

Die Grundfreiheiten als Maßstab der mitgliedstaatlichen Unternehmensbesteuerung

Anna Bernheim

Da der Vertrag der Europäischen Gemeinschaft kein Harmonisierungsauftrag für das direkte Steuerrecht der Mitgliedstaaten vorsieht, ist eine Rechtsangleichung der sehr heterogenen nationalen Steuersysteme in nächster Zeit nicht zu erwarten. Die im EG-Vertrag kodifizierten Grundfreiheiten, die den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten garantieren, sind damit der momentan wichtigste Maßstab der mitgliedstaatlichen Unternehmensbesteuerung. Ihre Bedeutung wurde jedoch lange Zeit unterschätzt, so dass die potenziellen Verstöße in den nationalen Steuersystemen noch immer zahlreich sind. Dieser Beitrag soll die Bedeutung der Grundfreiheiten für die mitgliedstaatliche Unternehmensbesteuerung darstellen und anhand von Beispielfällen die Brisanz der Thematik aufzeigen.

I. Die Bedeutung der Grundfreiheiten des Europarechts für die mitgliedstaatliche Unternehmensbesteuerung	4
1. Der Begriff des Europarechts für die Unternehmensbesteuerung	4
2. Die Position des Gemeinschaftsrechts im innerstaatlichen Recht	4
a. Die unmittelbare Geltung des Gemeinschaftsrechts	5
b. Die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts	5
c. Die unmittelbare Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrecht	5
3. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das Europäische Unternehmensteuerrecht	6
4. Die Funktion des EuGH zur Durchsetzung der Grundfreiheiten	7
II. Die Grundfreiheiten des EG-Vertrags als Maßstab der Unternehmensbesteuerung	9
1. Grundkonzeption und Anwendungsbereich	9
a. Sachlicher Anwendungsbereich	9
(1) Durch die Grundfreiheiten geschützte Tätigkeiten	10
(2) Das Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander	11
(3) Das Kriterium der grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit	12
b. Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich	13
c. Die Schutzrichtung der Grundfreiheiten	13
2. Rechtfertigung tatbestandlich festgestellter Diskriminierungen	15
a. Im EG-Vertrag kodifizierte Rechtfertigungsgründe	15
b. Vom EuGH entwickelte Rechtfertigungsgründe	16
III. Auswirkung der Grundfreiheiten auf die deutsche Unternehmensbesteuerung	18

1.	Aktuelle Streitfragen im deutschen Unternehmensteuerrecht	18
a.	Die Wegzugsbesteuerung bei juristischen Personen (§ 12 KStG)	18
b.	Die Berücksichtigung von Auslandsverlusten	19
	(1) Verluste ausländischer Betriebsstätten (§ 2a EStG)	19
	(2) Verluste ausländischer Tochtergesellschaften (§ 14 KStG).....	20
2.	Der Verstoß der deutschen Unternehmensbesteuerung gegen die Grundfreiheiten am Beispiel des § 8a KStG	21
IV.	Fazit.....	23

I. Die Bedeutung der Grundfreiheiten des Europarechts für die mitgliedstaatliche Unternehmensbesteuerung

1. Der Begriff des Europarechts für die Unternehmensbesteuerung

1 Das Recht der europäischen Gemeinschaften¹ bildet den harten Kern des Europarechts. Für die mitgliedstaatliche Unternehmensbesteuerung ist dabei der Vertrag der EG (EG-Vertrag; EGV) maßgeblich, der die Rechtsgrundlagen des gemeinschaftsrechtlichen Steuerrechts enthält (Europarecht i.e.S.²).³ Im Folgenden ist daher unter dem Begriff des Gemeinschaftsrechts das im EG-Vertrag niedergeschriebene oder in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) entwickelte primäre EG-Recht und das von den Organen der EG erlassene sekundäre Recht zu verstehen. Als primäres Gemeinschaftsrecht wird der Gründungsvertrag selbst einschließlich aller Anhänge bezeichnet während das Sekundärrecht sämtliche Rechtsakte der Europäischen Gemeinschaft umfasst.⁴ In Rahmen dieses Artikels soll nur die Besteuerung von dem Körperschaftsteuergesetz unterliegenden Gesellschaften untersucht werden. Personengesellschaften werden ausgeblendet.

2. Die Position des Gemeinschaftsrechts im innerstaatlichen Recht

2 Die Bedeutung der Grundfreiheiten für die nationale Unternehmensbesteuerung ergibt sich insbesondere aus dem Verhältnis des Gemeinschafts- und des nationalen Rechts zueinander. Dieses ist bestimmt durch die unmittelbare Geltung, Wirkung und Anwendbarkeit des Europarechts.

¹ Diese bestehen aus der Europäischen Gemeinschaft (EG), der Europäischen Atomgemeinschaft (EAG) und der erloschenen Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS).

² Vgl. Cordewener, DStR 2004, S. 6.

³ Vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., 2000, Rz. F4.

⁴ Vgl. Beutler/Bieber/Epiney/Haag, Die Europäische Union, 5. Aufl., 2001, Rz. 368.

a. Die unmittelbare Geltung des Gemeinschaftsrechts

3 Die unmittelbare Geltung beschreibt die Art und Weise der Eingliederung des Gemeinschaftsrechts in die nationalen Rechtsordnungen.⁵ Im Gegensatz zum Völkerrecht bedarf es keiner Ratifizierung und Transformation in nationales Recht, die Normen des Gemeinschaftsrechts gelten nach Abschluss auf Gemeinschaftsebene unmittelbar in den nationalen Rechtsordnungen.⁶ Alleine durch den Beitritt eines Staates zur EG wird das Gemeinschaftsrecht und damit auch die Grundfreiheiten Teil seiner Rechtsordnung.⁷ Die unmittelbare Geltung ist zwar lediglich für das Sekundärrecht kodifiziert (Art. 249 EGV). Aufgrund der Qualifizierung des Gemeinschaftsrechts als autonomes Recht findet sie aber dennoch Anwendung auf das Primärrecht.⁸ Im deutschen Grundgesetz ist dieser Vorgang durch Art. 23 GG ausdrücklich legitimiert.⁹ Zusammen mit den Zustimmungsgesetzen stellt er den „deutsche Integrationshebel“ dar, der die Ausübung fremder Hoheitsgewalt auf deutschem Gebiet gestattet.¹⁰

b. Die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts

4 Das primäre Gemeinschaftsrecht bindet durch seine unmittelbare Geltung nicht nur die Mitgliedsstaaten, sondern es begründet auch unmittelbare Rechte und Pflichten der Unionsbürger. Die Normen des EGV sind für alle Adressaten unmittelbar wirksam, wenn sie hinreichend klar, vollständig und unbeding formuliert sind, eine Handlungs- oder Unterlassungspflicht für die Mitgliedsstaaten oder für Unionsbürger begründen und deshalb geeignet sind, von den nationalen Behörden und Gerichten ohne weitere staatliche Maßnahmen angewendet zu werden.¹¹ Da die Grundfreiheiten diese Bedingungen erfüllen,¹² stellen sie individuelle Rechte und Pflichten der Staatsangehörigen der Mitgliedsstaaten dar, auf die sie sich berufen können.¹³ Aufgrund dieser „Durchgriffswirkung“ konkurrieren auf dem Gebiet der Mitgliedsstaaten Gemeinschaftsrecht und nationales Recht als eigenständige Rechtsordnungen.¹⁴

c. Die unmittelbare Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrecht

5 Die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts kann zur Kollision von Gemeinschaftsrecht und innerstaatlichem Recht führen, wenn die Grundfreiheit, auf die

⁵ Vgl. *Oldenbourg*, Die unmittelbare Wirkung von EG-Richtlinien im innerstaatlichen Bereich, 1984, S. 14.

⁶ Vgl. *Beutler/Bieber/Epiney/Haag*, Die Europäische Union, 5. Aufl., 2001, Rz. 62.

⁷ Vgl. *Emmert*, Europarecht, 1996, § 15 Rz. 2.

⁸ EuGH v. 05.02.1963, Rs. 26/62, Slg. 1963, I-1.

⁹ Vgl. *Oppermann*, Europarecht, 2. Aufl., 1999, Rz. 466, 616.

¹⁰ Vgl. *Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1972, § 10 Rz. 53.

¹¹ Vgl. *Emmert*, Europarecht, 1996, § 15 Rz. 3; *Streinz*, Europarecht, 6. Aufl., 2003, § 5 Rz. 349.

¹² EuGH v. 04.04.1974, Rs. 167/73, Slg. 1974, I-359; v. 21.06.1974, Rs. 2/74, Slg. 1974, I-631.

¹³ EuGH v. 09.03.1978, Rs. 106/77, Slg. 1978, I-629.

¹⁴ Vgl. *Grabitz*, Gemeinschaftsrecht bricht nationales Recht, 1966, S. 38.

sich ein Unionsbürger beruft, im Konflikt mit der den gleichen Sachverhalt regelnden nationalen Norm steht.¹⁵ Dieser Konflikt ist nur durch eine Rangfolgeregelung zu lösen, die vom EuGH aufgrund der fehlenden Normierung aus den Zielen des EG-Vertrags entwickelt wurde.¹⁶ Der EuGH geht in ständiger Rechtsprechung vom uneingeschränkten Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor allen bereits bestehenden oder zukünftigen nationalen Rechtsnormen und völkerrechtlichen Verträgen sowie dem Verfassungsrecht aus.¹⁷ Dies wird mit der Eigenständigkeit des Gemeinschaftsrechts begründet: Das Erreichen der Vertragsziele ist nur bei einheitlicher Geltung des Gemeinschaftsrechts in allen Mitgliedsstaaten gewährleistet. Gälte der Vorrang nicht gegenüber nationalem Recht jeder Rangstufe, würde dem Gemeinschaftsrecht sein Charakter aberkannt und die Rechtsgrundlage der Gemeinschaft in Frage gestellt werden. Auch das Bundesverfassungsgericht hat sich dieser Ansicht grundsätzlich angeschlossen.¹⁸

- 6 Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts führt im Kollisionsfall nicht zur Nichtigkeit des nationalen Rechts (Geltungsvorrang), sondern lediglich zur Verdrängung hinsichtlich der Anwendung auf grenzüberschreitende innergemeinschaftliche Sachverhalte (Anwendungsvorrang).¹⁹ Der Anwendungsvorrang genügt um die einheitliche Geltung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu sichern, ohne die nationale Rechtsordnung unnötig zu beeinträchtigen.²⁰

3. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das Europäische Unternehmensteuerrecht

- 7 Laut EG-Vertrag besteht die Aufgabe der EG die in Art. 2 EGV aufgeführten Fernziele durch Schaffung eines Gemeinsamen Marktes zu erreichen. Dafür soll gem. Art. 3 Abs. 1 Bst. c EGV i.V.m. Art. 14 Abs. 2 EGV ein Binnenmarkt zur Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten hergestellt werden. Die Grundfreiheiten sind damit eines der wichtigsten Mittel zur Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes.²¹
- 8 Gem. Art. 3 Abs. 1 Bst. c EGV ist es auch Aufgabe der Gemeinschaft, alle innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu harmonisieren, die für die Errichtung und das Funktionieren eines Gemeinsamen Marktes relevant sind.²² Für diesen Zweck erlaubt

¹⁵ Vgl. *Beutler/Bieber/Epiney/Haag*, Die Europäische Union, 5. Aufl., 2001, Rz. 159.

¹⁶ Vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2001, S. 54, 57.

¹⁷ EuGH v. 15.07.1964, Rs. 6/64, Slg. 1964, I-1251; v. 09.03.1978, Rs. 106/77, Slg. 1978, I-629.

¹⁸ BVerfG v. 12.10.1993, Rs. 2 BvR 2134/92, 2159/94, NJW 1993, S. 3047 ff; v. 18.10.1967, Rs. 1 BvR 248/63, 216/67, BVerfGE 22, S. 293.

¹⁹ EuGH v. 04.04.1968, Rs. 34/67, EuGHE 14, S. 373; EuGH v. 09.03.1978, Rs. 106/77, Slg. 1978, I-629.

²⁰ Vgl. *Streinz*, Europarecht, 6. Aufl., 2003, Rz. 172, 200.

²¹ Vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2001, S. 25, 41.

²² Vgl. *Voß*, in: Dausen (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 13. Ergänzungslieferung, 2004, Rz. J40.

Art. 94 EGV den Erlass von sekundärem Gemeinschaftsrecht. Anders als bei indirekten Steuern (Art. 93 EGV) ist Art. 94 EGV für direkte Steuern aber kein Auftrag zur Rechtsangleichung zu entnehmen.²³ Die Souveränität der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern bleibt daher weitgehend gewahrt. Auch der EuGH geht davon aus, dass die direkten Steuern in den Regelungsbereich der Mitgliedsstaaten fallen.²⁴ Die bisherige Harmonisierung des direkten Steuerrechts durch Sekundärrecht wurde aus diesen Gründen nur punktuell vorgenommen.²⁵

- 9 Die mangelnde Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern gestattet jedoch nicht die Diskriminierung von Steuerpflichtigen.²⁶ Das nationale Steuerrecht darf der Verwirklichung der Grundfreiheiten im Binnenmarkt nicht entgegenstehen. Aufgrund ihrer unmittelbaren Wirkung und Anwendbarkeit stellen die Grundfreiheiten damit eine direkte Meßlatte des nationalen Steuerrechts dar.²⁷ In Deutschland fungieren sie zudem als Mindestschutz für ausländische juristische Personen, da diese gem. Art. 19 Abs. 3 GG keinen Grundrechtsschutz genießen und sich damit nicht auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG berufen können.²⁸

4. Die Funktion des EuGH zur Durchsetzung der Grundfreiheiten

- 10 Gem. Art. 220 EGV sichert der EuGH die Wahrung des Rechts bei Anwendung und Auslegung der Grundfreiheiten, indem er die Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen durch die Mitgliedsstaaten überwacht.²⁹ Im Steuerrecht kommt dieser europäische Rechtsschutz hauptsächlich im Rahmen eines Vorlageverfahrens nach Art. 234 EGV zur Anwendung.³⁰ Ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 226 EGV erfolgt nur selten.³¹ Damit trägt der EuGH einen großen Anteil an der Harmonisierung des direkten Steuerrechts.³² Seine Auslegung der Grundfreiheiten kann neben dem Erlass von Sekundärrecht als "zweite Säule" des Integrationsprozesses bezeichnet werden.³³
- 11 Aufgrund der unmittelbaren Wirkung kann sich jeder Unionsbürger auf die Grundfreiheiten des EGV berufen. Eine Klage gegen die Benachteiligung durch eine nationale Steuerrechtsnorm ist aber nicht vor dem EuGH, sondern nur vor dem

²³ Vgl. *Kellersmann/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 77.

²⁴ EuGH v. 15.05.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471.

²⁵ Vgl. *Englisch*, StuW 2003, S. 91.

²⁶ EuGH v. 28.01.1986, Rs. 270/83, Slg. 1986, I-273.

²⁷ Vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2001, S. 15, 26.

²⁸ Vgl. *Kube*, IStR 2003, S. 330; BFH v. 24.1.2001, Rs. I R 81/99, 2001, DStR 2001, S. 616.

²⁹ Vgl. *Hakenberg*, Grundzüge des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 2. Aufl., 2000, S. 81.

³⁰ Vgl. *Vofß*, in: Dausen (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 13. Ergänzungslieferung, 2004, Rz. J340.

³¹ Vgl. *Cordewener*, DStR 2004, S. 10.

³² Vgl. *Reimer*, in: Lehner, M. (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 42.

³³ Vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2001, S. 28.

jeweiligen nationalen Finanzgericht möglich.³⁴ Hält das Finanzgericht europarechtliche Fragen für entscheidungsrelevant, kann es dem EuGH gem. Art. 234 Abs. 2 EGV konkret formulierte Fragen vorlegen. Der Kläger hat jedoch keinen Anspruch auf Einholung einer Vorabentscheidung, sondern dies liegt alleine im Ermessen des nationalen Finanzgerichts.³⁵ Nationale Gerichte, deren Entscheidungen nicht mehr mit innerstaatlichen Rechtsmitteln angefochten werden können³⁶ sind in diesen Fällen zur Anrufung des EuGH verpflichtet (Art. 234 Abs. 3 EGV).³⁷ Von einer Vorlage kann laut EuGH nur abgesehen werden, wenn die dem nationalen Gericht gestellte europarechtliche Frage bereits durch den EuGH ausgelegt wurde oder die richtige Auslegung derart offenkundig ist, dass keinerlei vernünftige Zweifel an der Entscheidung bleiben.³⁸

- 12 Bei Vorlage entscheidet der EuGH abschließend über die Auslegung der relevanten Primärrechtsnormen. Er ist aber weder für die Auslegung des innerstaatlichen Rechts³⁹ noch für einen Urteilsspruch im nationalen Prozess zuständig⁴⁰. Befindet er die fragliche nationale Steuernorm für europarechtswidrig, bedeutet dies ihre sofortige Unanwendbarkeit im konkreten Rechtsstreit. Da das Urteil des EuGH nicht nur das vorliegende Finanzgericht sowie alle weiteren Instanzen bindet, sondern aufgrund der Letztauslegungskompetenz des EuGHs auch Präzedenzfälle für ähnliche Sachverhalte bildet, haben auch Urteile zum Steuerrecht anderer Mitgliedstaaten Auswirkungen auf das nationale Steuerrecht.⁴¹ Die gemeinschaftsrechtswidrige Besteuerung muss durch den nationalen Gesetzgeber korrigiert werden. Dies kann unter Beibehaltung der Norm durch Beseitigung der Mehrbelastung (Harmonisierung durch Reduktion) oder durch Ausdehnung auf rein innerstaatliche Sachverhalte (Harmonisierung durch Extension) geschehen. Alternativ kann ein neues Regelungssystem eingeführt werden, das die Gleichbehandlung von inländischen und grenzüberschreitenden Sachverhalten sichert.⁴² Die Rechtsprechung des EuGH wirkt demnach punktuell normzerstörend.⁴³
- 13 Die Möglichkeit des Vorlageverfahrens nach Art. 234 EGV wurde von den mitgliedstaatlichen Gerichten bis zum Urteil *avoir fiscal*⁴⁴ Mitte der achtziger Jahre so gut wie nie genutzt, auch wenn aus deutscher Sicht mehrfach die Gelegenheit zur

³⁴ Vgl. *Birk*, in: Birk (Hrsg.) Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, § 17 Rz. 19.

³⁵ Vgl. *Thömmes*, in: Thömmes/Gehre/Sieling (Hrsg.), EG-Recht in der Steuerberaterpraxis, 1993, S. 91.

³⁶ Dies sind i.d.R. letztinstanzliche Gerichte; hier der Bundesfinanzhof (BFH).

³⁷ Vgl. *Schweitzer/Hummer*, Europarecht, 5. Aufl., 1996, § 4 Rz. 528.

³⁸ EuGH v. 06.10.1982, Rs. 283/81, Slg. 1982, I-3415.

³⁹ EuGH v. 19.03.1964, Rs. 75/63, Slg. 1964, I-379; v. 18.12.1997, Rs. 309/96, Slg. 1997, I-7493.

⁴⁰ Vgl. *Alber*, in: Lüdicke (Hrsg.), Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, 2004, S. 12.

⁴¹ Vgl. aktuell EuGH v. 07.09.2004, Rs. C-319/02, DB 2004, S. 2023.

⁴² Vgl. *Cordewener*, DStR 2004, S. 9.

⁴³ Vgl. *Lang, J.*, FS Flicker, 1997, S. 873 (884).

⁴⁴ EuGH v. 28.01.1986, Rs. 270/83, Slg. 1986, I-273.

Anrufung des EuGH bestand.⁴⁵ Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass eine Nichtvorlage nur dann zu Sanktionen führt, wenn objektive Willkür vorliegt, d.h. die Auslegungsfrage eindeutig falsch entschieden wurde.⁴⁶ Das passive Verhalten der nationalen Finanzgerichte und der nicht vorhandene Harmonisierungsauftrag haben dazugeführt, dass der Einfluss der Grundfreiheiten auf das direkte nationale Steuerrecht erst sehr spät erkannt wurde.⁴⁷

II. Die Grundfreiheiten des EG-Vertrags als Maßstab der Unternehmensbesteuerung

14 Da die mitgliedstaatliche Steuerhoheit eine existenzielle Grundlage der nationalen Souveränität darstellt⁴⁸ und die wirtschaftlichen Interessen und Voraussetzungen der Mitgliedstaaten zu unterschiedlich sind, ist eine Harmonisierung der direkten Steuern in den nächsten Jahren nicht zu erwarten. Die Grundfreiheiten sind damit der momentan wichtigste Maßstab der mitgliedstaatlichen Unternehmensbesteuerung. Anhand der Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH soll im Folgenden zunächst die Tatbestandsebene eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten dargestellt werden bevor anschließend mögliche Rechtfertigungsgründe untersucht werden. Um eine einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu sichern, sind die Normen des EGV gemeinschaftsrechtlich auszulegen.⁴⁹

1. Grundkonzeption und Anwendungsbereich der Grundfreiheiten

a. Sachlicher Anwendungsbereich

15 Die Grundfreiheiten schützen nicht die wirtschaftliche Handlungsfreiheit an sich, sondern nur die im EGV niedergelegten Tätigkeiten.⁵⁰ Für die Feststellung eines Verstoßes ist daher zunächst zu prüfen, ob die Tätigkeit an die die Steuernorm knüpft durch die Grundfreiheiten inhaltlich geschützt ist und grenzüberschreitend ausgeübt wird.⁵¹

⁴⁵ BFH v. 20.04.1988, Rs. VI R 158/74, BStBl. II 1976, S. 755; v. 20.04.1988, Rs. IR 219/82, BStBl. II 1990, S. 701.

⁴⁶ Vgl. Schön, in: Lehner, M. (Hrsg.), DStJG Bd. 19, 1996, S. 196.

⁴⁷ Vgl. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2001, S. 26 ff.

⁴⁸ Vgl. Knobbe-Keuk, AG 1990, S. 439.

⁴⁹ Vgl. Streinz, Europarecht, 6. Aufl., 2003, Rz. 664.

⁵⁰ Vgl. Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 1999, S. 76.

⁵¹ Vgl. Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 133.

(1) Durch die Grundfreiheiten geschützte Tätigkeiten

16 Für die Unternehmensbesteuerung sind insbesondere drei der insgesamt sechs Grundfreiheiten relevant, die daher ausführlicher dargestellt werden:⁵²

- Die **Niederlassungsfreiheit** (Art. 43 EGV) – die für die Unternehmensbesteuerung wohl wichtigste Grundfreiheit – schützt die Freizügigkeit der unternehmerischen Tätigkeit. Sie sichert die auf Dauer ausgelegte Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Gründung und Leitung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften nach den Bestimmungen des Aufnahmestaates für seine eigenen Angehörigen. Geschützt ist damit auch der Beteiligungserwerb, sofern er eine Kontrolle über das Unternehmen ermöglicht (Direktinvestition⁵³).⁵⁴
- Die **Dienstleistungsfreiheit** (Art. 49 EGV) schützt neben der Erbringung von Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedsstaat ohne dauerhafte Niederlassung auch deren Entgegennahme durch den Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat. Dienstleistungen sind gem. Art. 50 Abs. 1 EGV entgeltliche Leistungen wie gewerbliche, kaufmännische, handwerkliche oder freiberufliche Tätigkeiten, die nicht unter eine der anderen Grundfreiheiten zu subsumieren sind.⁵⁵
- Die **Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 56 Abs. 1 EGV) gewährleistet den einseitigen Transfer von Geld- oder Sachkapital in ein anderes Mitgliedsland oder einen Drittstaat. Geschützt sind damit alle Transaktionen im Rahmen von Direktinvestitionen, im Zusammenhang mit einer Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren am Kapitalmarkt.⁵⁶

17 Des weiteren regelt der EGV die Warenverkehrsfreiheit (Art. 23 ff. EGV), die mit der Dienstleistungsfreiheit die Mobilität von Produkten gewährleistet (Produktverkehrsfreiheiten), die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 ff. EGV), die die Mobilität abhängig Beschäftigter sichert und damit die Niederlassungsfreiheit ergänzt (Personenverkehrsfreiheiten) sowie die Zahlungsverkehrsfreiheit (Art. 56 Abs. 2 EGV), die die grenzüberschreitende Erfüllung von Zahlungsverbindlichkeiten schützt und notwendiges Annex der anderen Freiheiten ist.⁵⁷

⁵² Vgl. Rödder, DStR 2004, S. 1629.

⁵³ Eine Direktinvestition wird allgemein ab einer Beteiligung i.H.v. 25 % am Kapital der Gesellschaft angenommen; Schön, FS Knobbe-Keuk, 1997, S. 743 (751).

⁵⁴ Vgl. Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 137.

⁵⁵ Vgl. Herdegen, Europarecht, 4. Aufl., 2002, § 18 Rz. 324.

⁵⁶ Vgl. Bleckmann, Europarecht, 6. Aufl., 1997, Rz. 1702.

⁵⁷ Vgl. Rödder, DStR 2004, S. 1629.

(2) Das Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander

- 18 Für die Anwendung der Grundfreiheiten ist ihre Abgrenzung erforderlich, da sie sich tatbestandlich bei ein und derselben Tätigkeit ausschließen können oder durch die Ausweitung des tatbestandlichen Anwendungsbereichs der einzelnen Freiheiten denselben Sachverhalt in einer inhaltlich jeweils anderen Dimension schützen können.⁵⁸ So besteht innerhalb der Personen- und Produktverkehrsfreiheiten jeweils ein tatbestandlicher Ausschluss. Zwischen Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit wird nach dem Merkmal der Dauer der Tätigkeit im anderen Staat (dauerhaft versus vorübergehend) differenziert. Problematisch ist dagegen die Abgrenzung der Kapitalverkehrsfreiheit, da hier kein tatbestandlicher Ausschluss existiert.⁵⁹ Aus der Rechtsprechung des EuGH⁶⁰ ist abzuleiten, dass sich die Grundfreiheit mit den restriktiveren Rechtfertigungsgründen durchsetzt, sofern sich nicht schon auf tatbestandlicher Ebene ein Rangverhältnis ergibt (Kriterium der Unmittelbarkeit) oder spezielle Regelungen zur Schrankenkonkurrenz im EGV selbst bestehen.⁶¹ Die Unmittelbarkeit von Art. 43 und Art. 49 EGV gegenüber Art. 56 Abs. 1 EGV ist dann gegeben, wenn der Kapitaltransfer nur notwendige Voraussetzung für die Ausübung der Dienstleistungs- oder Niederlassungsfreiheit ist.⁶²
- 19 Zur Verletzung von Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit kommt es regelmäßig beim grenzüberschreitenden Transfer von Betriebsstättengewinnen oder bei Direktinvestitionen wie etwa im Fall Baars⁶³. Da die steuerliche Einschränkung hier unmittelbar den Erwerb der unternehmerischen Kontrolle und nur mittelbar den Kapitaltransfer betraf, war Art. 43 EGV vorrangig.⁶⁴ Würden beide Freiheiten unmittelbar oder mittelbar greifen, wäre zu prüfen, ob eine gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt, da in diesem Fall der Vorrang der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 43 Abs. 2 EGV nicht greift (Art. 58 Abs. 2 EGV).⁶⁵
- 20 Eine Überschneidung von Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit liegt, wie in der Rechtsache Safir⁶⁶, regelmäßig bei Finanzdienstleistungen vor, da hier die geschützte Tätigkeit sowohl Dienstleistung als auch Kapitalverkehrsvorgang ist.⁶⁷ In diesem Fall kam es zu einem Verstoß gegen Art. 56 EGV für den Versicherungsnehmer

⁵⁸ Vgl. Schön, FS Knobbe-Keuk, 1997, S. 743 (749).

⁵⁹ Vgl. Bleckmann, Europarecht, 6. Aufl., 1997, Rz. 1553.

⁶⁰ EuGH v. 28.04.1998, Rs. C-118/96, Slg. 1998, I-1897; v. 08.03.2001, Rs. C-379, 410/98, Slg. 2001, I-1727.

⁶¹ Vgl. Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 169.

⁶² EuGH v. 28.01.1992, Rs. C-204/90, Slg. 1992, I-249.

⁶³ EuGH v. 13.04.2000, Rs. C-251/98, Slg. 2000, I-2787.

⁶⁴ Vgl. Geurts, IStR 2000, S. 573.

⁶⁵ Vgl. Kiemel, in: Groeben/Schwarze (Hrsg.), Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6. Aufl., 2003, Art. 56 EGV Rz. 22.

⁶⁶ EuGH v. 28.04.1998, Rs. C-118/96, Slg. 1998, I-1897.

⁶⁷ Vgl. Bröhmer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl., 2002, Art. 56 EGV Rz. 26.

und gegen Art. 49 EGV aus Sicht des Versicherungsunternehmens.⁶⁸ Die Dienstleistungsfreiheit ist gem. Art. 50 Abs. 2 EGV subsidiär zu allen anderen Grundfreiheiten zu behandeln.⁶⁹ Doch auch hier gilt das Kriterium der Unmittelbarkeit.⁷⁰ Die Vorschrift des Art. 51 Abs. 2 EGV hat für Finanzdienstleistungen aufgrund der weitgehenden Liberalisierung des Kapitalmarkts keine besondere Bedeutung mehr.⁷¹ Im vorliegenden Fall ist die Dienstleistungsfreiheit unmittelbar betroffen, da die Ursache der Besteuerung der Versicherungsprämien die fehlende Möglichkeit der Besteuerung des Kapitals des ausländischen Versicherungsunternehmens war.⁷²

- 21 Für die Unternehmensbesteuerung sind diese Differenzierungen von eher nachrangiger Bedeutung, da zum einen steuerliche Vorschriften nicht direkt die Ausübung der Grundfreiheiten tangieren, sondern immer an ein wirtschaftliches Ergebnis anknüpfen,⁷³ und zum anderen die Rechtsprechung des EuGH eine zunehmende Konvergenz der Marktfreiheiten auf Tatbestands-, Eingriffs- und Rechtfertigungsebene bewirkt hat.⁷⁴

(3) Das Kriterium der grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit

- 22 Für die Anwendung der Grundfreiheiten muss die geschützte Tätigkeit grenzüberschreitend ausgeübt werden und wirtschaftlicher Natur sein.⁷⁵ Dabei müssen beide Kriterien erfüllt sein. Im Fall Werner etwa lehnte der EuGH einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit ab, da ein grenzüberschreitender privater und nicht wirtschaftlicher Sachverhalt vorlag.⁷⁶ Für die Unternehmensbesteuerung liegt ein grenzüberschreitender wirtschaftlicher Sachverhalt auch dann vor, wenn eine natürliche oder juristische Person in einem anderen Mitgliedstaat eine Niederlassung gründet, um diese im Herkunftsmitgliedstaat als Zweigniederlassung einzutragen und über diese sämtliche Geschäfte abzuwickeln. Die Umgehung nationaler Vorschriften ist danach für die Erfüllung der Merkmale „wirtschaftlich“ und „grenzüberschreitend“ unerheblich.⁷⁷ Der EuGH geht auch davon aus, dass der Wegzug einer Gesellschaft eine grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeit.⁷⁸

⁶⁸ Vgl. *Saß*, IWB Nr. 3 v. 09.02.2000, Fach 11 Gruppe 2 Europäische Gemeinschaft, S. 404.

⁶⁹ EuGH v. 30.11.1995, Rs. C-55/94, Slg. 1995, I-4165.

⁷⁰ Vgl. *Kellersmann/Treich*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 173.

⁷¹ Vgl. *Glaesner*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 1. Aufl., 2000, Art. 56 EGV Rz. 14.

⁷² Vgl. *Kellersmann/Treich*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 172.

⁷³ Vgl. *Kellersmann/Treich*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 134.

⁷⁴ Vgl. *Koenig/Haratsch*, Europarecht, 3. Aufl., 2000, Rz. 488.

⁷⁵ Vgl. *Cordewener*, DStR 2004, S. 7.

⁷⁶ EuGH v. 26.01.1993, Rs. C-112/91, Slg. 1993, I-429.

⁷⁷ EuGH v. 09.03.1999, Rs. C-212/97, Slg. 1999, I-1459.

⁷⁸ EuGH v. 27.09.1988, Rs. 81/87, Slg. 1988, I-5483.

b. Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich

- 23 In den für das Unternehmensteuerrecht relevanten Grundfreiheiten wird nur in Art. 43 Abs. 1 und Art. 49 Abs. 1 EGV die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates, d.h. alle Unionsbürger i.S.d. Art. 17 EGV, als geschützter Personenkreis genannt. Dies muss aber auch für die Kapitalverkehrsfreiheit gelten, da die Grundfreiheiten die Diskriminierung von Unionsbürgern verhindern sollen.⁷⁹ Staatsangehörige sind gem. Art. 48 und Art. 55 EGV auch alle Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder -niederlassung in einem Mitgliedstaat haben und einen Erwerbszweck verfolgen. Da dies sämtliche Gesellschaften des bürgerlichen und des Handelsrechts sowie sonstige juristische Personen umfasst, fallen sowohl Körperschaften als auch Personenmehrheiten unter den Gesellschaftsbegriff.⁸⁰ Auf die Staatsangehörigkeit der Gesellschafter kommt es dabei nicht an.⁸¹
- 24 Die Grundfreiheiten gelten im gesamten Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten nach Art. 299 EGV. Damit werden alle Sachverhalte erfasst, die aufgrund ihres Entstehungs- oder Wirkungsortes einen räumlichen Bezug zur Gemeinschaft aufweisen.⁸²

c. Die Schutzrichtung der Grundfreiheiten

- 25 Die Grundfreiheiten schützen die Unionsbürger vor staatlichen Maßnahmen, die bei grenzüberschreitender Ausübung einer geschützten Tätigkeit eine steuerliche Benachteiligung bedeuten. Eine Absicht des handelnden Staatsorgans muss nicht vorliegen.⁸³ Als verbotene Benachteiligung wird in den im EGV formulierten Grundfreiheiten explizit das Diskriminierungsverbot⁸⁴ genannt.⁸⁵ Der EuGH legt die Marktfreiheiten aber auch zunehmend als Beschränkungsverbote aus.⁸⁶ Diese Differenzierung ist für das Steuerrecht allerdings nur zweitrangig⁸⁷ und in der Judikatur bisher nur selten thematisiert worden.⁸⁸ Vielmehr kommt es auf das Vorliegen einer

⁷⁹ Vgl. *Lang*, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, 2000, S. 186.

⁸⁰ Vgl. *Troberg*, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl., 1997, Art. 58 EGV Rz. 2.

⁸¹ Vgl. *Geiger*, EUV/EGV, 4. Aufl., 2004, Art. 48 EGV Rz. 9.

⁸² EuGH v. 12.12.1974, Rs. 36/74, Slg. 1974, I-1405.

⁸³ Vgl. *Birk*, in: Birk (Hrsg.) Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, § 17 Rz. 34.

⁸⁴ Das Diskriminierungsverbot wird positiv formuliert das Gebot der Inländergleichbehandlung genannt.

⁸⁵ Vgl. Art. 43 Abs. 2 EGV: „...nach den Bestimmungen des Aufnahmestaates für seine eigenen Angehörigen.“

⁸⁶ EuGH v. 30.11.1995, Rs. C-55/94, Slg. 1995, I-4165; v. 25.07.1991, Rs. C-76/90, Slg. 1991, I-4221.

⁸⁷ Vgl. *Kellersmann/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 144 ff.

⁸⁸ EuGH v. 14.10.1999, Rs. C-439/97, Slg. 1999, I-7041; v. 15.05.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471; v. 14.12.2000, Rs. C-141/99, Slg. 2000, I-11619.

sachlich oder persönlich bedingten Ungleichbehandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten gegenüber rein binnenstaatlichen Sachverhalten an.⁸⁹ Im Inboundfall bedeutet dies das Verbot der Schlechterstellung von EU-Ausländern bei inländischen Aktivitäten gegenüber inländischen Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation (persönliches Gleichbehandlungsgebot). Im Outboundfall ist die Benachteiligung von inländischen Steuerpflichtigen bei Aktivitäten in anderen Mitgliedstaaten gegenüber einem vergleichbaren inländischen Engagement verboten (sachliches Gleichbehandlungsgebot).⁹⁰ Diese Konstellation wird in der Literatur teilweise als Beschränkungsverbot verstanden,⁹¹ das jedoch nicht freiheitsrechtlich, sondern gleichheitsrechtlich zu verstehen ist: Ist ein Vorgang durch eine Besteuerungsregel weniger attraktiv, so muss dies nicht absolut gesehen vorliegen, sondern alleine im Vergleich zu einem reinen Inlandssachverhalt.⁹² Ein freiheitsrechtliches Verständnis, das für das Steuerrecht sehr weitreichende Folgen hätte, ist aus der Rechtsprechung des EuGH bisher noch nicht abzulesen.⁹³

- 26 Die Grundfreiheiten schützen damit sowohl die Tätigkeit Staatsangehöriger anderer Mitgliedstaaten (Ausländerdiskriminierung), als auch die der eigenen Staatsbürger (Inländerdiskriminierung) solange die Tätigkeit einen grenzüberschreitenden Charakter hat.⁹⁴ Aufgrund der weiten Auslegung des Diskriminierungsverbots durch den EuGH gilt als Ungleichbehandlung sowohl die Benachteiligung aufgrund der Staatsangehörigkeit (direkte Diskriminierung) als auch die Diskriminierung anhand von Merkmalen, die nicht direkt an die Staatsangehörigkeit anknüpfen aber regelmäßig nur von Ausländern erfüllt werden (indirekte Diskriminierung).⁹⁵ Die direkte Diskriminierung einer Gesellschaft liegt vor, wenn sie bei Anwendung einer bestimmten Steuernorm aufgrund ihres Sitzes, ihrer Hauptverwaltung oder -niederlassung in einem anderen EU-Staat schlechter gestellt wird als eine inländische Gesellschaft.⁹⁶ Zur indirekten Diskriminierung kommt es dann, wenn eine Steuernorm hauptsächlich für ausländische Gesellschaften nachteilig ist, aber nicht an die in Art. 48

⁸⁹ Vgl. *Streinz*, Europarecht, 6. Aufl., 2003, Rz. 679.

⁹⁰ Vgl. *Rödter*, DSStR 2004, S. 1630.

⁹¹ Positiv: *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt: Problembereiche und Perspektiven, 1996, S. 78; Abweichend: *Reimer*, in: *Lehner*, M. (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 41 ff.

⁹² Vgl. *Englisch*, StuW 2003, S. 89 ff.

⁹³ Bspw. müsste die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten überprüft werden; *Lehner*, M., in: FS Offerhaus, 1999, S. 117 (125).

⁹⁴ Vgl. *Reimer*, in: *Lehner*, M. (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 54.

⁹⁵ Vgl. *Schlag*, in: *Schwarze* (Hrsg.), EU-Kommentar, 1. Aufl., 2000, Art. 43 EGV Rz. 33.

⁹⁶ EuGH v. 13.07.1993, Rs. C-330/91, Slg. 1993, I-4017.

Abs. 1 EGV genannten Kriterien anknüpft.⁹⁷ Dies liegt regelmäßig bei der Unterscheidung nach beschränkter und unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht vor.⁹⁸

- 27 Für die Feststellung einer Diskriminierung muss eine gleichartige wirtschaftliche Lage der zu vergleichenden Parteien vorliegen. Laut EuGH befinden sich ausländische Unternehmen mit einer Betriebsstätte im Inland in einer zu inländischen Unternehmen wirtschaftlich vergleichbaren Situation, wenn sie mit ihrem inländischen Gewinn der Körperschaftsteuer unterworfen werden.⁹⁹ Das Diskriminierungsverbot gebietet demnach auch die rechtsformneutrale Gleichbehandlung unselbständiger Betriebsstätten und selbständiger Tochtergesellschaften.¹⁰⁰ Diese Wahlfreiheit zwischen Zweigniederlassung, d.h. Betriebsstätte, und Tochtergesellschaft ist auch dem Wortlaut des Art. 48 Abs. 1 Satz 1 EGV zu entnehmen.¹⁰¹

2. Rechtfertigung tatbestandlich festgestellter Diskriminierungen

- 28 Verstößt eine Steuernorm tatbestandlich gegen die Grundfreiheiten, so ist sie nicht automatisch europarechtswidrig, da die Diskriminierung gerechtfertigt sein kann.¹⁰² Der EuGH legt bei der Anerkennung von Rechtfertigungsgründen sehr strenge Maßstäbe an, da diese das strukturelle Gegengewicht zu den breitgefächerten Tatbeständen der Grundfreiheiten sein sollen.¹⁰³ Grundsätzlich ist zwischen den im EG-Vertrag genannten und den vom EuGH entwickelten Rechtfertigungsgründen zu differenzieren.¹⁰⁴

a. Im EG-Vertrag kodifizierte Rechtfertigungsgründe

- 29 Gem. Art. 30, Art 39 Abs. 3 und Art. 46 Abs. 1 EGV sind Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die eine Sonderregelung für Ausländer vorsehen aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit erlaubt. Dieser Vorbehalt hat jedoch für das Steuerrecht keine Bedeutung.¹⁰⁵ Art. 58 Abs. 1 EGV dagegen begründet

⁹⁷ Vgl. *Sedlaczek*, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, 2000, S. 42.

⁹⁸ EuGH v. 13.07.1993, Rs. C-330/91, Slg. 1993, I-4017; v. 11.08.1995, Rs. C-80/94, Slg. 1995, I-2493.

⁹⁹ EuGH v. 29.04.1999, Rs. C-311/97, Slg. 1999, I-2651; v. 13.07.1993, Rs. C-330/91, Slg. 1993, I-4017; v. 21.09.1999, Rs. C-307/97, Slg. 1999, I-6161.

¹⁰⁰ EuGH v. 28.01.1986, Rs. 270/83, Slg. 1986, I-273; v. 21.09.1999, Rs. C-307/97, Slg. 1999, I-6161; Gegen das Gebot der Rechtsformneutralität verstieß das in Deutschland bis Ende 1999 praktizierte Vollenrechnungssystem des KStG, da Betriebsstätten nichtansässiger Gesellschaften einem höheren Körperschaftsteuersatz unterlagen als ansässige Tochtergesellschaften (§ 23 KStG a.F.).

¹⁰¹ *Schön*, EWS 2000, S. 283 bezeichnet die Wahlfreiheit als sekundäre Niederlassungsfreiheit.

¹⁰² Vgl. *Rödter*, DStR 2004, S. 1630.

¹⁰³ Vgl. *Reimer*, in: Lehner, M. (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 44.

¹⁰⁴ Vgl. *Kellersmann/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 160.

¹⁰⁵ EuGH v. 28.01.1986, Rs. 270/83, Slg. 1986, I-273.

spezielle steuerliche Rechtfertigungsgründe der Kapitalverkehrsfreiheit. Danach dürfen die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohn- oder Anlageort steuerlich ungleich behandeln (Art. 58 Abs. 1 Bst. a EGV) und Maßnahmen einführen, die unerlässlich sind um Zuwiderhandlungen gegen steuerliche Rechts- oder Verwaltungsvorschriften zu verhindern (Art. 58 Abs. 1 Bst. b EGV). Die staatlichen Maßnahmen dürfen aber weder willkürlich diskriminieren noch verschleierte Beschränkungen darstellen (Art. 58 Abs. 3 EGV).¹⁰⁶ Laut EuGH eröffnen auch diese neu kodifizierten Rechtfertigungsgründe keine neuen Beschränkungsmöglichkeiten, da nur die bisherige Judikatur zu den ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen nachvollzogen wurde.¹⁰⁷

b. Vom EuGH entwickelte Rechtfertigungsgründe

30 Da der Anwendungsbereich der kodifizierten Rechtfertigungsgründe nur sehr gering ist und die Tatbestandsebene der Grundfreiheiten immer weitergefasst wurde, hat der EuGH in seiner Rechtsprechung auch die Rechtfertigungsgründe weiterentwickelt, dies jedoch sehr restriktiv, da jede Diskriminierung im zwingenden Interesse der Allgemeinheit sein muss.¹⁰⁸ Bereits an dieser Forderung scheitern die meisten vorgebrachten Rechtfertigungsgründe: Die Vermeidung von Steuermindereinnahmen¹⁰⁹ wurde vom EuGH ebenso wenig anerkannt wie die Verbesserung der wirtschaftlichen Lage durch Anreizschaffung für private Investitionen in die inländische Wirtschaft¹¹⁰. Neben der mangelnden Harmonisierung des direkten Steuerrechts¹¹¹ stellt auch die fehlende Reziprozität von steuerlichen Entlastungen in den Steuervorschriften anderer Mitgliedstaaten keine Rechtfertigung dar.¹¹² Auch das Argument, dass der Benachteiligung steuerliche Vorteile an anderer Stelle gegenüberstünden, hält EuGH für grundsätzlich unzulässig.¹¹³

31 Das Argument der Kohärenz des Steuersystems hat der EuGH dagegen als Rechtfertigung zugelassen.¹¹⁴ Dadurch soll vermieden werden, Regelungen eines Steuersystems, die nur in ihrer Gesamtheit beurteilt werden können, aus dem Gesamtzusammenhang zu reißen und dadurch Widersprüche im nationalen

¹⁰⁶ Vgl. *Kiemel*, in: Groeben/Schwarze (Hrsg.), Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6. Aufl., 2003, Art. 58 EGV Rz. 31.

¹⁰⁷ Vgl. *Cordewener*, DStR 2004, S. 8.

¹⁰⁸ Vgl. *Schlag*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 1. Aufl., 2000, Art. 43 EGV Rz. 53.

¹⁰⁹ EuGH v. 16.07.1998, Rs. C-264/96, Slg. 1998, I-4695; v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11779.

¹¹⁰ EuGH v. 06.06.2000, Rs. C-35/98, Slg. 2000, I-4071.

¹¹¹ EuGH v. 28.01.1986, Rs. 270/83, Slg. 1986, I-273; v. 26.10.1999, Rs. C-294/97, Slg. 1999, I-7447.

¹¹² EuGH v. 28.01.1986, Rs. 270/83, Slg. 1986, I-273.

¹¹³ EuGH v. 13.07.1993, Rs. C-330/91, Slg. 1993, I-4017.

¹¹⁴ EuGH v. 28.01.1992, Rs. C-204/90, Slg. 1992, I-249.

Steuersystem zu verursachen.¹¹⁵ Zwar wurde vom EuGH noch keine allgemeine Definition des Kohärenzgedankens entwickelt, aus seinen Entscheidungen ist aber abzuleiten, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer Steuerbegünstigung und einer -belastung aufgrund derselben Steuerart¹¹⁶ im Zusammenhang mit der gleichen Rechtsnorm¹¹⁷ beim selben Steuerpflichtigen¹¹⁸ bestehen muss. Die Wahl der Mittel für den Ausgleich liegt dabei im Ermessen der Mitgliedstaaten.¹¹⁹ Im Fall *Wielockx*¹²⁰ hat der EuGH zudem festgelegt, dass auch zwischen den EU-Staaten bestehende Doppelbesteuerungsabkommen in die Prüfung der Kohärenz miteinbezogen werden müssen.

- 32 Neben dem Kohärenzgrundsatz hat der EuGH auch das Verhindern von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung¹²¹ sowie die Wirksamkeit der Steueraufsicht¹²² als Rechtfertigungsgründe anerkannt. Die Einhaltung der Grundfreiheiten bei beschränkt Steuerpflichtigen soll aufgrund des eingeschränkten Zugriffs der Finanzverwaltung nicht zu Gestaltungsmissbräuchen und damit zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führen.¹²³ Die Verhältnismäßigkeitsprüfung des EuGH ist allerdings sehr streng, so dass diese Gründe bisher noch nicht griffen. So muss der Steuermisbrauch jeweils für den konkreten Einzelfall nachgewiesen und nicht nur aufgrund allgemeiner Merkmale vermutet werden.¹²⁴ Die Wirksamkeit der Steueraufsicht wird regelmäßig mit Verweis auf die Amtshilferichtlinie abgelehnt.¹²⁵
- 33 Jede durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigte Einschränkung ist nach einheitlichen Kriterien auf ihre Verhältnismäßigkeit zu prüfen.¹²⁶ Die nationale Steuerregelung muss danach zur Zielerreichung erforderlich und geeignet sein, d.h. es darf keine weniger belastende Maßnahme mit demselben Zielerreichungsgrad bestehen.¹²⁷

¹¹⁵ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl., 2002, S. 207.

¹¹⁶ EuGH v. 13.04.2000, Rs. C-251/98, Slg. 2000, I-2787.

¹¹⁷ EuGH v. 13.07.1993, Rs. C-330/91, Slg. 1993, I-4017.

¹¹⁸ EuGH v. 11.08.1995, Rs. C-80/94, Slg. 1995, I-2493; v. 08.03.2001, Rs. C-379, 410/98, Slg. 2001, I-1727.

¹¹⁹ Vgl. *Reimer*, in: Lehner, M. (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 63.

¹²⁰ EuGH v. 11.08.1995, Rs. C-80/94, Slg. 1995, I-2493.

¹²¹ EuGH v. 16.07.1998, Rs. C-264/96, Slg. 1998, I-4695; v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11779.

¹²² EuGH v. 15.05.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471.

¹²³ Vgl. *Schön*, IStR 2004, S. 289.

¹²⁴ FG Köln v. 16.12.1999, Rs. 2 K 5329/98, EFG 2000, S. 560; EuGH v. 09.03.1999, Rs. C-212/97, Slg. 1999, I-1459.

¹²⁵ Vgl. *Thömmes*, in: FS Knobbe-Keuk, 1997, S. 795 (824).

¹²⁶ EuGH v. 15.05.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471.

¹²⁷ Vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2001, S. 85.

III. Auswirkung der Grundfreiheiten auf die deutsche Unternehmensbesteuerung

34 Aufgrund des zunehmenden Einflusses der Grundfreiheiten auf das mitgliedstaatliche Steuerrecht, rücken potenzielle europarechtswidrige Steuernormen immer mehr in den Mittelpunkt, da ihre Unanwendbarkeit oft zu massiven finanziellen Einbußen des Staates führen würde.¹²⁸ Im Folgenden soll zunächst auf die für die Unternehmensbesteuerung wichtigsten potenziellen Verstöße im deutschen Steuerrecht eingegangen werden, bevor am Beispiel des § 8a KStG eine bereits korrigierte Europarechtswidrigkeit ausführlich dargestellt werden soll.

1. Aktuelle Streitfragen im deutschen Unternehmensteuerrecht

a. Die Wegzugsbesteuerung bei juristischen Personen (§ 12 KStG)

35 Scheidet eine Kapitalgesellschaft aus der unbeschränkte Steuerpflicht aus, sieht § 12 Abs. 1 KStG die Realisierung aller stillen Reserven vor. Dies gilt auch dann, wenn die Wirtschaftsgüter weiterhin in einer inländischen Betriebsstätte der deutschen Besteuerung unterliegen.¹²⁹ Diese Vorgehensweise bedeutet eine gemeinschaftswidrige Ungleichbehandlung gegenüber einer rein innerstaatlichen Sitzverlegung.¹³⁰ Bisher wurde dies vom EuGH nur für die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen bestätigt,¹³¹ doch wird in der Literatur eine Übertragung auf § 12 KStG angenommen.¹³² Auch die Liquidationsbesteuerung bei Beendigung der beschränkten Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft durch Auflösung oder Verlegung einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 Abs. 2 KStG) gilt unstrittig als Verstoß gegen Art. 43 und Art. 56 EGV, da für die innerstaatliche Verlegung von Wirtschaftsgütern keine vergleichbare Regelung existiert.¹³³ Die Missbrauchsbekämpfung wird ausgehend von der neueren Rechtsprechung des EuGH nicht als Rechtfertigungsgrund greifen. Hierfür würde die bloße Sicherstellung der stillen Reserven und Besteuerung im späteren Veräußerungszeitpunkt genügen.¹³⁴ In den Fällen des § 12 Abs. 1 KStG berechtigt auch die Kohärenz des Steuersystems nicht zur Wegzugsbesteuerung, da der Staat durch Abschluss von DBAs den Steueranspruch freiwillig aufgegeben hat.¹³⁵

¹²⁸ Vgl. *Dörr*, IStR 2004, S. 268.

¹²⁹ Vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., 2000, Rz. M79, M81.

¹³⁰ Vgl. *Wassermeyer*, GmbHR 2004, S. 614.

¹³¹ EuGH v. 11.03.2004, Rs. C-9/02, NJW 2004, S. 2439.

¹³² Vgl. *Rödter*, DStR 2004, S. 1633.

¹³³ Vgl. *Körner*, IStR 2004, S. 431.

¹³⁴ EuGH v. 11.03.2004, Rs. C-9/02, NJW 2004, S. 2439.

¹³⁵ EuGH v. 19.11.1999, Rs. C-200/98, Slg. 1999, I-8261.

b. Die Berücksichtigung von Auslandsverlusten

36 Die steuerliche Behandlung von Auslandsverlusten spielt aufgrund der zunehmenden grenzüberschreitenden Unternehmertätigkeit eine große Rolle. Die folgende Untersuchung soll sich auf die innerstaatliche Ebene konzentrieren. Bestehende Doppelbesteuerungsabkommen werden daher ausgeklammert.

(1) Verluste ausländischer Betriebsstätten (§ 2a EStG)

37 Auslandsverluste von in Deutschland ansässigen Unternehmen werden regelmäßig trotz des im deutschen Steuerrecht verankerten Welteinkommensprinzips gegenüber inländischen Verlusten benachteiligt. Gem. § 2a EStG, der gem. § 8 Abs. 1 KStG, A 27 Abs. 1 KStR auch für juristische Personen gilt, können bestimmte Auslandsverluste nur mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat verrechnet werden. Eine Verlustverrechnung nach § 10d EStG wie bei inländischen Verlusten wird ausgeschlossen (§ 2a Abs. 1 Satz 1 EStG).¹³⁶ § 2a EStG benachteiligt damit grenzüberschreitende wirtschaftliche Aktivitäten unbeschränkt Steuerpflichtiger, d.h. Auslandsinvestitionen gegenüber Inlandsinvestitionen.¹³⁷ Auch der BFH geht von einem Verstoß gegen Art. 43 und Art. 56 Abs. 1 EGV aus und hat den EuGH um eine Vorabentscheidung nach Art. 234 EGV ersucht.¹³⁸ Als Rechtfertigung führt der Gesetzgeber auf, die Regelung diene der wirtschaftlichen Lenkung.¹³⁹ Der BFH sah bisher in § 2a EStG ein taugliches Mittel zur Missbrauchsbekämpfung. Zudem sei § 2a EStG sachlich gerechtfertigt, da die deutschen Finanzbehörden ausländische Verluste nur eingeschränkt prüfen könnten.¹⁴⁰ Diese Gründe werden aller Voraussicht nach nicht greifen, da die Verbesserung der wirtschaftlichen Lage sowie die Vermeidung von Steuermindereinnahmen vom EuGH nicht als Rechtfertigungsgründe anerkannt werden.¹⁴¹ Auch die Wirksamkeit der Steuerkontrolle wird mit Verweis auf die Amtshilferichtlinie abgelehnt.¹⁴² Die Missbrauchsbekämpfung ist zwar grundsätzlich durch das Allgemeininteresse gerechtfertigt, der Missbrauch muss aber für den konkreten Einzelfall nachgewiesen werden.¹⁴³ Die Kohärenz des Steuersystems kann § 2a EStG nicht rechtfertigen, da die logische Konsequenz der Erfassung ausländischer

¹³⁶ Negative Einkünfte i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG sind u.a. die einer im Ausland belegenen gewerblichen Betriebsstätte (Nr. 2) oder aus Anteilen einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (Nr. 3). Eine Ausnahme besteht lediglich für Betriebsstättenverluste aus aktiver Tätigkeit (§ 2a Abs. 2 EStG).

¹³⁷ Vgl. *Schaumburg*, in: Ebling, Iris (Hrsg.), DStJG Bd. 24, 2001, S. 243 f.

¹³⁸ BFH v. 13.11.2002, Rs. I R 13/02, IStR 2003, S. 314, anhängig beim EuGH unter C-125/03.

¹³⁹ Vgl. *Vogel*, BB 1983, S. 180 f.

¹⁴⁰ BFH v. 26.03.1991, Rs. IX R 162/85, BStBl. II 1991, S. 704.

¹⁴¹ Vgl. *Schön*, IStR 2004, S. 293.

¹⁴² EuGH v. 28.10.1999, Rs. C-55/98, Slg. 1999, I-7641.

¹⁴³ EuGH v. 15.05.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471.

Gewinne die Berücksichtigung der Auslandsverluste wäre.¹⁴⁴ Im Ergebnis verstößt § 2a EStG daher gegen EG-Recht.¹⁴⁵

(2) Verluste ausländischer Tochtergesellschaften (§ 14 KStG)

38 Da eine grenzüberschreitende Organschaft nach deutschem Steuerrecht nicht möglich ist, wird in § 14 KStG ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vermutet.¹⁴⁶ Zwar werden als Organträger auch doppelt ansässige Unternehmen mit inländischer Geschäftsleitung anerkannt (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Bei Organgesellschaften wird aber ein doppelter Inlandsbezug mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland gefordert (§ 14 Abs. 1 KStG), so dass nur unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen Organgesellschaft sein können.¹⁴⁷ Die sich daraus ergebende unterschiedliche Verlustverrechnung auf Ebene des Organträgers je nach Ansässigkeit der Tochtergesellschaft bedeutet einen potenziellen Verstoß gegen Art. 43 EGV.¹⁴⁸ Zudem ist auch die Rechtsformwahlfreiheit verletzt, da Verluste von Auslandsbetriebsstätten gem. § 2a EStG u.U. verrechnet werden können.¹⁴⁹ Eine Rechtfertigung des Verstoßes ist aus der Rechtsprechung des EuGH nicht abzuleiten: Das Symmetrieargument greift nicht,¹⁵⁰ da die Nichtbesteuerung ausländischer Gewinne aufgrund des Betriebsstättenprinzips des Art. 7 OECD-MA die Berücksichtigung der Auslandsverluste nicht ausschließt.¹⁵¹ Ebenso rechtfertigt die Kohärenz des Steuersystems die Ungleichbehandlung nicht, da zwei verschiedene Steuerpflichtige betroffen sind.¹⁵² Auch die eingeschränkte Abschlussmöglichkeit grenzüberschreitender Gewinnabführungsverträge aufgrund der mangelnden Harmonisierung des Gesellschaftsrechts ist kein Rechtfertigungsgrund.¹⁵³ Hält der EuGH die Beschränkung der Verlustverrechnung des britischen „group relief“ auf inländische Tochtergesellschaften für europarechtswidrig,¹⁵⁴ so müsste auch die deutsche Konzernbesteuerung auf grenzüberschreitende Sachverhalte ausgedehnt werden.¹⁵⁵ Als Lösung bestünde die Möglichkeit der Einführung einer grenzüberschreitenden

¹⁴⁴ Vgl. Schön, IStR 2004, S. 291 f.

¹⁴⁵ Vgl. Brinkmann, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996, S. 106.

¹⁴⁶ Vgl. Gassner, DB 2004, S. 841.

¹⁴⁷ Vgl. Dörr, IStR 2004, S. 268.

¹⁴⁸ Vgl. Saß, BB 1999, S. 447.

¹⁴⁹ Vgl. Dörr, IStR 2004, S. 271.

¹⁵⁰ EuGH v. 18.09.2003, Rs. C-168/01, Slg. 2003, I-9409.

¹⁵¹ Vgl. Schmitzer, FR 2003, S. 1150 f.

¹⁵² EuGH v. 08.03.2001, Rs. C-379, 410/98, Slg. 2001, I-1727.

¹⁵³ Vgl. Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 183.

¹⁵⁴ Anhängig beim EuGH seit 22.10.2003 unter C-446/03 (Marks & Spencer).

¹⁵⁵ Vgl. Schön, IStR 2004, S. 300.

Gruppenbesteuerung wie schon in anderen Mitgliedstaaten¹⁵⁶ mit der Option der Nachversteuerung i.S.d. § 2a Abs. 3 EStG a.F.¹⁵⁷

2. *Der Verstoß der deutschen Unternehmensbesteuerung gegen die Grundfreiheiten am Beispiel des § 8a KStG*

39 Das bislang letzte Urteil zum deutschen Unternehmensteuerrecht, in dem der EuGH die Unterkapitalisierungsvorschrift des § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG a.F. als Verstoß gegen Art. 43 EGV einstuft,¹⁵⁸ hatte große Auswirkungen auf die deutsche Unternehmensfinanzierung. § 8a Abs. 1 KStG in der bis zum Jahr 2000 geltenden Fassung knüpfte die steuerliche Umqualifizierung von an wesentlich beteiligte Gesellschafter gezahlte Darlehenszinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen an deren Anrechnungsberechtigung. Da die Darlehensvergabe im Vergleich zur Kapitaleinlage das deutsche zu versteuernde Einkommen von Mutter- und Tochtergesellschaft senkt, kann durch die Substitution von Eigenkapital die steuerliche Gesamtbelastung von Mutter- und Tochtergesellschaften gemindert werden: Bei Finanzierung über Fremdkapital ist die Einmalbesteuerung in Deutschland nicht gesichert, da die Darlehenszinsen auf Ebene der Tochter als Betriebsausgabe abzugsfähig sind und die Muttergesellschaft mit den Zinsen im Inland nicht veranlagt werden kann. Bei Eigenkapitalfinanzierung hingegen ist die Ausschüttung auf Ebene der Tochter als Gewinnverwendung steuerverhaftet und auch die Dividenden stellen steuerbares Einkommen¹⁵⁹ der ausländischen Muttergesellschaft dar.¹⁶⁰

40 Das Kriterium der Anrechnungsberechtigung wurde zwar nicht ausschließlich von ausländischen Gesellschaftern erfüllt, denn auch deutsche steuerbefreite und daher nicht anrechnungsberechtigte Körperschaften unterlagen § 8a KStG a.F. Diese sind aber nicht mit allgemein am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden Unternehmen vergleichbar. Vielmehr musste die Situation der ausländischen Muttergesellschaft mit einer auf Gewinnerzielung ausgelegten inländischen Gesellschaft verglichen werden. Da überwiegend ausländische Gesellschafter von § 8a KStG a.F. betroffen waren, bedeutete dies für deutsche Tochtergesellschaften eine unterschiedliche Behandlung je nach Sitz der Mutter.¹⁶¹ Die Ungleichbehandlung wurde auch durch das ab dem Jahr 2000¹⁶² geltende Anknüpfungskriterium der inländischen Veranlagung des Gesellschafters nicht

¹⁵⁶ Österreich etwa führt zum 01.01.2005 die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ein; *Gassner*, DB 2004.

¹⁵⁷ Vgl. *Dörr*, Der Konzern 2003, S. 613.

¹⁵⁸ EuGH v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11779.

¹⁵⁹ Dies ist zwar gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerfreigestellt. Die Einmalbesteuerung ist dennoch gesichert.

¹⁶⁰ Vgl. *Prinz/Cordewener*, GmbHR 2003, S. 81.

¹⁶¹ EuGH v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11811 Rz. 28.

¹⁶² Unter der Bezeichnung § 8a KStG a.F. werden die bis 2004 geltenden Fassungen zusammengefasst, da sie alle im oben angeführten Punkt gegen Europarecht verstießen.

aufgehoben.¹⁶³ Die Diskriminierung ausländischer Unternehmen des § 8b KStG a.F. bei Ausübung der durch Art. 43 EGV geschützten Tätigkeiten Erwerb, Gründung oder Beibehaltung inländischer Tochtergesellschaften bedeutete einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.¹⁶⁴ Zwar lag auch ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor. Da § 8a KStG a.F. aber an eine Mindestbeteiligungsquote i.H.v. 25 % anknüpfte, war Art. 56 Abs. 1 EGV nach ständiger Rechtsprechung nur mittelbar betroffen.¹⁶⁵

41 § 8a Abs. 1 KStG a.F. hätte nur bei Rechtfertigung der Diskriminierung beibehalten werden können. Die Vermeidung von Steuermindereinnahmen wurde auch hier vom EuGH nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannt. Durch die Darlehensvergabe kommt es lediglich zu einer Verschiebung des Steueraufkommens hin zum Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft, die dort mit den Darlehenszinsen der Besteuerung unterliegt.¹⁶⁶ Der Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Missbrauchsbekämpfung griff ebenso wenig, da sich die Anwendung des § 8a KStG a.F. nicht nur auf rein künstliche Konstrukte zur Umgehung der deutschen Besteuerung beschränkte, sondern alle Situationen erfasste, in denen sich der Sitz der Muttergesellschaft außerhalb der deutschen Steuerhoheit befand.¹⁶⁷ Zudem ließ sich im vorliegenden Fall kein Missbrauch nachweisen.¹⁶⁸ Ebenso wurde die Kohärenz des Steuersystems abgelehnt, da dem steuerlichen Nachteil der verdeckten Gewinnausschüttung kein Vorteil gegenüberstand.¹⁶⁹ Auch die Wirksamkeit der Steueraufsicht rechtfertigte die Steuervorschrift nicht, da § 8a KStG a.F. keinerlei Dokumentationspflichten vorsah. Die Ermittlung der Zinszahlungshöhe war damit im Falle einer verdeckten Gewinnausschüttung ebenso schwierig wie bei Betriebsausgaben.¹⁷⁰ Da der Verstoß im Ergebnis nicht zu rechtfertigen war, verstieß § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG a.F. gegen Art. 43 EGV.

42 Der deutsche Gesetzgeber reagierte auf dieses Urteil mit der Ausweitung des § 8a Abs. 1 KStG auf rein innerstaatliche Sachverhalte.¹⁷¹ Doch auch § 8a Abs. 1 KStG n.F. steht im Verdacht europarechtswidrig zu sein, da er auf Zinsen einer ausländischen Tochtergesellschaft an die deutsche Muttergesellschaft nicht anwendbar ist. Die mit der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang stehende Umqualifizierung der in Deutschland steuerpflichtigen Zinsen in nach § 8b Abs. 1 KStG

¹⁶³ Vgl. *Schnitger*, IStR 2003, S. 52.

¹⁶⁴ EuGH v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11812 Rz. 32.

¹⁶⁵ EuGH v. 13.04.2000, Rs. C-251/98, Slg. 2000, I-2787.

¹⁶⁶ EuGH v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11814 Rz. 36.

¹⁶⁷ EuGH v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11814 Rz. 37.

¹⁶⁸ EuGH v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11814 Rz. 38.

¹⁶⁹ EuGH v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11815 Rz. 42.

¹⁷⁰ EuGH v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11816 Rz. 44.

¹⁷¹ Vgl. *Rödter*, DStR 2004, S. 1632.

steuerfreie Dividenden ist nicht möglich. Damit kommt es zu einer Ungleichbehandlung inländischer Gesellschaften je nach Ansässigkeit ihrer Tochtergesellschaften.¹⁷²

IV. Fazit

43 Die nationale Besteuerungsgewalt ist ein sehr sensibler Bereich, da sie die Souveränität eines jeden Staats sichert. In Deutschland etwa wird der Finanzbedarf des Staates hauptsächlich über Steuern und Abgaben gedeckt.¹⁷³ Die Harmonisierung des mitgliedstaatlichen Unternehmensteuerrecht ist daher nur bei Einstimmigkeit möglich (Art. 94 EGV), die nicht erst seit der EU-Erweiterung nahezu unmöglich ist. Die Grundfreiheiten garantieren damit einen weitreichenden „effektiven Rechtsschutz“ unabhängig vom Harmonisierungsvorbehalt des EGV.¹⁷⁴ Ihre herausragende Bedeutung für die Verwirklichung des Binnenmarkts aus steuerlicher Sicht wurde von den Mitgliedstaaten erst spät erkannt. Aus diesem Grund ist die EG-rechtliche Durchdringung des deutschen Unternehmensteuerrechts noch gering und die Zahl der potenziellen Verstöße hoch.¹⁷⁵ Dies wird sich durch die immer weitere Ausdehnung der Tatbestandsebene der Grundfreiheiten und der Einengung der Rechtfertigungsgründe durch den EuGH jedoch ändern, so dass ein dringender Handlungsbedarf des nationalen Gesetzgebers besteht. Problematisch ist hierbei aber die fehlende Existenz von „guidelines“ zur Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung.¹⁷⁶

44 Durch die Normbezogenheit der Rechtsprechung des EuGH wird das nationale Unternehmensteuerrecht nur punktuell harmonisiert, was zu einer zunehmenden Inkonsistenz der Steuerrechtsordnungen führt. Langfristig wird daher eine umfassende Lösung erforderlich sein, um diskriminierungsfreie konsistente Steuersysteme zu schaffen, die den Finanzierungsbedarf der Mitgliedstaaten sichern. Die Kommission strebt hierfür die Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage an,¹⁷⁷ für die vier Modelle vorliegen.¹⁷⁸ Als Zwischenlösung wird das Modell der „Home State Taxation“ angesehen, das die konsolidierte steuerliche Gewinnermittlung von EU-weiten Organschaften nach den Regelungen des Sitzstaates der Muttergesellschaft vorsieht.¹⁷⁹ Auf dieser Grundlage wird bereits ein Pilotprojekt für kleinere und mittlere Unternehmen vorbereitet.¹⁸⁰ Als zweite Möglichkeit wird das Modell der „Common Consolidated Tax Base“ für

¹⁷² Vgl. Hahn, GmbHR 2004, S. 277.

¹⁷³ Vgl. Lehner, M., in: Pelka (Hrsg.), DStJG, Bd. 23, 2000, S. 265.

¹⁷⁴ Vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., 2000, Rz. K17.

¹⁷⁵ Vgl. Kessler/Spengel, DB 2003, S. 3 ff.

¹⁷⁶ Vgl. Spengel, in: Lüdicke (Hrsg.), Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, 2004, S. 132.

¹⁷⁷ KOM (2003) 726 v. 24.11.2003

¹⁷⁸ Commission of the European Communities (2001), S. 461-466.

¹⁷⁹ Vgl. Spengel, in: Lüdicke (Hrsg.), Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, 2004, S. 138, 142.

¹⁸⁰ Konsultationspapier v. 30.04.2004.

grenzüberschreitend tätige Konzerne favorisiert, das ein einheitliches Regelwerk für die Ermittlung des konsolidierten Konzernergebnisses vorsieht. Ausgangspunkt der konsolidierten Bemessungsgrundlage könnten die IAS/IFRS sein.¹⁸¹ Ob und welchem Ausmaß sich eine Harmonisierung des mitgliedstaatlichen Unternehmensteuerrechts realisieren lässt, wird aber entscheidend von der politischen Unterstützung der einzelnen Mitgliedstaaten abhängen. Die bisherigen Bemühungen kommen allerdings nur schleppend voran. Vor diesem Hintergrund wird den Grundfreiheiten wahrscheinlich auch in Zukunft eine bedeutende Rolle zukommen.

¹⁸¹ KOM (2003) 726 v.24.11.2003, S. 22.