

Konzernstrukturierung und Europarecht

Prof. Dr. Michael Schaden

I. Einleitung

Deutsche Konzerne, die international tätig sind, haben vielfach Berührungspunkte mit anderen europäischen Steuerrechtordnungen. Zum einen, da in den jeweiligen Ländern unternehmerische Aktivitäten unterhalten werden und zum anderen, da Konzerne gezielt das europäische Steuergelände und andere Differenzierungen in den Steuerrechtsordnungen zu nutzen versuchen.

In diesem Eingangsreferat soll der Versuch unternommen werden zunächst den vielfach beschriebenen Rahmen, den das Europa- und das Verfassungsrecht den nationalen Steuerrechtsordnungen steckt, darzulegen. Der Schwerpunkt wird auf dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG und der Niederlassungsfreiheit liegen. Sodann sollen einige für die Konzernstrukturierung wichtige Regelungen des deutschen Steuerrechts daraufhin überprüft werden, ob sie sich noch innerhalb des Rahmens bewegen und falls nicht, wie sie ggf. ausgestaltet sein müssten, um den Anforderungen des Europa- und des Verfassungsrechts gerecht zu werden. Dies betrifft exemplarisch die Regelungen zur Ent- und Verstrickung und zur Hinzurechnungsbesteuerung. Ziel ist es, dadurch den Boden für die weiteren Vorträge des Nachmittags zu bereiten.

II. Verfassungsrecht – Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 GG ist bereichsspezifisch anzuwenden.¹ Sein Tatbestand ist inhaltlich durch sachbereichsspezifische Gerechtigkeitsmaßstäbe zu definieren. Im Bereich des Ertragsteuerrechts geschieht dies durch das Leistungsfähigkeitsprinzip.² Der Gleichheitssatz gebietet insoweit, dass Steuerpflich-

¹ Vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2010, § 4 Rz. 77.

² Vgl. BVerfG v. 03.01.1982, 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319, 343 f.; v. 22.02.1984, 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223; v. 04.10.1984, 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290, 297; v. 10.02.1987, 1 BvL

18/81 u. 20/82, BVerfGE 74, 182, 199 f.; v. 23.01.1990, 1 BvL 4-7/87, BVerfGE 81, 228, 236 m. w. N. Umfassende Nachweise zur verfassungsrechtlichen Rechtsprechung bei Kirchhof, StuW 1984, 297 ff. und vor allem Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, S. 478 ff.

tige, die steuerlich gleich leistungsfähig sind, in ertragsteuerlicher Hinsicht gleich zu behandeln sind. Bei unterschiedlicher steuerlicher Leistungsfähigkeit sind Steuerpflichtige mit unterschiedlichen ertragsteuerlichen Rechtsfolgen zu belegen.³ Das Leistungsfähigkeitsprinzip umschreibt insoweit für den Bereich des Ertragsteuerrechts den Schutzbereich des Gleichheitsgrundrechtes.⁴ Greift der Gesetzgeber durch eine bestimmte Regelung in diesen Schutzbereich ein, bedarf es der Rechtfertigung. Rechtfertigungsmaßstab ist m.E. das Verhältnismäßigkeitsprinzip, nicht das Willkürverbot. Gelingt die Rechtfertigung, ist die entsprechende Regelung mit dem Gleichheitssatz zu vereinbaren und damit verfassungsgemäß, gelingt sie nicht, ist sie verfassungswidrig. Ein Eingriff ist dann gerechtfertigt, wenn er mit Blick auf das mit ihm verfolgte Ziel noch verhältnismäßig ist, also nicht „über das Ziel hinausschießt“. Dies ist immer dann der Fall, wenn

1. das verfolgte Ziel legitim ist und
2. der Eingriff geeignet ist das Ziel zu erreichen (Geeignetheit) und
3. der Eingriff das mildeste Mittel ist (Erforderlichkeit) und
4. der Eingriff auch angemessen im engeren Sinne ist (Angemessenheit).⁵

Angemessenheit liegt dann vor, wenn das mit dem Eingriff verfolgte Ziel im Rahmen einer Güterabwägung höher zu bewerten ist als die jeweilige Grundfreiheit. Dies kann nur dann der Fall sein, falls der Eingriff im überwiegenden Allgemeininteresse steht.

Dies gilt nicht nur für die ESt, sondern auch für die KSt. Hintergrund hierfür ist die Zuerkennung der Steuersubjektsfähigkeit für Körperschaften. Diese berechtigt den

³ Zum Geltungsgehalt des Leistungsfähigkeitsprinzips vgl. statt vieler *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; *Tipke*, (Fn. 35), S. 478.

⁴ Ich vertrete die Auffassung, dass der allgemeine Gleichheitssatz - entsprechend den anderen Grundrechten - der sog. Eingriffsdogmatik zugänglich ist. Unter Dogmatik verstehe ich das Verfahren zur Prüfung der Vereinbarkeit bestimmter Regelungen mit dem Gleichheitssatz. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes vgl. vor allem *Huster*, Rechte und Ziele, 1995, sowie bspw. *Gusy*, NJW 1988, 2507; *Kloepfer*, Gleichheit als Verfassungsfrage, 1980, *Schaden*, Die Steuervergünstigung als staatliche Leistung, 1998, S. 115 ff.; *Schoch*, DVBl 1988, S. 874 sowie *Tipke*, a.a.O., S. 364 ff. Das Willkürverbot hat meiner Ansicht nach seinen Platz allein bei der Auswahl des Vergleichskriteriums, des tertium comparationis.

⁵ Das Verhältnismäßigkeitsprinzip mit seinen drei Elementen ist nach Auffassung des BVerfG unmittelbar aus den Grundrechten und nicht aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG abzuleiten, vgl. BVerfG v. 15.12.1965, 1 BvR 513/65, BVerfGE 19, 342, 348 f.; v. 12.05.1987, 2 BvR 1226/83, BVerfGE 76, 1, 50 f.

Gesetzgeber, den Gewinn, der von einer Körperschaft erzielt wird, auch auf ihrer Ebene - entsprechend dem Leistungsfähigkeitsgedanken - zu besteuern.⁶

Ausgehend von diesem Verständnis des allgemeinen Gleichheitssatzes, das den Gleichheitssatz als der Eingriffsdogmatik zugänglich begreift, können die einzelnen Normen des deutschen Steuerrechts auf ihre Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz relativ einfach geprüft werden. Es ist jeweils konkret zu prüfen, ob die durch eine konkrete Norm angeordnete Rechtsfolge in Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip steht, ob also ein Eingriff in den Schutzbereich des Gleichheitssatzes vorliegt. Sollte dies der Fall sein, wäre in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Eingriff gerechtfertigt werden kann.

Bevor dies anhand der Hinzurechnungsbesteuerung, der Regelungen zur Ent- und Verstrickung erfolgt, soll zunächst noch die Dogmatik der Niederlassungsfreiheit aufgezeigt werden.

III. Europarecht – Dogmatik der Niederlassungsfreiheit

M.E. sind auch die Grundfreiheiten des EG-Vertrages der von den deutschen Grundrechten bekannten Eingriffsdogmatik zugänglich. Das heißt, jedes Freiheitsrecht hat einen bestimmten Schutzbereich. Der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit ist durch Art. 49 Abs. 2 AEUV umschrieben. Dort heißt es:

„Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.“

Dieser Schutzbereich ist aber nicht absolut geschützt, es kann Beschränkungen (Eingriffe) geben, die gerechtfertigt werden können. Ein Eingriff liegt immer dann vor, wenn 1. die Ausübung der Grundfreiheit beeinträchtigt wird und wenn 2. zusätzlich eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu einem Inlandssachverhalt vorliegt.⁷ Sollte ein Eingriff vorliegen, ist – wie dargelegt – zu fragen, ob er gerechtfertigt werden

⁶ Grundlegend, *Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, S. 170 ff., 230 ff.

⁷ *Lang*, a.a.O., § 2 Rz. 58.

kann. Ein Eingriff ist dann gerechtfertigt, wenn er mit Blick auf das mit ihm verfolgte Ziel noch verhältnismäßig ist, also nicht „über das Ziel hinausschießt“. Insoweit gilt m.E. der gleiche Prüfungsmaßstab wie beim allgemeinen Gleichheitssatz.⁸ D.h. es ist zu prüfen, ob das verfolgte Ziel legitim ist, der Eingriff geeignet ist das Ziel zu erreichen (Geeignetheit), der Eingriff das mildeste Mittel ist (Erforderlichkeit) und der Eingriff auch angemessen im engeren Sinne ist (Angemessenheit).

Angemessenheit liegt auch insoweit nur dann vor, wenn das mit dem Eingriff verfolgte Ziel im Rahmen einer Güterabwägung höher zu bewerten ist als die jeweilige Grundfreiheit. Dies kann nur dann der Fall sein, falls der Eingriff im überwiegenden Allgemeininteresse steht.⁹

Im Ergebnis entspricht das auch der gefestigten EuGH-Rechtsprechung, wenn auch dort der Begriff Eingriffsdogmatik nicht verwendet wird. Besonders anschaulich ist insoweit der Fall *National Grid Indus.* Dazu sogleich.

IV. Regelungen zum Wegzug und zur Entstrickung

Verziehen natürliche oder juristische Personen aus Deutschland in einen anderen EU-Mitgliedsstaat ergeben sich u.a. steuerrechtliche und gesellschaftsrechtliche Fragestellungen. Im Zentrum der steuerlichen Diskussion steht die Frage, ob für den Fall, dass die wegziehende Person Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven in ihrem Eigentum hat, es Deutschland gestattet ist die stillen Reserven zum Zeitpunkt des Grenzübertrittes zu besteuern. Im Zentrum der gesellschaftsrechtlichen Diskussion steht die Frage, ob der Wegzug der Geschäftsleitung einer juristischen Person deren Auflösung zur Folge hat. Diese Konsequenz würde sich aus der Sitztheorie ergeben.

Im Rahmen dieses Vortrags soll untersucht werden, ob eine Wegzugsbesteuerung für Körperschaften mit der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV und mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG zu vereinbaren wäre. Nicht untersucht wird, ob die Sitztheorie mit der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV vereinbar ist.

⁸ Der geschriebene Rechtfertigungsgrund des Art. 52 Abs. 1 AEUV hat aufgrund seiner restriktiven Interpretation im Steuerrecht nur periphere Bedeutung.

⁹ EuGH, Urteile v. 13.12.2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Slg. 2005, 10837; v. 12.09.2006, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Slg. 2006, 7995; v. 13.05.2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Slg. 2007, 2107 sowie v. 18.06.2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Slg. 2009, 5145.

Die Problematik soll an einem einfachen Beispielsfall erörtert werden.

Beispiel:

Eine deutsche GmbH ist im Bereich der Softwareentwicklung tätig. Die GmbH hat bislang 100 Angestellte, alle sind im gleichen Gebäude in Karlsruhe tätig. Dort befinden sich auch der Verwaltungssitz und der statuarische Sitz der Gesellschaft. Aufgrund positiver Geschäftsentwicklung werden die in Karlsruhe angemieteten Räume zu klein und es ist erforderlich neue Räumlichkeiten anzumieten. In einem 8 km entfernten Ort ist ein geeignetes Gebäude günstig zu mieten. Ein anderes geeignetes Gebäude befindet sich 10 km vom derzeitigen Sitz entfernt, der Mietzins ist aber wesentlich höher. Die Geschäftsleitung beschließt daher, die neuen Räumlichkeiten in dem 8 km entfernten Ort anzumieten und das bisherige Gebäude weitgehend aufzugeben. Zurück bleibt lediglich eine Gruppe von 5 Personen, die Spezialaufträge abwickelt. Die Geschäftsleitung wird künftig ebenfalls in den neuen Bürogebäuden ausgeübt.

Der 8 km entfernte Ort befindet sich in Frankreich, der 10 km entfernte hätte sich im Inland befunden.

Nach dem Umzug erfährt die Geschäftsleitung von ihrem neuen juristischen Berater, dass der Umzug die Liquidation zur Folge hätte. Der neue Steuerberater teilt mit, dass selbst wenn dies nicht der Fall sein sollte, der deutsche Fiskus der große Sieger des Umzuges sei, denn es seien alle stillen Reserven mit dem Grenzübertritt zu versteuern. Die stillen Reserven im Kundenstamm und in Softwareentwicklungen sind erheblich und der bisherige Steuerberater ist nervös.

Zu Recht?

Fraglich ist, ob die Verlegung des Verwaltungssitzes auf der Basis der bestehenden Gesetze zur Schlußbesteuerung in Deutschland führt. Entsprechendes könnte sich aus § 12 Abs. 3 KStG, aber auch § 12 Abs. 1 KStG ergeben.

1. Gewinnrealisierung durch „Steuerentstrickung“ in Deutschland?

Die Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens von einem inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen wurde von der deutschen Finanzrechtsprechung in den 60er und 70er

Jahren des letzten Jahrhunderts nach der Theorie der „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ behandelt.¹⁰ Hierbei handelt es sich um einen entnahmeorientierten Ersatztatbestand der Gewinnrealisierung, mit dem die Rechtsprechung das Ziel verfolgte, eine Entnahme immer dann zu bejahen, wenn andernfalls stille Reserven der (deutschen) Besteuerung verloren gingen (sog. „finale Entnahmetheorie“), so dass eine Überführung in eine DBA- Betriebsstätte stets zur Aufdeckung der stillen Reserven führen sollte. In der Literatur wurde an dieser Rechtsprechung stark Kritik¹¹ geübt und der BFH änderte bekanntermaßen auch seine Rechtsprechung¹².

Aufgrund der Neuregelung der §§ 12 Abs. 1 und 3 KStG¹³ erübrigt sich diese Diskussion. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut kommt es zur Realisierung und Besteuerung der stillen Reserven.¹⁴

Zu prüfen ist, ob die Regelungen mit der Niederlassungsfreiheit und dem allgemeinen Gleichheitssatz zu vereinbaren sind. Sollte dies nicht der Fall sein, ist darüber hinaus zu prüfen, welche Möglichkeiten der deutsche Gesetzgeber hat, um seine Besteuerungsrechte zu wahren.

2. Vereinbarkeit der Entstrickungstatbestände mit der Niederlassungsfreiheit

Auf der Basis der zuvor erarbeiteten Dogmatik der Niederlassungsfreiheit ist die Frage der Vereinbarkeit relativ einfach abzu prüfen:

2.1 Eingriff in den Schutzbereich

Durch die Besteuerung der stillen Reserven im Falle des Wegzuges werden Steuerpflichtige ggf. daran gehindert, ihre unternehmerische Tätigkeit in einen anderen EU-Mitgliedstaat zu verlagern. Dies stellt eine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit dar. Würde ein Inländer im Inland verziehen, würde demgegenüber nicht be-

¹⁰ Insbesondere BFH vom 16.07.1969, BStBl. II 1970, 175; BFH vom 07.10.1974 – GrS 1/73, BStBl II 1975, 169; vgl. hierzu *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. München 2011, S. 636.

¹¹ *Meilicke/Hohfeld*, BB 1972, 505, 508; *Kramer*, StuW 1991, 151, 156.

¹² BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl II 2009, 464; vgl. zur Aufgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe, BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, I R 99/08, IStR 2009, 103 und 98.

¹³ I. d. F. d. Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006, BGBl. I S. 2782.

¹⁴ Konstruktiv kritisch zu den Entstrickungsnormen *Wiss. Beirat von Ernst & Young tax*, DB 2010, 1776 ff. mit zahlreichen Fallbeispielen.

steuert werden, folglich liegt auch eine Ungleichbehandlung vor. Ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit ist mithin gegeben.

2.2 Rechtfertigung - Verhältnismäßigkeit

Fraglich ist, ob er gerechtfertigt werden kann. Dies wäre dann der Fall, wenn der Eingriff verhältnismäßig wäre.

2.2.1 Ziel

Um diese Frage beantworten zu können, muss zunächst das Ziel der Wegzugsbesteuerung ermittelt werden. Die Gesetzesbegründung benennt das Ziel. Es soll in der „Wahrung deutscher Besteuerungsrechte“ zu sehen sein.¹⁵ Anders ausgedrückt sollen die stillen Reserven, die in dem Zeitraum entstanden sind, in dem die aus dem Besteuerungsrecht ausscheidenden Wirtschaftsgüter der deutschen Steuerhoheit unterlegen haben, besteuert werden. Dies ist bereits nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Lasteyrie du Saillant*¹⁶ ein zulässiges Ziel. Untermauert wurde dies durch die neue Entscheidung vom 29.11.2011 in Sachen „National Grid Indus“¹⁷ und soll an dieser Stelle nicht in Frage gestellt werden.

2.2.2 Geeignetheit

Eine Wegzugsbesteuerung wäre auch ein geeignetes Mittel mit Blick auf das Ziel, würden doch dann die in Deutschland gebildeten stillen Reserven besteuert werden.

2.2.3 Erforderlichkeit

Schwieriger ist die Frage nach der Erforderlichkeit. Wie dargestellt, ist ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit – hier die Wegzugsbesteuerung – nur dann verhältnismäßig, wenn es mit Blick auf das verfolgte Ziel kein milderes Mittel geben würde. Anders ausgedrückt ist dies die Frage danach, ob es mit Blick auf das zu erreichende Ziel kein Mittel gibt, das die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigt. Als milderes Mittel kommt eine Stundungslösung in Betracht.

¹⁵ BT-Drs. 16/2710, S. 1.

¹⁶ EuGH vom 11.03.2004, Rs. C-9/02, Slg. I 2004, 2431.

¹⁷ EuGH vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, DStR 2011, 2334 m. Anm. *Hruschka*.

2.2.3.1 Stundungslösung

Stundungslösung bedeutet, dass die Steuer am Tag des Wegzuges zwar festgesetzt wird, bis zu einem tatsächlichen Außenumsatz aber zinslos gestundet wird. Würde so vorgegangen werden, ist dies aus Sicht der Steuerpflichtigen ein milderes Mittel. Sie würden in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit weit weniger durch das Steuerrecht beeinträchtigt werden.

Fraglich ist allerdings, ob eine Stundungslösung mit Blick auf das angestrebte Ziel – „Wahrung des deutschen Besteuerungsrechts“ – überhaupt geeignet ist. Dies scheint auf den ersten Blick der Fall zu sein, würde doch auch bei einer solchen Lösung Deutschland letztlich die in Deutschland gebildeten stillen Reserven besteuern können. Dies ist allerdings nur der Fall, wenn der Steueranspruch auch durchgesetzt werden könnte.

Der EuGH erörtert in der Entscheidung National Grid Indus den Fall, dass eine Stundungslösung im Einzelfall nicht praktikabel sei. Unpraktikabel wäre eine Stundungslösung möglicherweise unter Berücksichtigung der folgenden Umstände. Zunächst geht man davon aus, dass für die Aufhebung der Stundung eine Vielzahl von Gründen zu beachten wäre, nämlich

- die Veräußerung der Wirtschaftsgüter
- die Entnahme im Zuzugsstaat
- das Verbringen in einen Drittstaat
- die Abschreibung der Wirtschaftsgüter im Zuzugsstaat sowie
- etwaiger Untergang oder Verbrauch des Wirtschaftsgutes u.a.

Daraus schließt man, dass eine regelmäßige Überprüfung der Stundung für jedes Wirtschaftsgut und für jeden Veranlagungszeitraum erforderlich wäre. Man meint weiter, dass eine solche Lösung komplex und mit erhöhtem administrativem Aufwand für den wegziehenden Steuerpflichtigen verbunden wäre. Zusätzlich wäre die Überprüfbarkeit einer Stundungsregelung durch die Finanzverwaltung schwierig zu gewähr-

leisten und die Beitreibung der in Deutschland entstandenen Steuern im Ausland wäre mit erheblichem Mehraufwand verbunden.¹⁸

Selbst wenn dies alles zutreffend sein sollte, führt dies aber nicht zur Ungeeignetheit einer Stundungslösung. Eine Lösung ist immer nur dann ungeeignet, wenn sie ihr Ziel nicht erreichen kann, erhöhter administrativer Aufwand allein macht ein Mittel nicht ungeeignet. Darüber hinaus kann ein mögliches Vollzugsdefizit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit keinesfalls rechtfertigen. Der EuGH würde die Mitgliedstaaten wohl auf die Amtshilferichtlinie¹⁹ bzw. die Beitreibungsrichtlinie²⁰ verweisen.²¹

Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass eine Stundungslösung nicht darauf Rücksicht nehmen muss, ob und wie die jeweiligen Wirtschaftsgüter im Ausland abgeschrieben werden, irrelevant für ein Stundungslösung ist m.E. auch die Frage nach dem Untergang oder Verbrauch der jeweiligen Wirtschaftsgüter. Dies ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

Warum soll beispielsweise für den Fall, dass der Zuzugsstaat die zugehenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert erfasst und sodann die steuerliche Abschreibung von diesem Wert gestattet, dies zur Aufhebung der Stundung in Deutschland führen? Der Gedanke dahinter erscheint zunächst zwar einleuchtend, ist aber m.E. nicht richtig. Der Gedanke ist, dass dann wenn der Steuerpflichtige durch den Wegzug einen „Steuervorteil“ (die Abschreibung) im Zuzugsstaat genießt, der Wegzugsstaat auch besteuern können soll, andernfalls wäre der Wegziehende besser gestellt als der Zurückbleibende. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Niederlassungsfreiheit verlangt, dass Inlandssachverhalte und Auslandssachverhalte durch den nationalen Gesetzgeber gleich behandelt werden. Im Inlandssachverhalt wird immer erst dann besteuert, wenn ein Realisationstatbestand bzw. ein Ersatzrealisationstatbestand verwirklicht wird. Die Abschreibung im Ausland ist kein solcher Tatbestand. Folglich wäre eine Besteuerung in diesem Falle ebenfalls ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit! Es ist zwar richtig, dass dies zur Folge hat, dass ein Auslandssachverhalt

¹⁸ Vgl. Generalanwältin Kokott unter Nr. 69 des Schlussantrags.

¹⁹ ABl. Nr. L 336/15 v. 27.12.1977.

²⁰ ABl. Nr. L 073/18 v. 19.3.1976; vgl. hierzu *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855, 858 m.w.N.

²¹ So auch FG Rheinland-Pfalz vom 07.01.2011 – 1 V 1217/10, IStR 2011, 308, 312; dazu gewohnt kritisch *Mitschke*, IStR, 2011, 294.

ggf. günstiger behandelt wird als ein Inlandssachverhalt, dies ist aber nicht die Folge der deutschen Regeln sondern die Konsequenz der fehlenden Harmonisierung der deutschen mit den französischen Regeln.²²

Festzuhalten ist daher, dass die Sofortbesteuerung nicht erforderlich ist, da eine wie auch immer ausgestaltete Stundungslösung ein milderer Mittel ist.²³ Möglich ist allerdings, dass der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen insoweit ein Wahlrecht einräumt ob er die Stundungslösung in Anspruch nehmen möchte. Auch dies ist in der EuGH Entscheidung National Grid Indes bereits angelegt.

Im Übrigen ist auch fraglich, ob die Entstrickungsregeln mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar sind.

3. Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz

Ausgehend von dem zuvor dargelegten Verständnis des allgemeinen Gleichheitssatzes, das den Gleichheitssatz als der Eingriffsdogmatik zugänglich begreift, ist zunächst zu prüfen, ob die Besteuerung der stillen Reserven im Wegzugsfalle in Konflikt mit dem durch das Realisationsprinzip konkretisierten Leistungsfähigkeitsprinzip steht, ob also ein Eingriff in den Schutzbereich des Gleichheitssatzes vorliegt. Sollte dies der Fall sein, wäre in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Eingriff gerechtfertigt werden kann.

Art. 3 GG fordert, dass nur der reale Vermögenszuwachs in Gestalt des aktuell verfügbaren „disponiblen“ Einkommens dem steuerlichen Zugriff unterworfen werden darf. Unrealisierte Wertsteigerungen im Betriebsvermögen dürften daher nicht besteuert werden, soweit überhaupt erst das am Markt erzielte Entgelt als zuverlässiger Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit angesehen wird.²⁴ Der Wegzug führt nicht zur Realisierung, folglich liegt in der Steuererhebung ein Eingriff vor. Gerechtfertigt

²² M.E. sollten die mitgliedstaatlichen Regeln so aufeinander abgestimmt werden, dass bei nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern der Zuzugsstaat mit dem gemeinen Wert ansetzt. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern sollte demgegenüber der Buchwert des Wegzugstaates übernommen werden. Andernfalls kommt es insoweit zu doppelten Abschreibungen. Das Problem ließe sich allerdings auch lösen, wenn für den Fall, dass der Zuzugsstaat mit dem gemeinen Wert ansetzt die Abschreibungen im Zuzugsstaat als Ersatzrealisationstatbestand gewertet werden. Dies ist m.E. aber nicht vorzugswürdig und würde auch bei Harmonisierung einer Benachteiligung des Auslandssachverhaltes mit dem Inlandssachverhalt darstellen, vgl. zum Ganzen *Rödter* IStR 2005, S. 297 ff.

²³ Vgl. *Thömmes*, StbJb 2003/2004, 201, 234; *Wassermeyer*, IStR 2011, 813, 816; *Körner*, IStR 2012, 1, 4; *Ruiner*, IStR 2012, 49, 51; *Beutel/Rehberg*, IStR 2012, 94, 97; **a.A.** wiederum *Mitschke*, IStR 2012, 6, 8 mit Verweis auf § 4g EStG, tendenziell auch *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG, Anm. 210 f.

²⁴ So bereits *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auf. Köln 1993, S. 268.

werden könnte dieser Eingriff nur dann, wenn er mit Blick auf das mit ihm verfolgte Ziel verhältnismäßig wäre.

Diese Prüfung ist die gleiche wie bei der Frage der Verhältnismäßigkeit des Eingriffes in die Niederlassungsfreiheit. Da es mildere Mittel gibt, ist der Eingriff nicht verhältnismäßig mit der weiteren Konsequenz, dass eine Wegzugsbesteuerung auch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstoßen würde und daher verfassungswidrig wäre.²⁵

V. Hinzurechnungsbesteuerung im Lichte von Verfassungs- und Europarecht

Gemäß § 10 AStG ist Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung, dass die nach § 7 AStG steuerpflichtigen Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen anzusetzen (Hinzurechnungsbetrag) sind (vgl. § 10 AStG). Die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von diesen Einkünften sowie von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhobenen und entrichteten Steuern sind zuvor abzuziehen (§ 10 Abs. 1 Satz 1 AStG), können auf Antrag des Steuerpflichtigen aber auch angerechnet werden (§ 12 AStG). Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte sind in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln (§ 10 Abs. 3 AStG).

Die Hinzurechnungsbesteuerung durchbricht also das Trennungsprinzip zwischen Gesellschafter und Körperschaft.

Im Folgenden soll zunächst untersucht werden, inwieweit die Bestimmungen der Hinzurechnungsbesteuerung des deutschen Außensteuergesetzes mit dem allgemeinen Gleichheitssatz und sodann mit dem Europarecht vereinbar sind.

1. Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz

Aufgrund der beschriebenen Rechtsfolge führt die Hinzurechnungsbesteuerung dazu, dass der Gesellschafter einer ausländischen Zwischengesellschaft nicht gemäß seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird. Es liegt also eine Ungleichbehandlung vor. Wie dargestellt bedarf diese Ungleichbehandlung einer Rechtfertigung, die am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu messen ist.

²⁵ Vgl. zu all dem auch *Kessler/Huck*, StW 2005, 193; *Kahle*, IStR 2007, 757, 763.

Mit anderen Worten ist zunächst das Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung zu bestimmen und sodann zu fragen, ob sie geeignet ist das Ziel zu erreichen und ob sie darüberhinaus auch erforderlich ist.

Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung ist die Bekämpfung ungewünschter Gestaltungen durch die Steuerpflichtigen, die vor Schaffung des Außensteuergesetzes im niedrigbesteuerten Ausland – seinerzeit war vor allem die Schweiz im Visier – Gewinne thesaurierten, so dass diese nicht der seinerzeit bei Ausschüttungen anfallenden Steuer beim unbeschränkt steuerpflichtigen Empfänger der Dividende unterliegen.²⁶ Der Missbrauchsfokus des AStG ist seither unverändert gegeben.

Die Geeignetheit der Hinzurechnungsbesteuerung zur Erreichung des Ziels der Missbrauchsbekämpfung ist wohl gegeben, die Hinzurechnungsbesteuerung unterbindet in der Praxis tatsächlich Steuergestaltungen unter Einsatz von Finanzierungsgesellschaften in Steueroasen.

Die Frage ist, ob die Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer derzeitigen Ausgestaltung auch erforderlich ist, dieses Ziel zu erreichen. Erforderlich ist sie nur dann, falls es kein weniger stark in den Schutzbereich des allgemeinen Gleichheitssatzes eingreifendes Mittel geben würde. Die konkrete Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung hat zur Folge, dass sie immer eingreift, wenn passive Einkünfte im niedrigbesteuerten Ausland erzielt werden und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine missbräuchliche Gestaltung handelt oder andere Gründe für die ausländische Gesellschaft existieren, oder anders ausgedrückt stellt sich die Anwendung der Hinzurechnungsvorschriften als eine Sanktionierung des Engagements im Ausland als solches dar. Der Investor im niedrigbesteuerten Ausland wird bei Gewinnen in diesem Land so besteuert, als hätte er die Gewinne im Inland gemacht. Dies allein wirft große Fragen mit Blick auf die Verhältnismäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung auf. Dies soll an dieser Stelle nicht vertieft werden.²⁷

²⁶ Vgl. Gesetzesbegründung zum AStG i.d.F. des AStG vom 08.09.1972 als Nachfolgeregelung des sog. Oasenerlasses, zit. Nach Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, vor §§ 7 – 14 AStG Anm. 21.

²⁷ Vgl. dazu Protzen, in: Kraft, AStG, § 7 Rn. 15 ff; Wassermeyer, a.a.O., Anm. 71 f. mwN.

2. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit

Im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung stellt sich zunächst die Frage, ob die Niederlassungs- oder die Kapitalverkehrsfreiheit der richtige Ausgangspunkt der Prüfung nach Europarecht sind (Art. 49 oder Art. 63 AEUV). Für den Bereich der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter ist grundsätzlich der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet. Bei anderen Zwischeneinkünften muss die Mindestbeteiligung unbeschränkt Steuerpflichtiger über 50 % liegen. Die Abgrenzung des Schutzbereichs der Niederlassungs- und/oder der Kapitalverkehrsfreiheit ist strittig. Der BFH wendet, wenn beide Freiheiten tangiert sein können, beide Grundfreiheiten nebeneinander an. Der EuGH pflegt jeweils im Einzelfall zu entscheiden, ob die eine oder die andere Grundfreiheit zur Anwendung kommt.²⁸ Mit Blick auf das Thema dieses Vortrags, nämlich die Besteuerung von Konzernsachverhalten beschränkt sich der Beitrag vorrangig auf die Niederlassungsfreiheit.

Wendet man das oben dargestellte Prüfungsschema an, kommt man – ebenso wie bei Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes – zur Frage der Verhältnismäßigkeit. In diesem Zusammenhang ist das Urteil des EuGH vom 12.09.2006 in der Sache Cadbury Schweppes²⁹ zu beachten. Dieses Urteil ist im Hinblick auf das britische Recht auf Grundlage der Niederlassungsfreiheit ergangen, da Ausgangspunkt die Beherrschung einer Gesellschaft im Niedrigsteuerland war. Der EuGH hat im Hinblick auf von englischen Gesellschaften beherrschte Gesellschaften in europäischen Ländern mit einer niedrigen Besteuerung festgestellt, dass Art. 43 EGV (jetzt Art. 49 AEUV) dahin auszulegen ist, dass es ihr zuwiderläuft, dass in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinne einbezogen werden, wenn diese Gewinne einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, es sei denn, eine solche Einbeziehung betrifft nur rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsgrundlage ist nach dem Urteil folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte

²⁸ Vgl. EuGH vom 04.06.2009, Rs. C-439/07, IStR 2009, 494, Rz. 68-71; a.A. BFH vom 26.11.2008 – I R 7/08, DStR 2009, 632 indem er die Grundfreiheiten gleichrangig anwendet.

²⁹ A.a.O. Fn. 9.

erweist, dass die genannte beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.

Der EuGH hat also eine Verhältnismäßigkeitskontrolle angewendet und hält nur Regelungen für zulässig, die auch erforderlich sind das Ziel zu erreichen. Die sich stellende Frage ist, ob der als Folge dieser Rechtsprechung eingeführte § 8 Abs. 2 AStG diesen Anforderungen genügt.

Nach dieser Bestimmung ist eine Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens hat, nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte, für die unbeschränkt Steuerpflichtige, die i. S. des § 7 Abs. 2 AStG an der Gesellschaft beteiligt sind, nachweisen, dass die Gesellschaft insoweit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht. Es gibt weitere Einschränkungen im Hinblick auf die Notwendigkeit gegenseitiger Amtshilfe, im Hinblick auf nachgeschaltete Zwischengesellschaften gemäß § 14 AStG in Drittländern sowie im Hinblick auf Zwischeneinkünfte aus einer Betriebsstätte in Drittländern. Darüber hinaus ist Bedingung, dass der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen sind, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz gemäß § 1 AStG beachtet worden ist.

Der Gesetzgeber hat in der Gesetzesbegründung und die Finanzverwaltung hat bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung mit BMF-Schreiben vom 08.01.2007³⁰ die Anforderungen an die Nachweise noch weiter konkretisiert. Danach hat der Steuerpflichtige u. a. nachzuweisen, dass

- die Gesellschaft in dem Mitgliedstaat, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, am dortigen Marktgeschehen im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aktiv, ständig und nachhaltig teilnimmt,
- die Gesellschaft dort für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt,

³⁰ BStBl. I 2007, S. 99.

- das Personal der Gesellschaft über die Qualifikation verfügt, um die der Gesellschaft übertragenen Aufgaben eigenverantwortlich und selbständig zu erfüllen...

ME. genügt § 8 Abs. 2 AStG nicht den europarechtlichen Anforderungen, es hätte deutlich mildere Mittel gegeben und daher ist das gewählte Mittel nicht erforderlich also auch nicht verhältnismäßig und damit erneut europarechtswidrig.³¹

Im Einzelnen:

Der Steuerpflichtige trägt die Beweislast für die Entlastung. Dies ist m.E. nicht erforderlich und entspricht nicht der Entscheidung des EuGH.³²

Die „rein künstliche Gestaltung“ erfordert nach dem EuGH auch ein subjektives Element, das im Streben nach dem Steuervorteil besteht. Ein solches Tatbestandsmerkmal ist in § 8 Abs. 2 AStG nicht enthalten.

Der sog. Entlastungsnachweis ist nach § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG nur für Einkünfte möglich, die durch die „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft“ erzielt werden. Es soll also eine Trennung zwischen Einkünften aus schädlicher und unschädlicher Tätigkeit möglich sein. Es dürfte m.E. nicht möglich sein, bei einer ansonsten anzuerkennenden Gestaltung von einer künstlichen Teil-Gestaltung zu sprechen, wenn ein Unternehmen neben seiner ursprünglichen Aufgabe auch noch andere Tätigkeiten übernimmt. Eine derartige Trennung dürfte nicht der Rechtsprechung des EuGH entsprechen.

Wie könnte eine europarechtskonforme Hinzurechnungsbesteuerung ausgestaltet werden?

Vgl. Vortrag

Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Europa- und Verfassungsrecht

Vgl. Vortrag

³¹ Weiterführend *Köhler/Haun*, Ubg 2008, 73.

³² Vgl. auch *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 8 Rn. 794 ff.