, zu denen insbesondere die hohe Wertschöpfung sowie die effektive Netzauslastung infolge hoher Sendungsmengen zählen, eher dafür, dass von der Befreiung eine positive Wirkung ausgeht*." Was die Ungleichbehandlung von Universalpostdienstleistern im Verhältnis zu anderen Dienstleistern anbelangt, so hält Herr *Krieger* fest, dass die unechte Befreiung für Konkurrenten in einzelnen Segmenten (die also keine Universalpostdienstleister sind) eine Markteintrittsbarriere darstellen können.

Im fünften Teil werden befreiungsbedingte Verfassungskonflikte ausgelotet. Dabei unterscheidet Herr *Krieger* zwischen national-verfassungsrechtlichen und primärrechtlichen Prüfungsmaßstäben. Der Leser wird geschickt mit der deutsch-verfassungsrechtlichen Dimension des Unionsrechts konfrontiert, um zu erfahren, dass weder die nationalen Grundrechte noch das übrige Verfassungsrecht tauglich für eine Konformitätsprüfung sind. Die Befreiung der Postdienstleistungen ist weder als Befreiungsharmonisierung ultra-vires (Honeywell) noch als Eingriff in den verfassungsrechtlichen Kernbestand (Solange II) zu qualifizieren.

Auf unionsrechtlicher Ebene sind das primärrechtliche Beihilfeverbot, die Grundfreiheiten und Unionsgrundrechte sowie das umsatzsteuerrechtliche Neutralitätsprinzip und der allgemeine Gleichheitssatz einschlägig. Da es sich bei der Steuerbefreiung für Postdienstleistungen um durch die MwStRL geschaffene Begünstigungen handelt, liegt eine Unionsbeihilfe vor. Nach wohl überwiegender Meinung, der sich *Richard Krieger* anschließt, ist das Beihilfeverbot daher nur relevant, wenn national die Begünstigung richtlinienwidrig umgesetzt wurde. Etwas anderes gilt nur dann, wenn man die Meinung vertritt, dass auch Richtlinienrecht der Beihilfenkontrolle unterliegt. *Krieger* ist gründlich und prüft beides, verneint für den Fall zweiteren Standpunktes die persönliche Selektivität. Seine Ausführungen sind nachvollziehbar und sehr nuanciert. Die Gegenmeinung gründlich erörternd, schließt sich *Krieger* der Meinung an, Sekundärrecht sei nicht am Beihilfeverbot zu messen.

Hinsichtlich der Grundfreiheiten untersucht *Richard Krieger* die Niederlassungsfreiheit und die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs. Eine Diskriminierung sieht er betreffend beide Grundfreiheiten nicht, sehr wohl aber eine Beschränkung im Sinne der Rechtsprechung des EuGH in den Rs. Dassonville und Keck. Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ergibt sich nach *Krieger*, weil „*mangels voller Chancengleichheit im Verhältnis zum national befreiten Universalpostdienstleister verringert sich die Attraktivität der Standortbedingungen mit der Folge, dass die unternehmerische Entscheidungsdisposition zugunsten des Grenzübertritts negativ beeinflusst und die Niederlassungsfreiheit insgesamt beschränkt wird*." Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug ist hingegen eine Inländerdiskriminierung, die nicht vom Unionsrecht erfasst ist. Rechtfertigung, wenn steuerliche Förderung der postalischen Grundversorgung einen anzuerkennenden Gemeinwohlbelang darstellt und das Verhältnismäßigkeitsprinzip gewahrt ist. Darauf geht *Richard Krieger* dann im sechsten Teil der Arbeit ein.

Der Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit ergibt sich aus der grenzüberschreitenden Wirksamkeit von Art. 132 Abs. 1 lit. a MwStRL. Seine Rechtfertigung wird wie bei Niederlassungsfreiheit begründet.

Schließlich entführt *Richard Krieger* den Leser und die Leserin in die dogmatischen Grundlagen der Europäischen Grundrechte (Charta, ungeschriebene Grundrechte, EMRK) und untersucht im Detail die Berufs- und die Unternehmerfreiheit. Die unionsgrundrechtliche Unternehmerfreiheit sieht er beeinträchtigt, weil Umsätze an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Versender marktzutrittshemmend für erstere sind, sofern in Konkurrenz zu nationalen Leistungsanbietern, die selbst nicht befreit sind. Außerdem stellt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug einen Nachteil für die befreiten Dienstleister dar. Auch hier kann die Rechtfertigung im Gemeinwohlbelang der Grundversorgung mit Postdienstleistungen gesehen werden. In diesem Zusammenhang zeigt *Richard Krieger* sehr schön die Parallelen zur Grundfreiheitenprüfung auf, lässt aber offen, ob die Rechtfertigungsgründe auch ungeschrieben sein können im Anwendungsbereich der GRCh.

Was das Neutralitätsprinzip betrifft, setzt sich *Richard Krieger* eingehend mit der Frage auseinander, ob der Neutralitätsgrundsatz primärrechtlich fundiert ist, versteht es „*als Direktive mit Verfassungsqualität*" mit dem allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 20 GRCh) als dogmatischem Anknüpfungspunkt. Ein Folgerichtigkeitsgebot ist vom EuGH nicht als bindende Leitlinie bestätigt. Er schließt die-

sen Punkt mit dem Fazit „*primäre Unionsrecht gewährt ebenso wenig wie das Grundgesetz die prinzipielle Möglichkeit zur Abwehr der Umsatzbesteuerung in ihrer Konkretsierung einer allgemeinen Verbrauchsteuer, sehr wohl aber gebietet es deren systemadäquate Fortbildung im Sekundärrecht*."

Die Neutralität als nur richtlinienbedingter Ansatz, die vom EuGH in der jüngeren Rechtsprechung favorisiert zu sein wird, sieht *Krieger* kritisch. Ein rein sekundärrechtlich fundiertes Neutralitätsprinzip stünde im Konflikt zum Grundsatz der Wettbewerbsneutralität und zum Gebot zur gleichheitskonformen Verbraucherbelastung als umsatzsteuerspezifische Ausprägungen von Art. 20 GRCh.

Teil 6 befasst sich mit der Verhältnismäßigkeit unechter Steuerbefreiungen. Universale Postdienstversorgung wird als primärrechtskonformer Allgemeinbelang gesehen, die Befreiung ist geeignet zur Zielförderung.

Wer all die Dimensionen reflektieren will, in denen das Unionsrecht national harmonisiertes Recht beeinflusst, wer gemeinwohlbegründete Umsatzsteuerbefreiungen und konkret den Postdienstleistungssektor verstehen will, dem sei dieses Werk ans Herz gelegt. Die Darstellung ist umfassend, *Richard Krieger* scheut nicht davor zurück, nachvollziehbar und wohlüberlegt eigene Standpunkte einzunehmen. Nie verliert er sich in Details, sondern wahrt stets den roten Faden, was die Lektüre bis zum Ende spannend hält. Insgesamt handelt es sich um eine ausgezeichnete Arbeit mit einem sehr hohen Innovationsgrad, einer ausgezeichneten Recherche und einer wissenschaftlichen Fundierung, die ist außergewöhnlich ist.

Seine Arbeit regt zum Nachdenken und Hinterfragen eigener „Bilder" an. Man möchte mit diesem Menschen diskutieren, der sich so grundlegend und gründlich Gedanken gemacht und die Interdependenzen zwischen nationalem Recht und Unionsrecht so umfassend erfasst hat.

Lieber Herr Dr. *Krieger*: Mit Ihnen haben wir in diesem Jahr wieder einen Preisträger, auf den wir stolz sein können. Im Namen der Jury und der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft gratuliere ich Ihnen ganz herzlich zum Albert-Hensel-Preis 2017.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

Satzung i.d.F. v. 9.9.2013 (Auszug)[1]

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerwissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;

b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;

c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristischen Tätigkeiten im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;

d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;

e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;

f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

Der Verein ist selbstlos tätig; er verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

Mittel des Vereins dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Vereinsmitteln. Es dürfen keine Personen durch zweckfremde Ausgaben oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

§ 3 Mitgliedschaft

(1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befasst.

(2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.

(3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, dass der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

1 Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.

(4) Die Mitgliedschaft endet durch

a) Austrittserklärung zum Schluss des Geschäftsjahres unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten;

b) Wegfall der in Abs. 1 für die Aufnahme als Mitglied genannten Voraussetzungen;

c) Ausschluss durch die Mitgliederversammlung;

d) Ausschluss durch Beschluss des Vorstands, wenn ein Mitglied seinen Beitrag für drei aufeinanderfolgende Jahre nicht gezahlt hat; der Beschluss bedarf keiner Ankündigung und keiner Mitteilung, wenn das Mitglied der Gesellschaft eine Adressänderung nicht angezeigt hat und seine Anschrift der Gesellschaft nicht bekannt ist.

(5) Der Mitgliedsbeitrag ist am 1. April des jeweiligen Jahres fällig. Tritt ein Mitglied während eines Jahres der Gesellschaft bei, ist der volle Beitrag nach Ablauf eines Monats nach Erwerb der Mitgliedschaft gem. Abs. 3 fällig.

(6) Der Vorstand kann rückständige Mitgliedsbeiträge erlassen, wenn deren Einziehung unbillig oder der für die Einziehung erforderliche Aufwand unverhältnismäßig hoch wäre.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

Vorstand

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen* (Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff* (stellv. Vorsitzender); Prof. Dr. Dr. h.c. *Michael Lang*; Ministerialdirektor *Michael Sell*; Verlagsleiter Prof. Dr. *Felix C. Hey* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); *Charlotte Schwenk* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann* (Vorsitzender); Prof. Dr. *Johanna Hey* (stellv. Vorsitzende); Prof. Dr. *Markus Achatz*; Prof. Dr. *Heribert M. Anzinger*; Rechtsanwältin Dr. *Stefanie Beinert*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Peter Brandis*; Ltd. Ministerialrat Dr. *Stefan Breinersdorfer*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Axel Cordewener*, LL.M.; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Christian Dorenkamp*, LL.M.; Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*; Prof. Dr. *Tina Ehrke-Rabel*; Prof. Dr. *Joachim Englisch*; Dr. *Wolfgang Haas*; Präsident der Bundesfinanzakademie Dr. *Robert Heller*; Prof. Dr. *Joachim Hennrichs; Vors.* Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Bernd Heuermann*; Verlagsleiter Prof. Dr. *Felix C. Hey*; Prof. Dr. *Roland Ismer*; Vors. Richterin am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Monika Jachmann-Michel*; Prof. Dr. *Gregor Kirchhof*; Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D. Prof. Dr. Dr. h.c. *P. Kirchhof*; Rechtsanwalt Dr. *Martin Klein*; Ministerialdirigent *Martin Kreienbaum*; Prof. Dr. *Marcel Krumm*; Prof. Dr. *Hanno Kube*, LL.M.; Prof. Dr. Dr. h.c. *Michael Lang*; Prof. Dr. *Moris Lehner*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Matthias Loose*; Prof. Dr. *René Matteotti*; Präsident des Bundesfinanzhof Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff*; Ministerialdirigent Dr. *Hans-Ulrich Misera*; Ministerialdirigent Dr. *Rolf Möhlenbrock*; Ministerialdirigent a.D. *Gert Müller-Gatermann*; Prof. Dr. *Andreas Musil*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Ministerialdirektor a.D. Dr. *Albert Peters*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Dirk Pohl*; Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*; Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt*; Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*; Rechtsanwalt Dr. *Jens Schönfeld*; *Charlotte Schwenk*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Madeleine Simonek*; Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg Prof. Dr. *Thomas Stapperfend*; Prof. Dr. *Christian Waldhoff*; Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Dr. *Thomas Weckerle*, LL.M.; Vorsitzender Richter

am Bundesfinanzhof *Michael Wendt*; Prof. Dr. *Rainer Wernsmann*; Hofrat Prof. Dr. *Nikolaus Zorn*.

Ehrenmitglieder

Universitätsprofessor (em.) Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*, Bochum

Universitätsprofessor (em.) Dr. *Klaus Tipke*, Köln

Teilnehmerverzeichnis

Aufgrund der Vorgaben der Datenschutz-Grundverordnung der Europäischen Union wird ein Teilnehmerverzeichnis hier nicht abgedruckt.

Stichwortverzeichnis

Verfasserin: Dipl.-Kauffrau Dr. Ursula Roth

Advance Pricing Agreement (APA) 3
Advance Tax Rulings (ATR) 3
AEUV 105, 196, 250, 476; *s.a. Vertrag über die Arbeitsweise der EU*
Agrarabgabe 83
AIG 432
Aktiver Marktteilnehmer 230
Albert-Hensel-Preis 2017 637 ff.
Allokationseffizienz 40
Amtshilferichtlinie (DAC I–V) 3, 10, 52; *s.a. EU-Amtshilferichtlinie*
Anerkennungsgrundsatz 281 f.
Anrechnungsmethode 505
Ansässigkeit des Steuerpflichtigen 425
Ansässigkeitsstaat 281
Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) 3, 10 f., 380 ff., 475, 478, 496, 499
– Harmonisierungsfunktion 481
– als Mindeststandard 481
– Verhinderung von Doppelbesteuerung 482
Anti Tax Avoidance Directive I (ATAD I) 4, 10, 452
– Ziel 452
Anti Tax Avoidance Directive II (ATAD II) 3, 4, 10
Anti-BEPS Richtlinie 452, 632; *s. Anti-Tax Avoidance Directive I (ATAD I)*
Anti-Missbrauchsrichtlinie 10, 328, 334, 353
Anwendungsbereich
– persönlicher 235 ff.
– territorialer 250 ff.
Anwendungsbereich der Grundfreiheiten 200 ff.
– sachlicher 201 ff.
– zeitlicher 200
APA 3
Arbeitnehmer
– Begriff EuGH 208 f.
Arbeitnehmerfreiheit 136
Arbeitnehmerfreizügigkeit, Art. 45 AEUV 198, 208 ff., 279
ATAD-Richtlinie 2016/1164/EU 4, 481; *s. Anti Tax Avoidance Directive*
– Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7, 8) 482
– Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7, 8) als Mindeststandards 492
ATAD-Richtlinie 2017/952/EU 4, 10
ATAD-Richtlinien 2016 und 2017 31
ATR 3
Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse 315 f.
Aufteilung der Besteuerungshoheit 365, 371 ff.
– Fallgruppen in der Rechtsprechung des EuGH 372
Aufwandsteuer
– örtliche 197
Ausdrückliche Zusicherung 577
Ausfuhrbeschränkung 206
Ausgleichspostenmethode 439
Auskunft
– verbindliche (§ 89 Abs. 2 AO) 3, 589
Auslandsinvestitionsgesetz 432
Auslandsverlust 377 f.
Auslandsverlust-Fall 372
Außenzoll 75
Ausübung von Besteuerungshoheit 291 ff.
Authorised OECD-Approach 488
Avoir fiscal-Entscheidung 211

Bagatellvorbehalt 574
Beherrschung eines Unternehmens
– Voraussetzungen 483
Beherrschungserfordernis 483 f.
Beihilfe
– im Europäischen Steuerrecht 6
– steuerliche 561 ff.
Beihilfenkontrolle 536, 564 ff.
– Europäische Kommission als Kontrolleur beihilferechtlicher Vorgaben 564
– more economic approach 345
Beihilfenverbot 70, 563; *s.a. EU-Beihilfenverbot*
Beihilferecht 634
Beihilferechtliches Verfahren 566
– förmliches Verfahren 566
– Stufen 566
– vorläufiges Verfahren 566
Beihilfetatbestand
– Selektivität 537
– Vorteil, Begünstigung 537
Beihilfeverfahrensverordnung (VO (EU) 2015/1589 vom 13.7.2015) 563 f.
Beitreibungsrichtlinie 52
Bekämpfung von Steuerflucht 372
BEPS-Maßnahme
– zur Vermeidung der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage 478
Bereichsausnahme 235
Beschränkung der Grundfreiheiten
– zulässige 365
Beschränkungsverbot 235
Bestandsschutzklausel (Art. 64 Abs. 1 AEUV) 225, 257, 271
Besteuerung von EU-Bediensteten 77
Besteuerungshoheit
– Aufteilung 365, 371 ff.
Besteuerungskompetenz der Europäischen Union 75
Besteuerungsneutralität 351
Besteuerungssubstrat 494 f., 503; *s. Steuersubstrat*
Betriebsprüfung
– grenzüberschreitend 52
Betriebsstättenerlass 434
Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung 444 f.
Bewirkungsfunktion
– Verfahrensrecht 562
Bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen 495
Binnenmarkt 70, 253, 477
Binnenmarktdefiniton 253
Binnenmarktfinalität der Grundfreiheiten 280, 297
Binnenmarktfreiheit
– echte 201
Binnenmarktideal 281
Binnenmarktkompetenz nach Art. 115 AEUV 179
BNE-Eigenmittel 626
BNE-Eigenmittelfinanzierung 94
Britische Jungferninseln 252
Bruttonationaleinkommen-Eigenmittel (BNE-Eigenmittel) 83
– Ausbau 93 f.
Bundesverfassungsgericht
– Lissabon-Urteil 5

Cadbury Doktrin 498 f., 509
– neue Entwicklungen 519 ff.
Cadbury-Schweppes Rechtsprechung des EuGH 475
Charta der Grundrechte der Europäischen Union (Art. 6 Abs. 1 EUV) 131, 627; *s.a. Grundrechtecharta*
– Anwendungsbereich 141 ff.
– Anwendungsfälle im Steuerrecht 146 ff.
– als Grundrechtekatalog 137
– primärrechtliche Anerkennung 137
Country-by-Country Reporting 3, 628

De-Minimis-Verordnung 569
Desinvestition 233
Destination Based Cash Flow Tax 13
Devisentransaktion 229
Dienstleistung 219
– finanzielle 222

– als nicht-körperliche Leistung 219 f.
– technische 222
Dienstleistungsfreiheit
– aktive 221, 232, 244, 245
– Leistungsempfänger 244 ff.
– Leistungserbringer 242 ff.
– Mischform von Personen- und Produktverkehrsfreiheit 222, 270
– passive 222, 232, 242, 245
– Personenverkehrsfreiheit 221
Dienstleistungsfreiheit, Art. 56, 57 AEUV 136, 217 ff., 304
Dienstleistungsverkehr
– Richtlinien zur Liberalisierung 219
Direkte Steuer 197, 365
Direktinvestition 226
Diskriminierungsfreie Besteuerung 356
Diskriminierungsverbot (Art. 21 GRC) 134, 235
Doppelbesteuerung 6, 383, 494
Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) 383 ff., 631
– bilaterales 495
Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und Grundfreiheiten
– Rechtfertigungsprüfung 400 ff.
– Vergleichbarkeitsprüfung 395 ff.
– Vergleichbarkeitsprüfung, horizontale 395
– Vergleichbarkeitsprüfung, vertikale 395
– Verhältnismäßigkeitsprüfung 406 ff.
Doppelte Nichtbesteuerung 317
– als Steuervorteil 39
Doppelte Staatsangehörigkeit 236
Double dip 317, 329
Drittstaatenschutz 516
Drittstaatsangehöriger 247
Drittstaatsfall 258
Drittstaatswirkung der Kaitalverkehrsfreiheit 197
Durchführungsverbot 551, 565 f.
Echte Binnenmarktfreiheit 201
ECOFIN 3
EG-Vertrag 196
Eigenmittel 71
– Begriff 83 ff.
– BNE-Eigenmittel 83
– originäre 83
– Verteilung im EU-Haushalt 84
– Weiterentwicklung 89
Eigenmittelbeschluss 83
– konstitutiver 81
Eigenmittelsystem (Art. 311 AEUV) 71, 80 ff., 625
– Ergänzung 90
Einfuhrbeschränkung 206
Einstimmigkeitsprinzip 35, 624
Emissionsüberschreitungsabgabe 76
Energiesteuer 90
Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)
– A 230, 257
– A Oy 233
– ACT Group Litigation 397
– Amurta 388, 409 f.
– Argenta Spaarbank 369 f.
– Athinaiki 524 f.
– Avoir Fiscal 630
– Bachmann 208, 307, 367, 630
– Bechtel 403, 410
– Berlioz Investment Fund 393
– Biehl 208
– Block 255, 383
– Bouanich I 234
– Brisal 265
– BT Pension Scheme 268
– Cadbury Schweppes 205, 327, 498
– Cadbury Schweppes zur Hinzurechnungsbesteuerung 212, 263, 374 f., 475, 487 ff.
– Cartesio 216
– Centro di Musicologia 240, 249
– Centros 204, 215, 375
– Clean Car 242
– Columbus Container 389 f., 482
– Daily Mail 215

– Damseaux 390
– De Lasteyrie du Saillant 211
– DMC zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich 212, 446
– Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company 406 f.
– Emsland Stärke 375
– Eurowings 217
– Familienprivatstiftung Eisenstadt 374
– Fidium Finanz 264
– Finanzamt Linz 370
– Franked Investment Income Group Litigation II 267
– Gerritse 285
– Gibraltar Betting and Gaming Association 252
– Gilly 391
– Glaxo Welcome 226
– Halliburton 233, 263
– Hirvonen 340
– Hughes de Lasteyrie du Saillant 445, 468
– Imfeld und Garcet 405
– Inspire Art 204, 215
– Itelcar 267
– K 371
– Kerckhaert Morres 496 f., 506
– Kommission/Belgien 367
– Kommission/Frankreich 231
– Kommission/Griechenland 263
– Kommission/Portugal 448, 452, 469 f.
– Kommission/Spanien 233 f.
– Kommission/UK 511
– Kronos International 239, 267
– Lankhorst-Hohorst zur Gesellschafterfremdfinanzierung 212
– Lidl Belgium 212, 387, 511 f.
– Manninen 369, 630
– Marks & Spencer 20, 212, 292, 306, 315 f., 323, 356, 369, 371, 400, 510
– Masco Denmark 265
– Mattner 337
– N 211, 445, 468
– National Grid Indus 212, 445, 469
– Nordea Bank Danmark 402, 449, 511
– Orange European Smallcap Fund NV 398
– Ospelt 248
– Petersen 254
– Polbud 216
– Reyners 202
– Riskin und Timmermans 399
– Sanz de Lera 229, 248, 256
– Schmelz 352
– Schumacker 208, 387, 405, 410
– Scorpio 232
– Scorpio Konzertpoduktionen 243, 246
– SEVIC Systems 216
– SGI 376
– SGI (zur Korrektur von Konzernverrechnungspreisen) 212, 508
– Sodemare 238
– Sopora 349, 352, 396
– Svensson und Gustavsson 245 f., 248
– Telefonica 589
– Textilwerke Deggendorf 608
– Thin Cap Group Litigation 265
– Timac Agro Deutschland 401 ff., 405 f., 511
– Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements 238, 241
– Überseering 215
– VALE 216
– van Eycke 223
– van Hilten 391 f.
– van Hilten-van Heijden 229
– Verder Lab Tec 212, 445 ff., 470
– Verkooijen 26 Fußnote 87, 224, 231
– Vestergaard 244
– Walrave und Koch 255
– Wannsee 370
– World Duty Free 539
– X 284

Entstrickung 632
– Abgrenzung gegenständliche und persönliche 471
– aktive 426
– Begriff 424 ff.
– gegenständliche 426, 427 ff., 470, 633
– grenzüberschreitende 426
– mittelbare 426
– passive 426
– persönliche, personelle 427, 468, 633
– subjektbezogene 426
– unmittelbare 426
Entstrickung im Rahmen der Wegzugsbesteuerung 4
Entstrickungsbesteuerung 313
Entstrickungsgewinn 460
Erbschaft 227
Erga omnes-Effekt der Kapitalverkehrsfreiheit 256 ff., 270 f.
Erga omnes-Wirkung 249, 258, 264
Ergebnisabführungsvertrag 511
Erster-Staat-Regel 558
Erstreckungsermächtigung 270
EU-Amtshilferichtlinie 3
EU-Beihilfenrecht 494, 501 ff., 535
EU-Beihilfenverbot, Art. 107 AEUV 502, 536 ff.
EU-Binnenmarkt 197
EU-Finanzhoheit 85 f.
EU-Haushalt 71
– Finanzierung durch BNE-Eigenmittel 100
EU-Körperschaftsteuer 4
EU-Steuer 69 ff.
– Begriff 71, 72 ff.
– und geltendes Primärrecht 97, 99
EU-Vertrag von Lissabon (EUV) 250
Euro-Währungsgebiet 71
Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl 125
Europäische Institution 541
Europäische Kommission 3
Europäische Konzernbesteuerung 33
Europäische Steuergesetzgebungslehre 53
Europäische Union
– Grundrechtsschutz 125 ff.
– Kernprojekte 1
– Krise 1
– Rat Wirtschaft und Finanzen 3
– als Wirtschafts-, Finanz- und Fiskalunion 71
– als Wirtschaftsraum ohne Binnengrenzen 70
Europäische Wirtschaftsgemeinschaft 126
Europäischer Grundrechtsschutz 125 ff.
– im Steuerrecht 6
Europäischer Verwaltungsverbund 562 ff.
Europäisches Primärrecht 476
Europäisches Semester 626
– Begriff 102, 105
– Entwurf des gemeinsamen Beschäftigungsberichts 104
– erstmalige Anwendung 105
– Jahreswachstumsbericht der Kommission 104
– Länderbericht 104
– länderspezifische Empfehlungen 105
– nationales Reformprogramm 105
– Phasen 104 f.
– rechtliche Grundlage 105 ff.
– Sixpack 105 f.
– Stellungnahmen der Kommission zu nationalen Haushaltsentwürfen 104
– Twopack 106
– Warnmechanismusbericht 104
– wirtschaftspolitische Empfehlungen für den gesamten Euroraum 104
– Ziel 102
Europäisches Steuerrecht
– Begriff 70
EWG-Vertrag 196
EWR-Abkommen 201
Exit Tax 313, 372

Exportsubvention
– als selektive Beihilfe 548
Extrafiskalischer Rechtfertigungsgrund 310 ff.

Finaler Betriebsstättenverlust 512
Finaler Verlust 293, 320, 372, 511
Finanzrahmen
– mehrjähriger 81
Finanztransaktionsteuer 72, 91
Fiskalische Stabilisierungsfunktion
– für das Euro-Währungsgebiet 71
Fiskalunion 12, 380
Folgerichtigkeitsgebot des Europäischen Gerichtshofs 347
Förmliches Prüfverfahren
– Entscheidungsmöglichkeiten 566
Free Mover 368
Freie Meinungsäußerung 128 f.
Freiheitsgarantie in Vertragswerken mit Drittstaaten 201
Freizügigkeitsrecht der EU-Bürger 201
Fremdvergleichsgrundsatz 496, 503
Functionally Separate Entity Approach 435
Fusionsrichtlinie 19

Gebiet in äußerster Randlage 251
Gebietsansässiger im Ausland 227
Gebietsansässigkeit 304
Gebietsfremder im Inland 227
Gebot der demokratischen Legitimation 89
Gebot der Lastengleichheit 94
Gebot der steuerpolitischen Neutralität 94
Gegenständliche Entstrickung
– Revisionsverfahren I R 95/15 Verder Lab Tec 427 f.
Geltungsbereich *s. Anwendungsbereich*
Gemeinnützige juristische Person 241
Gemeinnützige Tätigkeit 241
Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) 4, 11, 31, 90, 354, 459, 497
Gerritse-Doktrin 285 f.
Gesellschaft 214
Gesellschaft i.S.d. Art. 54 AEUV 237 ff.
Gesetzmäßigkeit der Rechtsanwendung 611
Gestuftes Verwaltungsverfahren 562 ff.
Gewährleistungsbereich 200; *s. Anwendungsbereich*
Gewerbesteuer
– als Investitionshemmnis 115
Gibraltar 251
Gini-Koeffizient des Nettovermögens in Deutschland 114
Gleichbehandlungsgebot 536
Gleichheit vor dem Gesetz 129
Grandfather-Klausel 258
Grenzüberschreitende Betriebsprüfung 52
Grenzüberschreitende formwechselnde Umwandlung 216
Grenzüberschreitende Investition 493
Grenzüberschreitende Leistungsbeziehung im Konzern 493 ff., 634
Grenzüberschreitende Unternehmensmobilität 216
Grenzüberschreitende Verschmelzung 216
Grenzüberschreitender Konzern 494 ff.
Grunderwerbsteuer 112, 197
Grundfreiheit 29, 70, 195, 494
– und allgemeines Diskriminierungsverbot (Art. 18 Abs. 1 AEUV) 259
– und allgemeines Freizügigkeitsrecht der EU-Bürger (Art. 21 Abs. 1 AEUV) 260
– Anwendungsbereich 195 ff.
– Konkurrenz 259 ff.
– Konvergenz 269

– Marktfreiheit 260
– wirtschaftliche (Art. 8 ff. EWG-Vertrag) 126, 260
– zulässige Beschränkungen 365
Grundfreiheitliche Kontrolle nationalen Steuerrechts 356
Grundfreiheitliche Schutzwirkung 235
Grundfreiheitskonkurrenz 259 ff.
Grundfreiheitskontrolle im Steuerrecht 279
Grundfreiheitsprüfung im Steuerrecht 296
Grundrechtecharta (GRC)
– Anwendungsbereich 141 ff.
– Anwendungsfälle im Steuerrecht 146 ff.
– Grundrechtegarantien 134
Grundrechtegarantie
– in der Grundrechtecharta der Europäischen Union 134
Grundrechtsschutz
– europäischer 125 ff.
Grundsatz der Achtung der Menschenrechte und Grundfreiheiten 130
Grundsatz der Gesetzmäßigkeit (Art. 49 GRC) 135
Grundsatz der Rechtssicherheit 129
Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Art. 49 GRC) 129, 135
Grundsatz der Verteidigungsrechte (Art. 48 GRC) 135
Grundsatz des effektiven Rechtschutzes 129
Grundsatz des Vertrauensschutzes 129
Grundsteuer
– periodisch anfallende 109
Gruppenfreistellungsverordnung 569

Harmonisierung des direkten Steuerrechts (Art. 115 AEUV) 79 f.
Harmonisierung des indirekten Steuerrechts (Art. 113 AEUV) 78 f.
Harmonisierungskompetenz der Art. 113, 115 AEUV 70, 78
Hinzurechnungsbesteuerung 4, 500, 633
– deutsches System 484
– im europäischen Kontext 475 f.
– Konzept 480
– Sinn, Zweck 478
Hinzurechnungspflichtige Einkünfte 484 ff.
– anteilmäßige Zurechnung 491
– Vermeidung der Mehrfachbesteuerung 491
– Zurechnungszeitpunkt 491
Horizontale Steuergerechtigkeit 312, 351
Horizontale Vergleichbarkeitsprüfung 631
Hybride Gestaltung 4, 317
Hybrids-Diskussion 43

Immobilieninvestition 227
Inbound-Beteiligung 226, 267
Indirekte Kollision 598
Inter-nation equity 314
Internationale BEPS-Initiative 380
Investition 233
Inzidentprüfung 610

Jahreswachstumsbericht der Europäischen Kommission 104

Kaimaninseln 252
Kapitalverkehr 222, 228
Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 AEUV 197, 200 f., 222, 295, 628
– Drittstaatswirkung 197
Kernprojekt der Europäischen Union 1
Kohärenz 312 ff.; *s.a. steuerliche Kohärenz*
Kohärenz-Rechtfertigung 367
Konkurrenzverhältnis der Marktfreiheiten 261 ff.
– alternative Anwendbarkeit 261
– kumulative Anwendbarkeit 262 ff.
Konsumsteuer 109

Kontrolle staatlicher und steuerlicher Beihilfen
– more economic approach 345
Konvergenz der Grundfreiheiten 269
Konzernbesteuerung
– europäische 33
Konzernbildung 216
Körperschaftsteuersatz Deutschland 113
Korrespondenzdienstleistung 222, 232, 244 f.
Kostenaufschlagsmethode 503
Krise der Europäischen Union 1

Länderbericht für Deutschland 110
– Erbschaftsbesteuerung 114
– Grunderwerbsteuer 112
– Körperschaftsteuersatz 113
– Steueranalyse 110
– Steuerbelastung und gesamtwirtschaftliche Daten 110 f.
– steuerliche Wettbewerbsfähigkeit 113
– Steuersystem 111
– Umweltsteuern 112
– Verlustvortragsregelung 113
Länderspezifische Empfehlung 105
Länderspezifische Empfehlung am Beispiel Deutschlands 115 f.
Leistungsempfänger
– Dienstleistungsfreiheit 244 ff.
Leistungsfähigkeitsprinzip 98
Leitentscheidung des EuGH Marks & Spencer 356
Leitungserbringer
– Dienstleistungsfreiheit 242 ff.
Lenkungsteuer
– umwelt- und energiepolitisch veranlasst 76
Level playing field 103, 341
Liberalisierungsrichtlinie 88/361/EWG 223, 229
Lissabon-Urteil des Bundesverfassungsgerichts 5
Lizenzgebührenrichtlinie 19, 495
Lizenzschranke 335, 519
Luxemburg-Leaks 3, 102

Mäander-Fall 514 f.
Marktfreiheit 260
Materielles EU-Steuerverfassungsrecht 98
Mehrjähriger Finanzrahmen (Art. 312 AEUV) 81, 99
Mehrwertsteuer
– Vollharmonisierung 15
Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 16
Mehrwertsteuereigenmittel 83
Mehrwertsteuerharmonisierung 13, 45, 624
Mehrwertsteuerrichtlinie 79
Menschenwürde 128
Missbräuchliche Berufung auf Grundfreiheiten 204 f.
Missbrauchsbekämpfung 365, 374 ff.
– Fall der klassischen Missbrauchsabwehr 374
– Fallgruppen in der Rechtsprechung des EuGH 374 f.
Mitgliedstaatliche Steuersouveränität 274
Montanumlage 75
Multiple Staatsangehörigkeit 236
Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der OECD (OECD-MA) 387
Mutter-Tochter-Richtlinie 10, 19, 38, 352, 495, 524

Nachlaufende Besteuerung 447
Negativbeschluss der Europäischen Kommission 566, 572 ff.
Nettoprinzip
– objektives 283
– subjektives 283
Neue Beihilfe
– präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt 564 f.
Nexus-Ansatz 335, 486
Nichtigkeitsklage (Art. 263 AEUV) 587, 607

Niederländische Antillen 252
Niederlassung 213, 214; *s.a. Primärniederlassung; s.a. Sekundärniederlassung*
Niederlassungsfreiheit, Art. 49, 54 AEUV 136, 202, 211 ff., 304, 458
Niedrigsteuergrenze 489 ff.
No taxation without representation 87
Nomenklatur für den Kapitalverkehr 224
Notifizierungspflicht 565, 569
Notifizierungsverfahren 585

Objektives Nettoprinzip 283
OECD-BEPS-Initiative 475
OECD-Fiskalausschuss 393
OECD-Musterabkommen (OECD-MA) 387, 391, 495
Offenlegungsverpflichtung aggressiver Steuerplanung 628
Öffentliche Verwaltung 234
Offshore-Leaks 3
Organe der Europäischen Union 142
Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) 387
Organisationsautonomie der Mitgliedstaaten 563
Örtliche Aufwandsteuer 197
Österreichisches Halbsatzverfahren 225
Outbound-Beteiligung 225, 267
Overall approach 315

Panama-Papers 3, 102
Paradise Papers 102
Passiver Marktteilnehmer 230
Patentbox 335
People Function 504
Personelle Entstrickung (Wegzug) 468
Personenfreizügigkeitsabkommen mit der Schweiz 201
Persönliche Integrität 128
Persönlicher Anwendungsbereich 235 ff.
Plaumann-Formel 588
Politisches Konsultationsverfahren, Art. 116 f. AEUV 546
Portfolioinvestition 226
Positivbeschluss der Europäischen Kommission 566
Präklusionsregelung 608, 610
Primärniederlassung 215
– grenzüberschreitende Verlegung 215
Primarolo-Bericht 25
Primärrecht
– europäisches 476
Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer 151
Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit 98
Prinzip der Subsidiarität 94
Produktverkehrsfreiheit 222
Prozessuales Trennungsprinzip 606

Quasi-Ansässige 282
Quellenstaat 281

Rat Wirtschaft und Finanzen der Europäischen Union (ECOFIN) 3
Recht auf Eigentum (Art. 17 GRC) 129, 134
Recht auf ein faires Verfahren (Art. 47 GRC) 135
Recht auf Gleichheit (art. 20 GRC) 134
Recht auf Schutz der Privatsphäre (Art. 7 GRC) 134
Recht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 GRC) 134
Rechtfertigungsprüfung des Europäischen Gerichtshofs 303, 400 ff., 629 f.
Rechtsfigur des wholly artificial arrangement 375
Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs 383 ff.; *s.a. Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)*

Rechtsprechung zur finalen Entnahme 432
Rechtssicherheit 575
Reformvertrag von Lissabon 627
Rekurs auf nationale Regelungsziele 286 ff.
Relevant Business Activity Approach 435
Revisionsverfahren I R 95/15 Verder Lab Tec
– im Rahmen der gegenständlichen Entstrickung 427 f.
Riff-Effekt 198
Rückausnahme 542
Rückforderung 572
– Ausschluss 575
– Verjährung 587
Rückforderungsanordnung 572
Rückforderungshöhe 572
Rückforderungsschuldner 572

Sanierungserlass 564
Sanierungsklausel 542
Schädlicher Steuerwettbewerb 334
Schenkung 227 f.
Schiedsabkommen 18
Schiedsverfahrenskonvention 495
Schumacker-Doktrin 282 ff.
Schutzbereich 200; *s. Anwendungsbereich*
Schutzfunktion
– Verfahrensrecht 562
Schutzlücke 269
Scoreboard 104
Sekundärniederlassung 215
– grenzüberschreitende Verlegung 215
Selbständige Erwerbstätigkeit 213
Selbständigkeitsannahme
– eingeschränkte 435
– umfassendere 435
Selbstbindung der eigenen Verwaltungspraxis 578
Selektivität
– Beihilfetatbestand 537
SEStEG 461, 468
Significant people function 488
Sitzstaat-Klausel 466
Sitztheorie 216
Sixpack 105 f.
Sondersteuer
– umsatzbezogene 197
Sonstige Einnahmen (Art. 311 Abs. 2 AEUV) 81
– Beipiele 82
Sperrwirkung des Sekundärrechts 202 ff.
Staatsangehörigkeit 304
– doppelte 236
– multiple 236
Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot (Art. 7 EWG-Vertrag) 126
Stabilitätsziel 45
Stand-Still-Klausel 516
Step-up 334, 464
Steuer auf den Faktor Arbeit 108 f.
Steuer auf den Faktor Kapital 109
Steuerautonomie der Mitgliedstaaten 366
Steuerflucht 331 ff., 376
Steuergerechtigkeit 103
– horizontale 312, 351
Steuergesetzgebungslehre
– europäische 53
Steuerliche Beihilfe 561 ff.
Steuerliche Kohärenz 313, 325, 365, 367 ff., 630
– Rechtfertigung 367
– Renaissance in der Rechtsprechung 370
Steuerliche Wettbewerbsfähigkeit 113
Steuernachteil infolge von Doppelbesteuerung 39
Steuerpflicht für Streubesitzdividenden 22
Steuersatzrichtlinie 16
Steuerspezifischer Rechtfertigungsgrund 312 f.
Steuersubstrat 494, 503 f.
Steuersystem
– wachstumsfreundliches 108

Steuervergünstigung 39
Steuervorteil 39
Steuerwettbewerb 624
– im Binnenmarkt 37
– europäischer 37 f.
– schädlicher 24, 334
Stiftung 228
Stillstandsklausel, Art. 64 Abs. 1 AEUV 257 ff.
Streitbeilegungsrichtlinie 495
Subjektives Nettorpinzip 283
Subsidiarität 259
Subsidiaritätsklausel 266
Subsidiaritätsprinzip 18, 22
Substanztest 487 f., 488
Supranationale Ertragshoheit der Europäischen Union 81
Switch-over-Klausel 512 f.
Symmetrieargument des EuGH 378
Symmetriethese 291

Tatbestandsausnahme 225, 235
Tax rulings 536
Taxpaper equity 314
Teilanrechnungsverfahren Vereinigtes Königreich 225
Teileinkünfteverfahren (TEV) 460 f.
Territorialer Anwendungsbereich 250 ff.
Territorialitätsprinzip 20
Theorie der finalen Betriebsaufgabe 437
Transfer Pricing 376
Transparenzoffensive 10
Transparenzoffensive (DAC I–V) 52
Treaty Override 341, 389
Trennungsgrundsatz 563
Treuhänder 238
Twopack 106

Überentnahme 430
Übergangszeit 200
Übermaßbesteuerung 334
Überseeisches Land- und Hoheitsgebiet 251
Übertragende Zurechnung (§ 14 AStG) 484
Umsatzbezogene Sondersteuer 197
Umweltsteuer 90, 109, 112
Unabgestimmtheit der Steuersysteme 43
Unionsbürger-Richtlinie 2004/38/EG 211
Unionsbürgerschaft 236
Unionsverknüpfung 239
Unionszugehörigkeit 239
Unterkapitalisierung 376 f.
Unternehmensteuerreformgesetz 2008 490
Unvereinbarkeitserklärung 572

Verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) 3, 589, 610
Verbindliche Zusage nach § 204 AO 3
Verbot der Diskriminierung wegen des Alters 129
Verbot der Doppelbestrafung (Art. 50 GRC) 135
Verbot der Rückwirkung von Strafvorschriften 129
Verdrängungsrechtsprechung 264, 265, 268
Verdrängungswirkung der Grundfreiheiten untereinander 270
Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten 563
Verfahrensrecht 562
– Bewirkungsfunktion 562
– Schutzfunktion 562
Vergleichbarkeit
– Grundfreiheiten 276 ff.
Vergleichbarkeitsprüfung 395 ff., 629
– Argumentationsmuster des Europäischen Gerichtshofs 279
– Grundfreiheiten 275
– horizontale 395, 631
– Prüfungsmuster 278 f.
– vertikale 395
– Verzicht 279 ff.
Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung 545, 547

Verhaltenskodex gegen schädlichen Steuerwettbewerb 24
Verhältnismäßigkeit 575
– Grundfreiheiten 343 ff.
Verhältnismäßigkeitsgrundsatz
– Verstoß gegen 458
Verhältnismäßigkeitskontrolle 275
Verhältnismäßigkeitsprüfung 343 ff., 406 ff., 629
– Dreistufigkeit 345
– Kriterium der Eignung 343 f.
– Kriterium der Erforderlichkeit 344
– Zweistufigkeit 343
Verteilungsmethode 439
Vertikaler Vergleich
– von grenzüberschreitendem und innerstaatlichem Vorgang 302
Vertrag über die Arbeitsweise der EU (AEUV) 105, 476
Vertrag von Lissabon 131
Vertrauensschutz 575, 605, 610, 636
Verwaltungsverbund
– europäischer 562 ff.
Verwaltungsverfahren
– gestuftes 562 ff.
Verwaltungsverfahrensrecht
– Bewirkungsfunktion 597
– Schutzfunktion 597
Verwerfungsmonopol 154
Verwirklichung von Besteuerungsneutralität 351
Virtual resident 282, 284
Vollanrechnungssystem Finnland, Deutschland 225
Vollharmonisierung der Mehrwertsteuer 15
Vorhersehbarkeit der Rechtsanwendung 611
Vorteil
– Beihilfetatbestand 537
Wachstumsfreundliches Steuersystem 108
Wahrung der Verteidigungsrechte 129
Wanderarbeitnehmer-Verordnung 208, 210, 236
Ware 206
– Definition 207
Warenverkehrsfreiheit (Art. 34, 35 AEUV) 206
Warnmechanismusbericht 104
Wegzugsbesteuerung (Art. 5 ATAD I) 28, 211, 332, 372, 377, 452, 632
Wegzugsklausel 466
Weiterentwicklung des Eigenmittelsystems 89
Wertpapier 224
Wertschöpfungskette 493
Wettbewerbsfähigkeit
– steuerliche 113
Wettbewerbsverzerrung 240 f.
Wholly artificial arrangement 375
Wirtschaftliche Grundfreiheit (Art. 8 ff. EWG-Vertrag) 126

Zahlungsverkehrsfreiheit 200
Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie 19, 495
Zinsschranke 4, 22, 153, 500, 518
– Vereinbarkeit mit EU-Recht 518
Zoll 83
Zurechnung
– übertragende 484
Zusicherung
– ausdrückliche 577
Zuzugsstaat 462
Zwischenstaatlichkeit des Sachverhalts 252 f.
Zwischenstaatlichkeitsklausel 543, 549
Zypernfall (FG Münster 2015)
– Vorlage beim BFH (I R 94/15) 488