

2 Grundfreiheiten und direkte Unternehmensbesteuerung

Steffen Lampert

Dieses Kapitel widmet sich der maßgeblich durch die Rechtsprechung des EuGH geprägten Bedeutung der Grundfreiheiten auf dem Gebiet der direkten Steuern. Der erste Teil dieses Kapitels (2.1) gibt einen kurzen Überblick über die wachsende Bedeutung der Grundfreiheiten für die Unternehmensbesteuerung und setzt diese Entwicklung in Bezug zur Bedeutung des sekundären Gemeinschafts- bzw. Unionsrechts. Der zweite Teil widmet sich sodann der Dogmatik der Grundfreiheiten (2.2). Im Mittelpunkt dieser Ausführungen steht zunächst die Vorgehensweise bei der Überprüfung der Vereinbarkeit einer nationalen Steuernorm mit den Grundfreiheiten des AEUV. Hierauf aufbauend finden sich im dritten Teil (2.3) vertiefende Darstellungen zu besonders relevanten Teilbereichen der Unternehmensbesteuerung. Zum besseren Verständnis der Rechtsprechung des EuGH ist den Besprechungen der Entscheidungen jeweils eine Einführung in die grundlegenden Regulationsstrukturen der betroffenen Teilbereiche vorangestellt. Im Anschluss an die einzelnen Entscheidungsbesprechungen finden sich Hinweise auf die Folgen dieser Rechtsprechung für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland.

2.1 Die Bedeutung der Grundfreiheiten im Spiegel der Steuerpolitik der EU

2.1.1 Vorbemerkung

Die heutige Bedeutung der Grundfreiheiten für die Unternehmensbesteuerung beruht in erster Linie auf der Rechtsprechung des EuGH. Daneben bezieht sich die Kommission in Vertragsverletzungsverfahren auf die Grundfreiheiten. Von der Gründung der EWG bis Mitte der 1980er Jahre kam den Grundfreiheiten für die Unternehmensbesteuerung keine nennenswerte Bedeutung zu. Stattdessen suchte die Europäische Kommission mit wechselnder Intensität den Bereich des Unternehmenssteuerrechts durch sekundäres Gemeinschaftsrecht zu ordnen. Dabei zeigt sich, dass das in Art. 114 AEUV (ex Art. 95 EG) vorgesehene Einstimmigkeitserfordernis und die Sorge um den Verlust von Steuersubstrat den Harmonisierungsbemühungen der Kommission recht enge Grenzen setzen. Durch dieses strukturelle Problem des Unionsrechts kommt – entgegen der ursprünglichen Konzeption der Verträge – nicht (nur) der Kommission, sondern (auch) dem EuGH eine zentrale Rolle bei der „Europäisierung“ des Unternehmenssteuerrechts zu. Der dadurch erreichte Harmonisierungsstand ist aufgrund der Einzelfallbezogenheit der Entscheidungen des EuGH

freilich von einer anderen Qualität als die Harmonisierung durch für alle Mitgliedstaaten gleichermaßen verbindliche Rechtsakte der Union.

2.1.2 Grenzen der Steuerharmonisierung durch sekundäres Unionsrecht

Standen die direkten Steuern in den ersten Jahren im Schatten der umsatzsteuerlichen Harmonisierungsbestrebungen, unternahm die Kommission seit Beginn der 1960er Jahre Anstrengungen, die Harmonisierung auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung voranzutreiben. Angestrebt wurde zunächst, über einen Zeitraum von 30 Jahren eine Vollharmonisierung herbeizuführen. Der Zeitraum zwischen 1960 und 1990 ist daher geprägt durch zahlreiche Richtlinienvorschläge und -entwürfe. Diese basierten z.T. auf Gutachten, welche die Harmonisierung von Teilen des Unternehmenssteuerrechts empfahlen. Ihren Ausgangspunkt nahm diese Entwicklung durch den im Jahr 1962 veröffentlichten *Neumark-Bericht*, der vielfältige Wettbewerbshindernisse im Bereich der Unternehmensbesteuerung benannte. Diese beruhten auf Steuerbelastungsdifferenzen in einzelnen Wirtschaftsbereichen, unterschiedliche Belastungen einzelner Unternehmensformen sowie auf strukturellen Unterschieden der nationalen Steuersysteme.¹⁷⁹ Das hierauf aufbauende, umfassende Harmonisierungskonzept der Kommission umfasste die steuerliche Gewinnermittlung, die Besteuerung von Holdinggesellschaften, die Quellenbesteuerung von Zinsen und Dividenden, die Milderung der Doppelbelastung von Dividenden auf Ebene der Unternehmen und ihrer Anteilseigner und sah überdies einheitliche steuerliche Regelungen für grenzüberschreitende Fusionen, eine Annäherung der Körperschaftsteuersätze sowie eine Vereinheitlichung der Doppelbesteuerungsabkommen vor.¹⁸⁰ In der Folge unterbreitete die Kommission im Jahr 1975 einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und eine Regelung der Quellensteuer auf Dividenden.¹⁸¹ Allerdings war bereits im Jahr 1980 absehbar, dass eine weitreichende Harmonisierung nicht politisch durchsetzbar sein würde; im Jahr 1990 wurde der Vorschlag zurückgezogen.¹⁸²

Die Kommission änderte daher ihre Strategie und fokussierte ihre Harmonisierungsbemühungen unter Hinweis auf das Subsidiaritätsprinzip, den Systemwettbewerb und die nationale Steuersouveränität auf das für das Funktionieren des Binnenmarktes Unerlässliche.¹⁸³ Primäre Ziele waren weiterhin die Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in verbundenen Unternehmen. Darüber hinaus strebte die Kommission eine Harmonisierung der Berücksichtigung ausländischer Unternehmensverluste und grenzüberschreitender Umstrukturierungen ohne Aufdeckung stiller Reserven an.¹⁸⁴ Dieses Konzept führte im Jahr 1990 zur Verabschiedung Fusionsrichtlinie¹⁸⁵, Mutter-

¹⁷⁹ Vgl. Neumark-Bericht (1962), 14 ff., 62 ff.

¹⁸⁰ Vgl. Europäische Kommission (1967a), 4 f.; Europäische Kommission (1967b), S. 7 ff.; vgl. auch v. d. Tempel (1971), 44; Tsourouflis (1996/1997), 37.

¹⁸¹ Körperschaftsteuersysteme-Richtlinie (1975).

¹⁸² Vgl. Europäische Kommission (1990), 10.

¹⁸³ Vgl. Europäische Kommission (1990), 2.

¹⁸⁴ Vgl. Europäische Kommission (1990), 8, 10.

Tochter-Richtlinie¹⁸⁶ und Schiedsverfahrenskonvention.¹⁸⁷ Damit kam es erstmals zum Erlass materieller gemeinschaftsrechtlicher Regelungen auf dem Gebiet der direkten Unternehmensbesteuerung.¹⁸⁸

Ab Mitte der 1990er Jahre sah sich die Kommission wiederum geänderten Herausforderungen gegenübergestellt. Einerseits suchte sie die nachteiligen Auswirkungen des in den 1980er Jahren einsetzenden und durch die EU-Osterweiterung seit 2004 noch verschärften Steuerwettbewerbs zu begrenzen. Daher legte sie im Jahr 1997 ein Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs vor, das u.a. harmonisierende Maßnahmen auf dem Gebiet der Besteuerung von Zins- und Lizenzgebühren empfahl. In der Folgezeit wurden 2003 die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie¹⁸⁹ sowie die Zinsrichtlinie¹⁹⁰ erlassen. Im Jahr 2009 veröffentlichte die Kommission eine „Good Governance“-Mitteilung, die auf die Gewährleistung eines fairen und transparenten Steuerwettbewerbs abzielte.¹⁹¹ Parallel zu diesen punktuell wirkenden Maßnahmen bemühte sich die Kommission weiterhin darum, umfassendere Harmonisierungsmaßnahmen voranzutreiben. Konzeptionell beruhten diese Anstrengungen maßgeblich auf dem „Ruding“-Bericht¹⁹² aus dem Jahre 1992 und einer weiteren Untersuchung zur Unternehmensbesteuerung aus dem Jahr 2001 (sog. Ruding II-Studie)¹⁹³. Letztgenannte Studie kam bspw. zu dem Ergebnis, dass die effektiven Körperschaftsteuerniveaus in der EU mehr als 30 Prozentpunkte voneinander abweichen.¹⁹⁴ Hierauf aufbauend veröffentlichte die Kommission am 16. März 2011 einen umfassenden Entwurf, der grundlegende Änderungen im Bereich des Körperschaftsteuerrechts vorsieht.¹⁹⁵ Dieses Konzept der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) sieht eine Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften der Mitgliedsstaaten vor und soll unter bestimmten Voraussetzungen eine grenzüberschreitende Konsolidierung verbundener Unternehmen ermöglichen. Zu diesem Zwecke soll zunächst ein gemeinsamer Gewinnbetrag für Unternehmensgruppen ermittelt werden, der sodann unter den beteiligten Staaten aufgeteilt und dem jeweiligen nationalen Steuersatz unterworfen werden wird. Als maßgebende Parameter sieht der Entwurf u.a. Umsatz, Lohnsumme, Beschäftigte und Vermögenswerte vor.¹⁹⁶

Trotz des Erfolges der Bemühungen der Kommission um eine zumindest partielle Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts ist nicht zu verkennen, dass zahlreiche Mitglied-

¹⁸⁵ Fusionsrichtlinie (1990), ABl. 1990, L 225/1-5.

¹⁸⁶ Mutter-Tochter-Richtlinie (1990), ABl. 1990, L 225/6-9; vgl. nunmehr Mutter-Tochter-Richtlinie (2011), ABl. 2011, L 345/8-16.

¹⁸⁷ Schiedsverfahrenskonvention (1990), ABl. 1990, L 225/10-24.

¹⁸⁸ Vgl. Tsourouflis (1996/1997), 49.

¹⁸⁹ Zins- und Lizenzrichtlinie (2003), ABl. 2003, L 157/49-54.

¹⁹⁰ Zinsrichtlinie (2003), ABl. 2003, L 157/38-48.

¹⁹¹ Europäische Kommission (2009).

¹⁹² Ruding-Bericht (1992).

¹⁹³ Europäische Kommission (2001).

¹⁹⁴ Europäische Kommission (2001), Executive Summary 4.

¹⁹⁵ Europäische Kommission (2011).

¹⁹⁶ Siehe hierzu Glaser (2011), DStR 2011, 2317 ff.

staaten Harmonisierungen in fiskalisch besonders sensiblen Bereichen wie z.B. der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung sehr reserviert gegenüberstehen. Es ist daher auch nicht davon auszugehen, dass die GKKB als EU-weit geltende Richtlinie verabschiedet werden wird. Denkbar ist zum einen, dass die GKKB durch das Zusammenwirken von mind. 9 Mitgliedstaaten im Rahmen der „Verstärkten Zusammenarbeit“ i.S.d. Art. 20 EUV umgesetzt werden wird,¹⁹⁷ wenngleich dies einen Präzedenzfall für den Bereich der Unternehmensbesteuerung darstellte. Daneben ist es möglich, dass eine auf eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) reduzierte Richtlinie verabschiedet wird. Insgesamt bleibt aber festzuhalten, dass eine über den bislang erreichten Harmonisierungsstand hinausreichende Harmonisierung des materiellen Steuerrechts insb. in Ansehung des Erfordernisses einer einstimmigen Entscheidung der Mitgliedstaaten kaum möglich ist. Die gegenwärtig in den EU-Mitgliedstaaten angestrebten Konsolidierungen der öffentlichen Haushalte legen den Schluss nahe, dass sich hieran – ggf. mit Ausnahme von Maßnahmen zur Vermeidung der Steuerflucht – in absehbarer Zeit wenig ändern wird.

2.1.3 Bedeutung der Grundfreiheiten für die Harmonisierung

Zwar fallen die direkten Steuern beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch entbindet dies die Mitgliedstaaten nach Auffassung des EuGH nicht davon, dass sie ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen.¹⁹⁸ Obwohl der EuGH nationale Regelungen auf dem Gebiet der direkten Steuern seit seiner Entscheidung in der Rs. C-270/83 („avoir fiscal“)¹⁹⁹ im Jahr 1986 am Maßstab der Grundfreiheiten prüft, blieben derartige Entscheidungen zunächst Ausnahmen. Seit Mitte der 1990er Jahre allerdings wuchs die Anzahl von Entscheidungen des EuGH zur Vereinbarkeit nationaler Regelungen mit den Grundfreiheiten stetig. So hat der EuGH insb. im vergangenen Jahrzehnt in bislang beispielloser Weise Einfluss auf die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte durch die Mitgliedstaaten genommen.

Bemerkenswert ist dabei im Vergleich zu den Rechtsakten der Kommission vor allem, dass der EuGH Anforderungen an die unionsrechtskonforme Ausgestaltung nationaler Regelungen in Bereichen aufstellte, in denen harmonisierende Maßnahmen der Kommission zuvor gescheitert waren. Zu nennen sind hierbei insb. die Berücksichtigung von Auslandsverlusten und die Dividendenbesteuerung. Auf diese Weise eröffnet die Rechtsprechung des EuGH zwar den Weg zu einer „schleichenden“ Harmonisierung, zumal der Kommission mit der Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens ein Instrument zur Verfügung

¹⁹⁷ Das Europäische Parlament und die Kommission empfehlen die Einführung der GKKB im Wege der Verstärkten Zusammenarbeit ausdrücklich für den Fall, dass es zu keiner Einigung aller Mitgliedstaaten kommt; vgl. EU-Kommission/EU-Parlament, Pressemitteilung v. 16./19.04.2012.

¹⁹⁸ Vgl. nur EuGH vom 21.09.1999, Rs. C-307/97, Saint-Gobain ZN, Rn. 59; EuGH, 16.07.1998, Rs. C-264/96, ICI, Rn. 19; EuGH vom 14.02.1995, Rs. C-279/93, Schumacker, Rn. 21, 26; EuGH vom 11.08.1995, Rs. C-80/94, Wielockx, Rn. 16; EuGH vom 15.05.1997, Rs. C-250/95, Futura Participations und Singer, Rn. 19.

¹⁹⁹ EuGH vom 28.01.1986, Rs. C-270/83, avoir fiscal, Rn. 24.

steht, um eine Anpassung nationaler Rechtsordnungen an die Anforderungen der Grundfreiheiten einzuleiten.²⁰⁰ Allerdings sollten die Erwartungen an diese Form der Annäherung der Steuerrechtsordnungen nicht allzu hoch sein. So ist trotz der Fülle der mittlerweile ergangenen Entscheidungen zu konstatieren, dass es häufig schwierig ist, aus der Rechtsprechung des EuGH Schlussfolgerungen für die einzelnen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten zu ziehen. Dies liegt daran, dass den Entscheidungen des EuGH Vorlagefragen zugrunde liegen, welche die jeweils vorlegenden Gerichte im Hinblick auf eine spezifische Regelung des von ihnen anzuwendenden Rechts stellen. Zwar ist nicht zu verkennen, dass die nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten bestimmte grenzüberschreitende Vorgänge ähnlichen Regelungskonzepten unterwerfen, wie sich insb. im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung zeigt, doch unterscheiden sich diese prima facie sehr ähnlichen Regelungen bei näherer Betrachtung im Detail hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen. Dies bleibt nicht ohne Folgen für die Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH in den Mitgliedstaaten.²⁰¹ So hat etwa das dt. Bundesfinanzministerium in Deutschland bislang keine gesetzlichen Änderungen angestoßen, durch die die „Marks & Spencer“-Rechtsprechung in deutsches Recht umgesetzt wird. Zur Begründung führt es aus, dass die Frage, unter welchen Umständen ein im Ausland entstandener Verlust als endgültig anzusehen ist, durch die Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofes noch nicht abschließend geklärt sei (vgl. auch 2.3.2.2).²⁰²

Hinzu kommt, dass die Anwendung der Grundfreiheiten eine Ungleichbehandlung von inländischen Sachverhalten und Sachverhalten mit Auslandsbezug voraussetzt (vgl. 2.2.2.4). Da eine zwar steuerlich nachteilige, aber unterschiedslose Behandlung inländischer und grenzüberschreitender Sachverhalte zulässig ist, kann das Ziel der Sicherung des Steuersubstrats dazu führen, dass innerstaatliche und grenzüberschreitende Vorgänge gleichermaßen nachteilig behandelt werden. Beispielhaft hierfür ist die Zinsabzugsbeschränkung gem. § 4h EStG und § 8a KStG (vgl. 2.3.6.3).

Die Rechtsprechung des EuGH zu Grundfreiheiten erweist sich damit zwar als wichtiges Element der Angleichung des Unternehmenssteuerrechts innerhalb der EU, es darf aber nicht übersehen werden, dass sie nur eine Säule dieses Integrationsprozesses darstellt.²⁰³

²⁰⁰ So z.B. Vertragsverletzungsverfahren 2007/4435 und Vertragsverletzungsverfahren 2008/4909; vgl. zu letztgenanntem Bundesministerium der Finanzen (2011a), BStBl. I 2011, 300.

²⁰¹ Zur Problematik der Umsetzung in Deutschland vgl. *Mitschke* (2013), 209 (211) m.w.N.

²⁰² Bundesministerium der Finanzen (2011b), 69.

²⁰³ Der in der Voraufage (*Kellersmann/Treich* [2001], 342 m.w.N.) getroffenen Feststellung, es bedeute eine Aufgabe des Zieles der Errichtung eines Gemeinsamen Marktes, wenn man sich nur auf den EuGH als Motor der Integration verlassen würde, ist daher weiterhin beizupflichten.

2.2 Dogmatik der Grundfreiheiten

2.2.1 Vorbemerkung

Vorstehende Ausführungen haben gezeigt, dass sich in jüngerer Vergangenheit der EuGH zum „Motor“ der Annäherung der Unternehmensbesteuerung entwickelt hat, so dass die Befassung mit der Rechtsprechung des EuGH unumgänglich ist. Zugleich wurde aber auch deutlich, dass man sehr behutsam darin sein sollte, die Rechtsprechung des EuGH auf Regelungen in anderen, nicht entscheidungsrelevanten Steuerrechtsordnungen oder auf ähnliche Fallgestaltungen zu übertragen. Erschwerend kommt hinzu, dass die Rechtsprechung des EuGH keineswegs geradlinig verläuft. Die Fülle an Entscheidungen hat zwar dazu geführt, dass die Rechtsprechung engmaschiger geworden ist und mittlerweile zu zahlreichen typischen Fällen grenzüberschreitender Sachverhalte Entscheidungen ergangen sind. Auf der anderen Seite führt dies aber auch dazu, dass im Einzelfall eine Fülle von Entscheidungen zu beachten ist, die nicht selten im Detail unterschiedliche Akzentuierungen aufweisen oder mehrdeutig formuliert sind. Trotz des Bestehens einer Vielzahl steuerspezifischer Entscheidungen sind diese nicht isoliert zu betrachten, sondern als Teil einer umfassenderen Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten. Zwar nimmt der EuGH angesichts des stetigen Anwachsens der Rechtsprechung im Bereich des Steuerrechts zunehmend seltener Bezug auf die Rspr. in anderen Gebieten, doch ändert dies nichts daran, dass die Rechtsprechung des EuGH im Bereich des Steuerrechts den grundlegenden Strukturen der allgemeinen Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten folgt.

Die nachfolgenden Ausführungen widmen sich daher zunächst der vom EuGH entwickelten Dogmatik der Rechtsprechung im Bereich der Grundfreiheiten. Vor dem Hintergrund der Europäischen Unternehmensbesteuerung liegt der Fokus dabei auf der Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Hierauf aufbauend werden in einem zweiten Schritt die Rechtsprechung des EuGH in Teilbereichen des Unternehmenssteuerrechts dargestellt und die sich hieraus ergebenden Folgen für das deutsche Steuerrecht erörtert.

2.2.2 Überprüfung der Vereinbarkeit einer Regelung mit den Grundfreiheiten

2.2.2.1 Überblick über das Prüfungsprogramm

Die Überprüfung der Vereinbarkeit einer nationalen Steuerregelung mit den Grundfreiheiten des Unionsrechts erfolgt im Rahmen eines **mehrstufigen Prüfungsprogramms**. Zunächst ist zu klären, ob die Tätigkeit, an die die zu überprüfende steuerrechtliche Regelung anknüpft, von einer Grundfreiheit geschützt wird (**geschützte Betätigung**). Hierbei ist zum einen zu prüfen, ob sich die Tätigkeit der Sache nach unter eine der Grundfreiheiten subsumieren lässt. Zum anderen ist zu klären, ob sie grenzüberschreitend ausgeübt wird (**grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeit**).

Beispiel:

Wird der Erwerb einer 10%igen Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch eine im Ausland ansässige Person gegenüber dem Erwerb einer solchen Beteiligung durch eine im Inland ansässige Person unterschiedlich behandelt, ist zunächst zu fragen, ob der Erwerb der Beteiligung von einer Grundfreiheit (z.B. der Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit) erfasst wird und ob der Beteiligungserwerb grenzüberschreitend erfolgt. Liegt eine derart sachlich geschützte Tätigkeit vor, ist zu klären, ob der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten auch in persönlicher Hinsicht eröffnet ist.

Erweist sich eine Regelung nach den genannten Prüfungsschritten als Diskriminierung oder Beschränkung einer Grundfreiheit – z.T. ist insoweit auch von „Eingriff“ die Rede – stellt sich die Frage, ob diese Diskriminierung oder Beschränkung **gerechtfertigt** werden kann. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist dies bei einer Beschränkung oder einer versteckten Diskriminierung der Fall, wenn sie auf zwingenden Gründen des Allgemeininteresses beruht, geeignet ist, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten, und nicht über das erforderliche Maß hinausgeht, mithin **verhältnismäßig** ist.²⁰⁴

Die **nachfolgende Übersicht** zeigt das Prüfungsprogramm bei steuerrechtlichen Regelungen. Die zitierten Artikel sind solche des AEUV.

²⁰⁴ Die im Steuerrecht unbedeutende offene Diskriminierung kann dagegen nur auf einen ausdrücklichen Rechtfertigungsgrund gestützt werden.

Steuerrechtliches Prüfungsprogramm

1. Anwendbarkeit

- a) Sondervorschriften (z.B. Art. 38ff., Art. 346, Art. 58)
- b) Harmonisierungsmaßnahmen, Art. 114

2. Eingriff in den Schutzbereich

- a) Anwendungsbereich

Niederlassung
Art. 49 I, II
Ausnahme: Art. 51

Kapitalverkehr
Art. 63 I, II

Dienstleistung
Art. 56, 57
Ausnahme: Art. 62, 51

Grenzüberschreitender Bezug

- b) Eingriff

- (1) Staatliche Maßnahme
- (2) Beschränkung i.w.S.
 - Offene oder versteckte Diskriminierung
 - Beschränkung i.e.S. (diskriminierungsfreier Eingriff (Dassonville / Keck))

3. Rechtfertigung

- a) Rechtfertigungsgrund

- (1) Immanente Schranken (ungeschriebene Schranken)

- Zwingende Gründe des Allgemeininteresses (Cassis de Dijon)
Kohärenz des Steuersystems, Missbrauchsbekämpfung, Steuerflucht, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

- (2) Geschriebene Schranken (im Steuerrecht von untergeordneter Bedeutung)

Niederlassung
Art. 52 I

Kapitalverkehr
Art. 65 I, II
Art. 64, 75 I, 215

Dienstleistung
Art. 62, 52 I

- b) Verhältnismäßigkeit (vgl. Art. 36 S. 2, Art. 65 III)

- Geeignetheit
- Erforderlichkeit
- Angemessenheit

4. Rechtsfolge

2.2.2.2 Geschützte Betätigungen (sachlicher Schutzbereich)

Die in Art. 49 AEUV geregelte **Niederlassungsfreiheit** ist in der Rechtsprechung des EuGH zum Steuerrecht die bei weitem bedeutendste Grundfreiheit. **Art. 49 Abs. 1 AEUV** sieht vor, dass Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats nach Maßgabe der Art. 49 Abs. 1 AEUV folgenden Bestimmungen verboten sind. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Ziel der Niederlassungsfreiheit ist es, den Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats zu erlauben, in einem anderen Mitgliedstaat eine Zweitniederlassung zu gründen und so die gegenseitige wirtschaftliche und soziale Durchdringung auf dem Gebiet der selbstständigen Erwerbstätigkeit innerhalb der Gemeinschaft (nunmehr der Union) zu fördern.²⁰⁵ Zu diesem Zweck will die Niederlassungsfreiheit es den Staatsangehörigen der Gemeinschaft ermöglichen, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen ihrer Herkunft teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen.

Dieses ganz in der Tradition der Schaffung eines Gemeinsamen Marktes stehende Verständnis ist für den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit unter zwei Gesichtspunkten bedeutsam. Zum einen vertritt der EuGH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, das Ziel der Eingliederung in den Aufnahmemitgliedstaat impliziere die **tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit** mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit, so dass sie eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraussetze.²⁰⁶ Die Errichtung funktionsloser (sog. Briefkasten-) Gesellschaften in anderen Mitgliedstaaten zur Ausnutzung eines Steuergefälles unterfällt somit von vornherein nicht der Niederlassungsfreiheit.²⁰⁷

Zum anderen führt diese Zielsetzung zu einer weiten Auslegung des Art. 49 Abs. 1 AEUV durch den EuGH. Zwar verlangt diese Norm ihrem Wortlaut nach nur die Gleichbehandlung von Ausländern und Inländern im Aufnahmemitgliedstaat und erfasst damit nur „inbound“-Situationen (**Inländergleichbehandlung**), doch hat der EuGH den Schutz der Niederlassungsfreiheit unter Berücksichtigung ihres Ziels und Zweckes schon früh auf „outbound“-Situationen ausgedehnt. Die Niederlassungsfreiheit verbietet es demzufolge auch, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert.²⁰⁸

²⁰⁵ EuGH vom 02.05.2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn. 53; so bereits EuGH vom 21.06.1974, Rs. 2/74, Reyners, Rn. 21.

²⁰⁶ EuGH vom 02.05.2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn. 54; vgl. auch EuGH vom 25.07.1991, Rs. C-221/89, Factortame, Rn. 20.

²⁰⁷ Vgl. EuGH vom 02.05.2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn. 68.

²⁰⁸ EuGH vom 13.12.2005, Rs. C-446/03, Marks & Spencer, Rn. 31; EuGH vom 16.07.1998, Rs. C-264/96, ICI, Rn. 21.

Gemäß **Art. 49 Abs. 2 AEUV** unterfallen der Niederlassungsfreiheit in sachlicher Hinsicht die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeit sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den Bestimmungen des Aufnahmestaates für die eigenen Angehörigen. Erfasst wird jede Art von entgeltlicher Tätigkeit. Aus steuerrechtlicher Sicht bedeutsame, der Niederlassungsfreiheit unterfallende Aktivitäten sind insb. die Gründung einer Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft im Ausland sowie die Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland und die (erwerbsbedingte) Wohnsitznahme im Ausland.

Da Art. 49 Abs. 2 AEUV auch die Beteiligung an Kapitalgesellschaften erfasst, stellt sich die Problematik der **Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit**. Besondere Bedeutung gewinnt diese Abgrenzung dadurch, dass nur die Kapitalverkehrsfreiheit, nicht aber die Niederlassungsfreiheit auch bei Sachverhalten mit Bezug zu Drittstaaten anwendbar ist. Entscheidend für die Abgrenzung ist die Art der Beteiligung. Nur von Art. 49 AEUV erfasst wird die unternehmerische Kapitalbeteiligung; eine nicht-unternehmerische Beteiligung ist dagegen als Kapitalverkehr i.S.d. Art. 63 ff. AEUV anzusehen.²⁰⁹ Maßgeblich für die Einordnung einer Beteiligung als „unternehmerisch“ ist, ob mit der Beteiligung auch eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Unternehmens erlangt wird.²¹⁰ Die Niederlassungsfreiheit ist daher einschlägig, wenn eine Kapitalbeteiligung dem Investor einen sicheren Einfluss auf die unternehmerischen Entscheidungen der Gesellschaft verleiht; hierfür wird i.d.R. eine Beteiligung i.H.v. 25 % als ausreichend erachtet.²¹¹ Bei Familienunternehmen werden die – häufig die Quote von 25 % unterschreitenden – einzelnen Anteile der Familienmitglieder bei gleichgerichteter Interessenlage zusammengerechnet.²¹²

Von der Arbeitnehmerfreizügigkeit unterscheidet sich die Niederlassungsfreiheit durch die Selbstständigkeit, von der Dienstleistungsfreiheit durch das Erfordernis einer dauerhaften Niederlassung.

Die **Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs** (Art. 63 ff. AEUV) umfasst den grenzüberschreitenden einseitigen Transfer von Werten in Form von Geld- oder Sachkapital.²¹³ Zur Bestimmung, ob ein Vorgang unter diese Freiheit fällt, zieht der EuGH die Nomenklatur der Richtlinie 88/361/EWG heran, die in ihrem Anhang umfangreich, aber nicht abschließend Vorgänge aufzählt, die als Kapital- oder Zahlungsverkehr anzusehen sind.²¹⁴ Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass die Kapitalverkehrsrichtlinie (Richtlinie 88/361/EWG) nach Aufhebung der Art. 67 ff. EWGV ihre Rechtsgrundlage verloren hat.²¹⁵ Ihr Inhalt wurde im Wesentlichen durch Art. 63 AEUV auf primärrechtlicher Ebene übernommen.

²⁰⁹ Müller-Graff (2012), Rn. 15.

²¹⁰ EuGH vom 26.03.2009, Rs. C-326/07, Kommission/Italien, Rn. 34 unter Bezugnahme auf EuGH vom 23.10.2007, Rs. C-112/05, Kommission/Deutschland, Rn. 13.

²¹¹ Sedlacek/Züger (2012), Rn. 34; EuGH vom 10.05.2007, Rs. C-196/04, Lastertec, Rn. 21.

²¹² Vgl. z.B. EuGH vom 06.12.2007, Rs. C-298/05, Columbus Container Services, Rn. 30 ff.

²¹³ Hobe (2012), § 19 Rn. 248; Bieber/Epiney/Haag (2011), § 11 Rn. 144.

²¹⁴ EuGH vom 04.06.2002, Rs. C-367/98, Kommission/Portugal, Rn. 374, unter Bezugnahme auf EuGH vom 16.03.1999, Rs. C-222/97, Trummer & Mayer, Rn. 20 f.; kritisch wegen der Bezugnahme auf Sekundärrecht: Kilian (2005), 441.

²¹⁵ Sedlacek/Züger (2012), Rn. 18; Hobe (2012), Rn. 247.

Europäische Unternehmensbesteuerung I

Europarecht - Grundfreiheiten - Beihilfeproblematisierung

Kellersmann, D.; Treisch, C.; Lampert, S.; Heinemann, D.

2013, XIV, 201 S. 2 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-8349-4401-6