

Vorrecht des Quellenstaates und binnenmarktkonforme Besteuerung von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union

Inhaltsübersicht

- I. Besteuerung von Kapitalgesellschaften im Fokus der Harmonisierungsbemühungen und der Rechtsprechung des EuGH
- II. Abschirmwirkung und Zwei-Ebenen-Besteuerung
 - 1. Bedeutung für die internationale Steuerplanung und Partizipation der beteiligten Staaten am Steueraufkommen
 - 2. Europarecht und Dualismus der Unternehmensbesteuerung
 - 3. Das Verhältnis von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner in der Rechtsprechung des EuGH
- III. Der Ausgleich von Grundfreiheiten und der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsrechte auf der Rechtfertigungsebene
- IV. Maßstäbe der Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat bei Gewinnerwirtschaftung durch Kapitalgesellschaften
 - 1. EG-Vertrag und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit
 - 2. Internationale Praxis der Verteilung des in einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Steuersubstrats
 - 3. Mutter-/Tochter-Richtlinie (Vorrecht des Quellenstaates) versus Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (Welteinkommensprinzip)
 - 4. Schlussfolgerungen des EuGH: Vorrecht des Staates der ausschüttenden Kapitalgesellschaft
- V. Das Vorrecht des Quellenstaates in der Rechtsprechung des EuGH zur Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner
 - 1. 20 Jahre Rechtsprechung des EuGH: Vom Einzelfall zum System?
 - 2. Zuordnung und Ermittlung der Einkünfte der Kapitalgesellschaft
 - a) Internationale Einkünftezuordnung
 - b) Zuordnung von Aufwand und Verlusten
 - c) Gewinnermittlung
 - 3. Besteuerung thesaurierter Gewinne
 - 4. Besteuerung ausgeschütteter Gewinne
 - 5. Besteuerung von Gewinnen aus der Anteilsveräußerung
 - a) Wegzugsfälle
 - b) Steuernachteile bei Veräußerung an beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner, § 50c EStG a. F.
- VI. Resümee

I. Besteuerung von Kapitalgesellschaften im Fokus der Harmonisierungsbemühungen und der Rechtsprechung des EuGH

Das europäische Unternehmensteuerrecht ist Körperschaftsteuerrecht. In den Harmonisierungsbemühungen sind Personenunternehmen weitgehend ausgeblendet. Richtlinien und Richtlinienentwürfe konzentrieren sich auf Kapital-

gesellschaften. Mutter-/Tochter-Richtlinie¹, Fusionsrichtlinie² und Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie³ sind ebenso auf Kapitalgesellschaften beschränkt wie die Überlegungen zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage⁴. Auch in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Unternehmensteuerrecht finden sich nur wenige Entscheidungen zur grenzüberschreitenden Tätigkeit von Personenunternehmen⁵. Das ganz überwiegende Gros der Judikate entfällt auf Kapitalgesellschaften.

Dies hat im Wesentlichen zwei Ursachen: Zum einen spielen Personengesellschaften als Rechtsform unternehmerischer Betätigung im Ausland eine weit aus geringere Rolle als in Deutschland. Zum anderen ist die Gefahr der Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte bei transparenter Besteuerung geringer als unter Anwendung des Trennungsprinzips, das neben internationaler juristischer *Doppelbesteuerung* auch internationale wirtschaftliche *Doppelbelastung*⁶ verursachen kann. Sind Kapitalgesellschaft und Anteilseigner in unterschiedlichen Staaten ansässig, ergeben sich nahezu zwangsläufig Friktionen bei der Abstimmung der beiden Besteuerungsebenen, weil diese grundsätzlich ein in sich geschlossenes System voraussetzt.

II. Abschirmwirkung und Zwei-Ebenen-Besteuerung

1. Bedeutung für die internationale Steuerplanung und Partizipation der beteiligten Staaten am Steueraufkommen

Die Abschirmwirkung der juristischen Person als eigenständiges Steuersubjekt einerseits, die Möglichkeit des Zugriffs auf dasselbe Steuerobjekt sowohl auf der Ebene der Körperschaft als auch auf der Ebene des Anteilseigners anderer-

1 S. Anhang zu Art. 2 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6; erweitert durch Richtlinie des Rates vom 22.12.2003 (2003/123/EG), ABl. EG Nr. L 7, 41.

2 S. Anhang zu Art. 3 Buchst. a und Art. 8a der Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen (90/434/EWG), ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1 in der Fassung der Richtlinie 2005/19/EG des Rates, ABl. EG v. 4.3.2005, L 58, S. 19.

3 S. Anhang zu Art. 3 Buchst. a der Richtlinie des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG), ABl. EG 2003 Nr. L 157, 49.

4 Vgl. Europäische Kommission, Working Paper v. 26.7.2007, CCCTB/WP057 und v. 20.11.2007, CCCTB/WP057annotated No. 10.

5 Z. B. EuGH v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 – Lidl Belgium, FR 2008, 831, wobei es auch hier nicht um spezifische Probleme der grenzüberschreitend tätigen GmbH & Co. KG ging, sondern allgemein um die Frage der Behandlung von Betriebsstättenverlusten.

6 Zur Terminologie K. Vogel in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 2 ff.

seits unterscheidet die grenzüberschreitende Betätigung in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft von der Personengesellschaft⁷.

Die Abschirmwirkung ermöglicht den Steuerpflichtigen in besonderem Maße die Ausnutzung von Steuersatzunterschieden innerhalb der EU, weil die aus niedrigeren Steuersätzen resultierenden Zinsvorteile durch Aufschiebung der Repatriierung von Gewinnen maximiert werden können⁸. Bleiben die Gewinne wie durch § 8b Abs. 1 KStG auf der Ebene der inländischen Muttergesellschaft weitgehend steuerfrei, lässt sich der Steuervorteil eines niedrigeren Steuersatzes im Staat der Tochtergesellschaft dauerhaft nutzen. Allerdings kann das gleiche Ergebnis auch durch Errichtung einer Betriebsstätte im Ausland erreicht werden. Zwar erhöhen die Betriebsstättengewinne unmittelbar den Gewinn des inländischen Stammhauses. Soweit abkommensrechtlich die Freistellungsmethode vereinbart ist, und keine Aktivitätsvorbehalte⁹ zur Anwendung kommen, bleiben sie aber ebenfalls dauerhaft von weiterer Besteuerung freigestellt. Insofern erzeugt in Freistellungsstaaten auch die Betriebsstätte Abschirmwirkung, noch dazu ohne weitere Belastung durch Quellensteuern.

Gleichzeitig ermöglicht die Zwei-Ebenen-Besteuerung dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft *und* dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners, an dem in der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Steueraufkommen zu partizipieren. Mit der Gewinnausschüttung endet die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft. Die Dividende kann im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners erfasst werden. Zwar wird die Gewinnausschüttung auf der Ebene eines körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigners oftmals von weiterer Besteuerung freigestellt sein (vgl. § 8b Abs. 1 KStG), bei späterer Ausschüttung von Auslandsgewinnen an eine natürliche Person, greift jedoch die, wenn auch in der Regel zur Berücksichtigung der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer ermäßigte Einkommensteuer ein. Aufgrund der gemeinschaftsweit deutlich gesunkenen Körperschaftsteuersätze¹⁰ und der Verbreitung sog. Shareholder-Relief-Systeme¹¹ kommt es damit vielfach zu einer in etwa hälftigen *Aufkommensteilung* zwischen dem Sitzstaat der Kapitalgesellschaft und dem Ansässigkeitsstaat des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners. Gleichzeitig sind die Belastungseffekte der Zwei-Ebenen-Besteuerung gegenüber traditionellen klassischen Systemen deutlich abgemildert („integration through double taxation“¹²).

7 Zur steueroptimalen Rechtsformwahl für grenzüberschreitende Investitionen s. O. H. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 861 ff.

8 H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, § 10.2.

9 Standard in neueren deutschen DBA vgl. K. Vogel in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 23 Rz. 74 ff.

10 Zur Entwicklung der Körperschaftsteuersätze innerhalb der EU innerhalb der letzten 20 Jahre vgl. J. Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Einf. KSt Anm. 448 (1999).

11 Zu diesem Begriff s. J. Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Einf. KSt Anm. 10(1999); J. Englisch, Dividendenbesteuerung, Köln 2005, S. 89.

12 Vgl. G. Yin, Tax Law Review Bd. 47 (1992), 480 ff.; dazu J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, S. 229–234.

Bei grenzüberschreitender Betätigung von Personenunternehmen folgt die Verteilung der Besteuerungsrechte dagegen dem Alles-oder-nichts-Prinzip des Art. 7 OECD-MA¹³. Solange im Quellenstaat keine Betriebsstätte begründet wird, unterliegt der Gewinn, auch wenn er auf Umsatzakten in einem anderen Staat beruht, nach dem Wohnsitzprinzip vollständig der Besteuerung im Wohnsitzstaat des Unternehmers bzw. Gesellschafters. Bei Begründung einer Betriebsstätte kehrt sich das Bild um. Nun hat der Quellenstaat das *vorrangige* und unter Geltung der Freistellungsmethode auch das *alleinige* Besteuerungsrecht auf die Gewinne, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind.

2. Europarecht und Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung mit dem Nebeneinander von steuerlich transparenten Personengesellschaften und separat besteuerten Kapitalgesellschaften wird durch das Europarecht nicht berührt. Die aus dem Gebot der Gleichbehandlung von Betriebsstätte und Tochtergesellschaft abgeleitete These des Gerichtshofs, die in Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG angesprochene Wahl der Niederlassungsform dürfe nicht steuerlich beeinflusst werden¹⁴, lässt sich entgegen vereinzelter Stimmen im Schrifttum¹⁵ nicht im Sinne eines europarechtlichen Gebots der Rechtsformneutralität deuten¹⁶. Es handelt sich lediglich um eine Ausprägung des Gebots der Inländergleichbehandlung. Wirksam ist dieses Gebot der Gleichbehandlung unterschiedlicher Niederlassungsformen bisher nur dahingehend geworden, dass die mit einer Auslandsbetriebsstätte beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft nicht schlechter gestellt werden darf als eine Muttergesellschaft, die im Ausland mittels einer unbeschränkt steuerpflichtigen Tochterkapitalgesellschaft tätig wird¹⁷.

Würde man diesen Satz dahingehend umdrehen wollen, dass die im Ausland ansässige Tochterkapitalgesellschaft Behandlung wie eine Betriebsstätte beanspruchen kann, ergäben sich weitreichende Konsequenzen, weil sich hierauf eine Durchbrechung des Trennungsprinzips mit der Konsequenz sofortiger Gewinn- und Verlustzurechnung ohne weitere Besteuerung bei Ausschüttung stützen ließe. Indes enthält Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG-Vertrag – wie Generalanwalt Miguel Maduro in den Schlussanträgen zur Rechtssache Marks & Spencer zutreffend herausgearbeitet hat¹⁸ – kein derartiges Gebot horizontaler

13 Duales Verteilungssystem vgl. *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, § 16.223.

14 Bereits EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 – *avoir fiscal*, EuGHE 1986, 273 Rz. 22.

15 So aber *N. Herzig*, GS für B. Knobbe-Keuk, Köln 1997, 627, 633 ff.; *N. Dautzenberg*, EWS 2001, 270.

16 Wie hier *O. H. Jacobs*, FS für L. Fischer, Berlin 1999, 85, 95 ff.; *J. Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 18 Rz. 538; *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, Köln 2005, S. 273; *P. Wattel*, EC Tax Review 2003, 194; *A. Schmitzer*, IStR 2004, 821 [825]; *O. Thömmes*, IWB 2005, Fach 11A, 861; *M. Lang*, IStR 2006, 397 ff.

17 EuGH v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97 – *Royal Bank of Scotland*, EuGHE 1999, I-2651; v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 – *Compagnie de Saint-Gobain*, EuGHE 1999, I-6161; v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 – *CLT-UFA*, EuGHE 2006, I-1831.

18 Schlussanträge Generalanwalt *M. Maduro* v. 7.4.2005 zu *Marks & Spencer* Rs. C-446/03, EuGHE 2005, I-10837, Rz. 42 ff.

Gleichbehandlung unterschiedlicher Niederlassungsformen. Dem Quellenstaat ist es daher – innerhalb der Grenzen von Art. 87 EGV sowie des Verhaltenskodex gegen unfairen Steuerwettbewerb¹⁹ – grundsätzlich unbenommen, Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften günstiger zu besteuern als ansässige Kapitalgesellschaften. Hierin mag eine verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftig Inländerdiskriminierung („umgekehrte“ Diskriminierung, „Discrimination à rebours“) liegen, nicht aber ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten.

3. Das Verhältnis von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner in der Rechtsprechung des EuGH

Mangels primär- oder sekundärrechtlicher Vorgaben sind die Mitgliedstaaten ferner frei, ob sie von einer eigenständigen Leistungsfähigkeit der juristischen Person ausgehend Kapitalgesellschaft und Anteilseigner als zwei selbständige Steuersubjekte ansehen mit der Folge einer (ungeminderten) wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaftsgewinnen, ob sie einem Integrationsansatz folgen, der in der Körperschaftsteuer eine Art Vorauszahlung auf die Einkommensteuer des Anteilseigners sieht, oder ob sie – wie dies der mittlerweile überwiegenden Praxis der Mitgliedstaaten entspricht – Mischsysteme anwenden. Der Gerichtshof muss die Ausgangsentscheidung der Mitgliedstaaten akzeptieren.

Allerdings hat der Gerichtshof die Zusammenhänge zwischen der Besteuerung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner im Rahmen seiner Rechtsprechung zum Kohärenzprinzip lange negiert, indem er die grundsätzlich richtige²⁰ Forderung nach personeller Identität von Vor- und Nachteil im Hinblick darauf, dass Kapitalgesellschaft und Anteilseigner zwei selbständige Steuersubjekte sind, für nicht erfüllt ansah, ohne zu erkennen, dass außer in klassischen Körperschaftsteuersystemen beide Ebenen aufeinander bezogen sind²¹. Der EuGH stützte sich allein darauf, dass Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedene juristische Personen seien, die jeweils einer eigenen Besteuerung unterliegen, so dass es an einem unmittelbaren Zusammenhang im Rahmen einer einzigen Besteuerung fehle, so dass eine Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems nicht möglich sei²². Die Ausblendung korrespondierender Regelungen des Körperschaftsteuersystems mit der formalistischen Begründung, Vor- und Nachteil träten nicht bei ein und demselben Steuerpflichtigen auf, barg indes gerade die Gefahr einer Störung der Kohärenz der mitgliedstaatlichen Systeme, weil zusammengehörige Regelungen auseinandergerissen wurden. Entlastungs-

19 Verhaltenskodex zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs v. 1.12.1997, ABl. EG 1998 Nr. C 2/2 Anhang 1.

20 Mit überzeugender Begründung *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, Köln 2005, S. 301.

21 So insbesondere EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 – *Verkooijen*, EuGHE 2000, I-4071 Rz. 56 ff.; v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – *Lankhorst-Hohorst*, EuGHE 2002, I-1179 Rz. 42; v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 – *Bosal*, EuGHE 2003, I-9409 Rz. 32.

22 EuGH v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 – *Bosal*, EuGHE 2003, I-9409 Rz. 32.

regeln auf Anteilseignerebene verlieren ohne die entsprechende Belastungsnorm auf Kapitalgesellschaftsebene ihre innere Rechtfertigung. Erst die Schlussanträge der Generalanwältin *Juliane Kokott* in der Rechtssache Manninen haben diesen Zusammenhang herausgestellt²³ und damit wesentlich zu einer systemkonformen Anwendung der Grundfreiheiten und des Kohärenzprinzips beigetragen.

III. Der Ausgleich von Grundfreiheiten und der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsrechte auf der Rechtfertigungsebene

Europarechtliche Fragestellungen können in allen Konstellationen grenzüberschreitender Betätigung von Kapitalgesellschaften auftreten. Zur Überprüfung zieht der Europäische Gerichtshof in Abhängigkeit von der Höhe der Beteiligung entweder die Niederlassungsfreiheit oder die Kapitalverkehrsfreiheit heran²⁴. Zum einen ist die Betätigung von Kapitalgesellschaften im Ausland durch Tochtergesellschaften bzw. Betriebsstätten diskriminierungs- und beschränkungsfrei zu gestalten (Art. 43 i. V. m. Art. 48 EG)²⁵. Zum anderen ergibt sich – je nachdem welche Perspektive man einnimmt – das Problem der Gleichbehandlung in- und ausländischer Anteilseigner²⁶ beziehungsweise der Gleichbehandlung von Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen aus in- und ausländischen Beteiligungen²⁷.

Welche Folgerungen sich aus den Grundfreiheiten für die Besteuerung der grenzüberschreitenden Betätigung von Kapitalgesellschaften ergeben, hat der Europäische Gerichtshof, wenngleich keineswegs abschließend, in einer Vielzahl von Entscheidungen konkretisiert. Wie die Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten aufzuteilen sind und welchen Staat die Verantwortung für die Vermeidung steuerlicher Nachteile der grenzüberschreitenden Betätigung trifft, wird dagegen nur indirekt und häufig ohne weitergehende Begrün-

23 Generalanwältin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 18.3.2004 in der Rechtssache Manninen Rs. C-319/02, EuGHE 2004, I-7477 Rz. 61.

24 Art. 43 EG soll Art. 56 EG verdrängen, wenn die Beteiligung an der Auslandsgesellschaft dem Steuerpflichtigen einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft vermittelt, vgl. EuGH v. 13.4.2000 – Rs. C-251/98 – Baars, EuGHE 2000, I-2782 Rz. 21, v. 10.5.2005 – Rs. C-492/04 – Lasertec, EuGHE 2007, I-3775 Rz. 22.

25 Hierzu insbesondere EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 – avoir fiscal, EuGHE 1986, 273, v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 – Compagnie de Saint-Gobain, EuGHE 1999, I-6161, v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 – CLT-UFA, EuGHE 2006, I-1831.

26 EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673, v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 – Amurta, EuGH 2007, I-9569, v. 26.6.2008 – Rs. C-284/06 – Burda, GmbHR 2008, 824.

27 EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 – Verkooijen, EuGHE 2000, I-407, v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02 – Lenz, EuGHE 2004, I-7063 Rz. v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 – Manninen, EuGHE 2004, I-7477, v. 14.12.2006 – Rs. 170/05 – Denkavit Internationaal, EuGHE 2006, I-11949, v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 – Test Claimants in the FI Group Litigation, EuGHE 2006, I-11754, v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 – Meilicke, EuGHE 2007, I-1835.

dung zum Teil als Frage der Vergleichbarkeit, zum Teil als Frage der Rechtfertigung thematisiert²⁸.

Gleichwohl nimmt die vom Gerichtshof zugrunde gelegte Verteilung der Besteuerungsrechte erheblichen Einfluss auf die Ausgestaltung der Unternehmensteuersysteme der Mitgliedstaaten. Deshalb soll im Folgenden zunächst ermittelt werden, nach welchen Prinzipien der EuGH entweder den Quellenstaat oder den Ansässigkeitsstaat in die Verantwortung für die Beseitigung von Nachteilen der grenzüberschreitenden Tätigkeit nimmt. In einem zweiten Schritt soll anhand einzelner Sachverhaltsgestaltungen geklärt werden, inwieweit die bisherige Rechtsprechung des EuGH auf der einen Seite freie Standortwahl gewährleistet, auf der anderen Seite den Mitgliedstaaten die als gerecht empfundene Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse erlaubt.

IV. Maßstäbe der Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat bei Gewinnerwirtschaftung durch Kapitalgesellschaften

1. EG-Vertrag und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit

Der EG-Vertrag enthält weder unmittelbar noch mittelbar Aussagen zur zwischenstaatlichen Aufkommensverteilung. Ebenso wenig können ihm Präferenzen zugunsten des Quellenprinzips oder einer bestimmten Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung entnommen werden²⁹. Das Binnenmarktprinzip ist nicht auf eines der unterschiedlichen Neutralitätskonzepte – Kapitalexporthneutralität oder Kapitalimportneutralität – festgelegt³⁰, noch lassen sich aus ihm Grundsätze internationaler Verteilungsgerechtigkeit³¹ gewinnen. Dementsprechend lässt auch die Mutter-/Tochter-Richtlinie den Mitgliedstaaten die Wahl, ob sie die Auslandsdividende von der Besteuerung freistellen oder die von der Tochtergesellschaft erhobene Körperschaftsteuer anrechnen (Art. 4 Abs. 1 der Mutter-/Tochter-Richtlinie).

28 Z.B. als Frage der Vergleichbarkeit in der Schumacker-Rechtsprechung (EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 – Schumacker, EuGHE 1995, I-225), als Rechtfertigung des Ausschlusses ausländischer Verluste (dazu unten V.2.b) oder zur Rechtfertigung des Ausschlusses beschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner von körperschaftsteuerrechtlichen Entlastungssystemen (dazu unten V.4).

29 Zur Methodenindifferenz des Gemeinschaftsrechts vgl. ausführlich *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007, S. 619 ff.

30 Vgl. *M. Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 267, aber im Hinblick auf die protektionistische Wirkung der Anrechnungsmethode mit Präferenz für die Freistellungsmethode, ähnlich *J. Schönfeld*, StuW 2006, 80 ff.; dagegen mit Blick auf die Besonderheiten der fortschreitenden Integration im Binnenmarkt eher für Kapitalexporthneutralität *O. H. Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 30 f.; *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, Köln 2005, S. 357.

31 Grundlegend zur Figur der inter-nations-equity *P. Musgrave*, Tax Policy in the Global Economy, 2002, S. 159 ff.; *R. Musgrave* in Public Finance in a Democratic Society, 2000, S. 210 ff.; *N. Kaufmann*, Law and Policy in International Business Bd. 29 [1998], 145 ff.

2. Internationale Praxis der Verteilung des in einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Steuersubstrats

Mangels Harmonisierung des Doppelbesteuerungsrechts sind die Mitgliedstaaten weiterhin befugt, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen³². Infolgedessen legt der EuGH seinen Aussagen zur Ausgewogenheit der Verteilung der Besteuerungsrechte primär die zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen und damit die Aufteilungsregeln des OECD-Musterabkommens zugrunde, wobei er nur selten auf die konkret zwischen den involvierten Staaten geschlossenen Abkommen eingeht³³, sondern die Verteilungsregeln häufig nur allgemein in Bezug nimmt³⁴.

Das OECD-Musterabkommen basiert auf einem Nebeneinander von ausschließlicher Aufkommenszuweisung und Aufkommensteilung. Das Besteuerungsrecht für unternehmerische Tätigkeiten wird nach der Nutzentheorie³⁵ in erster Linie dem Quellenstaat zugewiesen. Passive Investments unterliegen dagegen eher der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Investors.

Für die Erfassung grenzüberschreitend erwirtschafteter Gewinne von Kapitalgesellschaften ist wie folgt zwischen der Besteuerung auf Kapitalgesellschafts- und Anteilseignerebene zu unterscheiden:

- Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft weisen Art. 5 und 7 OECD-MA das Besteuerungsrecht für Betriebsstättengewinne dem Quellenstaat zu. Der Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft ist nach dem Methodenartikel zur Freistellung oder Anrechnung der im anderen Staat erhobenen Steuer verpflichtet. Die Behandlung des thesaurierten Gewinns der unbeschränkt steuerpflichtigen Auslands(tochter)gesellschaft bedarf keiner gesonderten abkommensrechtlichen Regelung. Dass bis zu einer Ausschüttung grundsätzlich nur der Sitzstaat der (Tochter)gesellschaft den thesaurierten Gewinn besteuern kann, folgt aus der Abschirmwirkung der Körperschaft als selbständigem Steuersubjekt.
- Für die Besteuerung des Anteilseigners ist doppelbesteuerungsrechtlich zwischen Ausschüttung und Beteiligungsveräußerung zu unterscheiden:

Art. 10 OECD-MA teilt das Besteuerungsrecht auf Dividenden zwischen dem Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft und dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners auf. Der Quellenstaat, der bereits den Gewinn auf Gesellschaftsebene besteuert hat, wird, wenn auch begrenzt auf maximal 15 % des Bruttobetrags der Dividende (Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a, b OECD-MA),

zusätzlich an der Ausschüttung beteiligt. In ähnlicher Weise teilt Art. 11 OECD-MA das Besteuerungsrecht auf, wenn der Anteilseigner der im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft statt Eigen- Fremdkapital zur Verfügung gestellt hat und als Vergütung Zinsen i.S.v. Art. 11 Abs. 3 OECD-MA bezieht. Auch hier hat der Quellenstaat, wenngleich beschränkt auf 10 % (Art. 11 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA), das Recht, den beschränkt steuerpflichtigen Zinsempfänger zu besteuern, allerdings mit dem wesentlichen Unterschied, dass der Zinsaufwand den Gewinn im Sitzstaat der Kapitalgesellschaft gemindert hat. Auch dieses Quellenabzugsrecht läuft zudem in der Regel leer, weil die Zinseinkünfte des nichtansässigen Empfängers nach nationalem Recht meist keine beschränkte Steuerpflicht begründen³⁶.

Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen ist dagegen schon abkommensrechtlich in Art. 13 Abs. 5 OECD-MA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat vorbehalten³⁷. Auch im Fall der Anteilsveräußerung kommt es aber aufgrund der doppelten Steuerverstrickung der stillen Reserven bei einer Gesamtbetrachtung von Körperschafts- und Anteilseignerebene zu einer Beteiligung beider Staaten. Denn im Rahmen der Beteiligungsveräußerung vergütete stille Reserven sind entweder als offene Rücklagen bereits auf der Ebene der Kapitalgesellschaft versteuert worden oder werden, soweit sie stille Reserven der Kapitalgesellschaft repräsentieren, bei Veräußerung der entsprechenden Wirtschaftsgüter noch im Sitzstaat der Kapitalgesellschaft besteuert.

Regelungen zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung enthält das OECD-Musterabkommen weder für Gewinnausschüttungen noch für Veräußerungsgewinne³⁸.

3. Mutter-/Tochter-Richtlinie (Vorrecht des Quellenstaates) versus Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (Welteinkommensprinzip)

Ein Regime zur Vermeidung internationaler juristischer Doppelbesteuerung und internationaler wirtschaftlicher Doppelbelastung enthält aber die 1990 angenommene Mutter-/Tochter-Richtlinie für intercompany dividends³⁹. Beide beteiligten Staaten werden in die Pflicht genommen, indem der Quellenstaat zum Verzicht auf die Erhebung von Quellensteuern auf Ausschüttungen an in einem anderen EU-Staat ansässige Muttergesellschaften verpflichtet wird, während der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft die wirtschaftliche Doppelbelastung durch Freistellung der Dividende oder durch indirekte

32 EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 – Gilly, EuGHE 1998, I-2793, Rz. 24, 30, v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 – Saint-Gobain, EuGHE 1999, I-6161, Rz. 57; v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409, Rz. 44; v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 – Amurta, EuGH 2007, I-9569 Rz. 17.

33 Z. B. EuGH v. 19.1.2006 – Rs. C-265/04 – Bouanich, EuGHE 2006, I-923, Rz. 44 ff.

34 Z. B. EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rz. 45 f.

35 Hierzu H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 567; zur wachsenden Bedeutung einer nutzentheoretischen Begründung von Besteuerungsrechten in offenen Märkten, s. in diesem Buch J. Lang, S. 45.

36 Föliath/Lohbeck in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 11 Rz. 49.

37 Diese Differenzierung zwischen Ausschüttungen und Veräußerungen führt vor allem in der Behandlung von Liquidationen zu Abgrenzungsschwierigkeiten, vgl. E. Reimer in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 13 Rz. 194.

38 Dies ist u. a. auf den Entstehungszeitpunkt des OECD-MA zurückzuführen, dazu J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, S. 165.

39 Allgemein zur Umsetzung Terra/Wattel in European Tax Law, 5. Aufl. London/Den Haag/New York 2008, S. 487 ff.

Anrechnung der bei der Tochtergesellschaft erhobenen Körperschaftsteuer vermeiden muss. Damit liegt das Besteuerungsrecht primär beim Staat der Tochtergesellschaft. Der Staat der Muttergesellschaft kann nur bei Anwendung der Anrechnungsmethode am Aufkommen partizipieren, und auch nur dann, wenn die Steuerbelastung im Quellenstaat niedriger ist. Freilich befreien die meisten EU-Staaten den (ausländischen) Beteiligungsertrag auf Ebene der Muttergesellschaft, so dass eine Zugriffsmöglichkeit erst bei Weiterausschüttung an eine natürliche Person besteht.

In genau entgegengesetzter Weise formuliert die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie ein Vorrecht des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft. Die Vereinbarkeit mit der in der Mutter-/Tochter-Richtlinie zugrunde gelegten nutzentheoretischen Zuweisung von Besteuerungsrechten ist unklar. Die abschließliche Zuweisung des Besteuerungsrechts auf Lizenzgebühren und Zinsen zum Staat der lizenzgebenden bzw. darlehensgebenden Muttergesellschaft lässt sich nur dann in Einklang mit der Zuweisungsentscheidung in der Mutter-/Tochter-Richtlinie bringen, wenn man unterstellt, dass die mit den Lizenzgebühren vergütete Wertschöpfung allein dem Sitzstaat der Muttergesellschaft, die das lizenzierte Recht entwickelt hat, zuzuordnen ist⁴⁰. Dies lässt sich zumindest im Hinblick auf zuvor im Sitzstaat der Muttergesellschaft zum Abzug gebrachte Forschungs- und Entwicklungskosten begründen. Sehr viel schwieriger ist die eindeutige Lokalisierung der Erwirtschaftung von Fremdkapitalentgelten. Gerade wenn man von der weitgehenden wirtschaftlichen Austauschbarkeit von Gesellschafterdarlehen und Eigenkapitalausstattung ausgeht⁴¹, ist wenig einsichtig, warum die Eigenkapitalvergütung ausschließlich im Quellenstaat erwirtschaftet worden sein soll, die Fremdkapitalvergütung dagegen ausschließlich im Ansässigkeitsstaat. Diese Verteilung entspricht zwar internationaler Konvention, eröffnet aber einerseits weitgehende Gestaltungsspielräume, andererseits ein erhebliches Bedürfnis, die Verlagerung von Steuersubstrat zu verhindern.

4. Schlussfolgerungen des EuGH: Vorrecht des Staates der ausschüttenden Kapitalgesellschaft

Der Europäische Gerichtshof geht sowohl auf der Grundlage der OECD-Regeln als auch gestützt auf die Mutter-/Tochter-Richtlinie⁴² von einem allgemeinen Vorrecht des Staates der ausschüttenden Gesellschaft zur Besteuerung des Gesellschaftsgewinns aus (sog. „source country entilement“). Der Quellenstaat kann auch zur Verwirklichung der Grundfreiheiten nicht gezwungen werden, auf sein Recht zur Besteuerung des Einkommens, das durch eine in seinem

40 Dagegen K. Vogel, Intertax 1988, 310 (317 f.); 393 (402), der zutreffend eine Aufteilung der Besteuerungsrechte für sachgerecht hält.

41 O. H. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 909; zu den Entscheidungsparametern zwischen Fremd- und Eigenkapital s. S. Eilers in Eilers/Rödding/Schmalenbach (Hrsg.), Unternehmensfinanzierung, München 2008, S. 11 ff.

42 EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673, Rz. 59.

Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wurde, zugunsten eines anderen Staates zu verzichten⁴³.

Allerdings bezieht der Gerichtshof dieses Vorrecht nur auf die Ebene der Körperschaft. Hinsichtlich der Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns auf der Ebene des Anteilseigners kann sich der Quellenstaat nicht mehr auf sein ihm in Art. 10 Abs. 1 OECD-MA zugestandenes beschränktes Besteuerungsrecht berufen. Im Zweifel muss der Quellenstaat auf dieses Recht verzichten, um die Gleichbehandlung von in- und ausländischen Anteilseignern sicherzustellen. Insofern trifft ihn, und nicht den Ansässigkeitsstaat die Pflicht, entsprechend dem jeweils verwirklichten nationalen System eine wirtschaftliche Doppelbelastung zu vermeiden⁴⁴.

V. Das Vorrecht des Quellenstaates in der Rechtsprechung des EuGH zur Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner

1. 20 Jahre Rechtsprechung des EuGH: Vom Einzelfall zum System?

Bereits die erste Entscheidung des EuGH zum Recht der direkten Steuern in der Rechtssache *avoir fiscal* aus dem Jahr 1986⁴⁵ betraf mit der Ungleichbehandlung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften hinsichtlich der Gewährung eines Körperschaftsteueranrechnungsguthabens Kernfragen der Besteuerung der grenzüberschreitenden Betätigung von Kapitalgesellschaften. Zentrale Probleme – Gleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner, mangelnde Harmonisierung des internationalen Steuerrechts, Einwirkung von Doppelbesteuerungsabkommen – lagen schon damals auf dem Tisch. Trotzdem hat es mit dem Rechtssachen *Verkooijen*⁴⁶ [2000], *Manninen*⁴⁷ [2004], *ACT*⁴⁸ [2006] und *Denkavit*⁴⁹ [2006] über zwanzig Jahre gedauert, bis weitgehende Klarheit über die für eine diskriminierungs- und beschränkungsfreie Ausgestaltung körperschaftsteuerrechtlicher Entlastungssysteme erforderlichen Maßnahmen erreicht war. Auch in anderen Fragen der Kapitalgesellschaftsbesteuerung haben sich gefestigte Rechtsprechungs-

43 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 56; v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673, Rz. 59.

44 Siehe dazu unten V.4.

45 EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 – *avoir fiscal*, EuGHE 1986, 273.

46 EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 – *Verkooijen*, EuGHE 2000, I-4071: Einbeziehung ausländischer Dividenden in einen pauschalen Entlastungsmechanismus.

47 EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 – *Manninen*, EuGHE 2004, I-7477: Einbeziehung ausländischer Dividenden in ein körperschaftsteuerrechtliches Anrechnungssystem.

48 EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673: Einbeziehung ausländischer Anteilseigner in ein körperschaftsteuerrechtliches Anrechnungssystem.

49 EuGH v. 14.12.2006 – Rs. 170/05 – *Denkavit Internationaal*, EuGHE 2006, I-11949: Anwendung eines Schachtelprivilegs im Rahmen der Quellenbesteuerung ausländischer Anteilseigner außerhalb der Mutter-/Tochter-Richtlinie.

linien herausgebildet, etwa zur Gesellschafterfremdfinanzierung⁵⁰, zur Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Konzerne⁵¹ oder zur Erfassung stiller Reserven bei Wegzug von Anteilseignern⁵². In manchen Bereichen – wie bei den körperschaftsteuerrechtlichen Entlastungssystemen – hat dies zu einer Angleichung der Systeme im Wege stiller Harmonisierung geführt.

Doch passen die Entscheidungen zusammen⁵³? Kann die Rechtsprechung des EuGH eine Blaupause für ein binnenmarktkonformes System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften liefern, das einerseits den Mitgliedstaaten erlaubt, ihre berechtigten Aufkommensinteressen durchzusetzen, andererseits den Steuerpflichtigen Freizügigkeit garantiert und gleichzeitig neutral⁵⁴ ist, das heißt ökonomische Fehlsteuerungen vermeidet?

2. Zuordnung und Ermittlung der Einkünfte der Kapitalgesellschaft

Das vom EuGH anerkannte Vorrecht des Quellenstaates, das Einkommen zu besteuern, das in seinem Hoheitsgebiet erwirtschaftet wurde⁵⁵, setzt voraus, dass sich die Einkommensentstehung lokalisieren und bestimmten Tätigkeiten zuordnen lässt⁵⁶, bietet hierfür aber keine Lösung an. Gerade die Zuordnung von Ertrag und Aufwand zu den einzelnen Einkommensquellen bereitet in der Quellentheorie erhebliche Schwierigkeiten.

a) Internationale Einkünftezuordnung

Mit der Frage, ob zu Doppelbelastungen führende Konflikte bei der Zuweisung des Gewinns zwischen Betriebsstätte und Stammhaus oder zwischen verbundenen Unternehmen (sog. Zurechnungskonflikte⁵⁷) gegen die Grundfreiheiten verstoßen und wie sie gegebenenfalls aufzulösen sind, hat sich die europäische Rechtsprechung bisher nur ausschnittsweise befasst. In der Rechtsache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* verweist der Gerichtshof für die Abgrenzung zwischen Fremd- und Eigenkapitalentgelten auf

50 EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179; v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – *Test Claimants in the Thin Cap Group litigation*, EuGHE 2007, I-2107; v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 – Lammers & Van Cleeff NV, EuGHE 2008, I-173.

51 Dazu unten V.3.

52 Dazu unten V.5b.

53 Siehe insbesondere den Vorwurf fehlender Konsistenz von *Graetz/Warren*, *Common Market Law Review* 2007, 1577 (1618 ff.) bzgl. der Entscheidungen zur Dividendenbesteuerung.

54 Zum Begriff der Neutralität oder efficiency im internationalen Kontext s. *K. Vogel*, *Intertax* 1988, 310 ff.

55 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – *Oy AA*, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 56; v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, EuGHE 2006, I-11673, Rz. 59.

56 Zu Recht zweifelnd *Rödter/Schönfeld*, *IStR* 2006, 49 (51); *K. Vogel*, *Intertax* 1988, 216 (223 ff.).

57 *K. Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 181a.

Art. 9 OECD-MA⁵⁸. Hieraus lässt sich folgern, dass auch ausschließlich im Verhältnis zum Ausland anzuwendende Verrechnungspreisvorschriften wie in § 1 AStG, wenn man sie nicht ohnehin als nicht diskriminierende Aufteilungsnormen einordnet⁵⁹, jedenfalls gerechtfertigt werden können, solange sie dem international üblichen Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Damit ist aber nicht geklärt, ob und durch welchen der beteiligten Mitgliedstaaten die Grundfreiheiten tangiert sind, wenn es trotz Durchführung der in Art. 25 OECD-MA bzw. der EG-Schiedskonvention⁶⁰ vorgesehenen Verständigungsverfahren aufgrund unterschiedlicher Wertansätze zu wirtschaftlichen Doppelbelastungen kommt⁶¹. Zwar dient die Gewinnabgrenzung mittels Verrechnungspreisen der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten. Einen Anspruch auf Zuweisung zu einem bestimmten Staat, im Zweifel dem mit dem günstigeren Steuersatz, besteht nicht. Dies bedeutet aber nicht, dass wirtschaftliche Doppelbelastungen infolge von Verrechnungspreisdifferenzen, europarechtlich unbeachtlich sind. Die fortbestehende Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten hinsichtlich der abkommensrechtlichen Aufteilung der Steuerhoheiten deckt zwar die Entscheidung, welchem Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird, jedoch – entgegen den Ausführungen des Gerichtshofs in *Kerckhaert Morres*⁶² – nicht eine (partiell) doppelte Erfassung, soweit sie zu Mehrbelastungen im Vergleich zu beiden beteiligten Staaten führt. Dies muss unabhängig davon gelten, ob es sich um eine juristische Doppelbesteuerung oder eine wirtschaftliche Doppelbelastung handelt⁶³.

Welcher Staat in diesem Fall sein Besteuerungsrecht zurücknehmen muss, richtet sich primär nach den zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Hält sich der Staat der Betriebsstätte/Tochtergesellschaft innerhalb der ihm abkommensrechtlich eingeräumten Besteuerungsbefugnis, so kann er sich grundsätzlich auf seine bessere Besteuerungs-

58 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – *Test Claimants in the Thin Cap Group litigation*, EuGHE 2007, I-2107, Rz. 88.

59 So *G. Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Wien 2007, S. 897; von einem Verstoß gegen Art. 43 und 46 EG gehen dagegen *F. Wassermeyer*, *IStR* 2001, 633 (637); *H. Schaumburg*, *Der Konzern* 2006, 495 (499); *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG, Kommentar, Loseblatt, § 1 Anm. V 14 (2008) aus.

60 Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberechtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), ABL. EG Nr. L 225 v. 20.8.1990, 10 ff.

61 Zu wesentlichen Fortschritten bei der Vermeidung von Doppelbesteuerungen durch unterschiedliche Verrechnungspreisansätze dürfte der – allerdings rechtlich unverbindliche – Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU, ABL. EG Nr. C 176 v. 28.7.2006, S. 1 beitragen.

62 EuGH v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04 – *Kerckhaert Morres*, EuGHE 2006, I-10967 Rz. 18 ff.

63 Ebenso *O. Thömmes*, DB 2002, 2397 (2402); a. A. *G. Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Wien 2007, S. 907 mit dem Argument, Verrechnungspreisdifferenzen beruhen auf der mangelnden Abstimmung der nationalen Rechtsordnungen.

berechtigung berufen⁶⁴. Es ist dann nicht seine Sache, zu gewährleisten, dass es durch den Zugriff im anderen Staat nicht zu einer Doppelbelastung kommt⁶⁵. Allerdings lässt sich bei Verrechnungspreisdifferenzen aufgrund unterschiedlicher nationaler Gewinnberichtigungs Vorschriften häufig nicht eindeutig feststellen, welches die richtige Aufteilung ist. In diesem Fall kann sich der Quellenstaat nicht auf sein Vorrecht berufen, vielmehr müssen beide Mitgliedstaaten zusammenwirken.

Versuche des Quellenstaates, sein Besteuerungsrecht unilateral auszudehnen, sei es nur durch Anordnung ungebrauchlicher Methoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen wie in § 1 Abs. 3 AStG i. d. Fassung des UntStRefG 2008⁶⁶, lassen sich ebenfalls nicht auf sein etwaiges Vorrecht stützen⁶⁷. Selbst wenn man der wenig überzeugenden These in Kerckhaert Morres folgt, es gebe kein europarechtliches Doppelbesteuerungsverbot⁶⁸, ist jedenfalls dann, wenn ein derartiges Abkommen besteht, ein zu Doppelbesteuerung oder Doppelbelastung führender einseitiger Bruch des Abkommens dem vertragsbrüchigen Staat als Verletzung der Grundfreiheiten zuzurechnen⁶⁹.

b) Zuordnung von Aufwand und Verlusten

Entscheidende Bedeutung kommt der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse in der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung zu.

Aus dem Territorialitätsprinzip wird zunächst die primäre Verantwortung⁷⁰ des Quellenstaates zur Berücksichtigung von in Zusammenhang mit der Ausübung der Tätigkeit auftretenden Inlandsverlusten⁷¹ abgeleitet. Ob im Quellen-

64 So wohl auch G. Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007, S. 911 f.

65 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107, Rz. 89.

66 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

67 J. Englisch, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für eine Einschränkung der EG-Grundfreiheiten?, IFSt-Schrift Nr. 449 (2008), S. 107. Wassermeyer/Baumhoff/Greinert in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, Kommentar, Loseblatt, § 1 Anm. V 14 (2008) gehen von Europarechtswidrigkeit von § 1 Abs. 3 AStG aus. Zum Verhältnis von § 1 Abs. 3 Satz 4 ff. AStG zu Art. 9 OECD-MA vgl. A. Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 9 Rz. 21 ff.

68 EuGH v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04 – Kerckhaert Morres, EuGHE 2006, I-10967 Rz. 22 f.; zustimmend H. Kube, IStR 2008, 305 (307 ff.).

69 A. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 882. Ausführlich zur europarechtlichen Einordnung von treaty overrides A. Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, Berlin 2000, S. 109 ff., der im treaty override, wenn es zu Nachteilen gegenüber dem Inlandssachverhalt führt, eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung der Grundfreiheiten sieht.

70 Jetzt sehr deutlich EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Ruhesitz Wannsee, Rz. 51.

71 EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 – Futura Singer, EuGHE 1997, I-2471 Rz. 21 f. Verluste, die in einem anderen Staat als dem Quellenstaat entstanden sind, müssen nicht berücksichtigt werden; zustimmend W. Schön, IStR 2004, 289 (295).

staat nicht ausgeglichene Auslandsverluste im Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen sind, richtet sich danach, welche Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung zur Anwendung kommt. Besteuert der Stammhausstaat den Auslandsgewinn nach dem Welteinkommensprinzip unter Anrechnung der im Betriebsstättenstaat erhobenen Körperschaftsteuer, so sind auch die Verluste unmittelbar zu berücksichtigen⁷². Verzichtet der Ansässigkeitsstaat dagegen auf die Besteuerung des Auslandsgewinns, soll er auch nicht zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten verpflichtet sein. Dementsprechend besteht nach Auffassung des Gerichtshofs auch kein Bedürfnis für eine nur vorübergehende Verlustberücksichtigung mit Nachversteuerung bei späterer Verlustverrechnung im Quellenstaat⁷³. Nur wenn eine Berücksichtigung im Quellenstaat endgültig ausgeschlossen ist, kommt es zur Verlustübertragung. Allerdings soll – wie der Gerichtshof nun in der Entscheidung Krankenhaus Ruhesitz Wannsee angedeutet hat – der andere Staat auch in diesem Fall nicht eintreten müssen, wenn die Verlustverrechnung aufgrund restriktiver Verlustverrechnungsregeln im Quellenstaat fehlschlägt⁷⁴. Diese weitere Einschränkung fügt sich in den quellentheoretischen Ansatz des EuGH, da es andernfalls, insbesondere wenn man sich den häufig bestehenden Zusammenhang zwischen niedrigen Steuersätzen und restriktiven Verlustverrechnungsbedingungen vor Augen hält, zu einer Verfälschung der Investitionsentscheidung käme⁷⁵. Die Freistellungsmethode entfaltet damit umfassende Abschirmwirkung.

Auf die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft hat der Gerichtshof in der Rechtssache Marks & Spencer den Ausschluss ausländischer Tochtergesellschaften von der Verlustverrechnung im Rahmen der britischen Gruppenbesteuerung gestützt⁷⁶. Bis zur Ausschüttung ist der Staat der Muttergesellschaft an der Besteuerung der Gewinne der im anderen Staat ansässigen Tochtergesellschaft gehindert. Deshalb trifft ihn außer als ultima ratio auch keine generelle Pflicht zur Berücksichtigung von Verlusten der Auslandstochter.

72 Mittelbar EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-152/03 – Ritter-Coulais, EuGHE 2006, I-1711.

73 Rechtssache EuGH v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 – Lidl Belgium, FR 2008, 831 Rz. 45 ff. Im Schrifttum weitgehend auf Kritik gestoßen, s. z. B. Dörfler/Ribbrock, BB 2008, 1326; J. de Weerth, IStR 2008, 405; kritisch insbesondere hinsichtlich der dogmatischen Mängel der Begründung J. Englisch, IStR 2008, 404 f.; zustimmend dagegen – als Kritik der Schlussanträge – H. Kube, IStR 2008, 305 (306 ff.).

74 EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Ruhesitz Wannsee, Rz. 49.

75 Zudem könnte der Ansässigkeitsstaat noch nicht einmal unter der Anrechnungsmethode dazu verpflichtet werden, ein höheres Steuerniveau im Quellenstaat, z. B. aufgrund höherer Gewinnsteuersätze, auszugleichen. Diese sind nicht auf die grenzüberschreitende Tätigkeit zurückzuführen, sondern Konsequenz der Entscheidung für einen bestimmten Standort (insofern zutreffend H. Kube, IStR 2008, 305 [310]). Deshalb ist die Begrenzung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die im Ansässigkeitsstaat anfallende Steuer mit den Grundfreiheiten vereinbar, m. E. auch als per country limitation. Europarechtskonformität der auf die inländische Steuer beschränkten Steueranrechnung s. J. Englisch, Dividendenbesteuerung, Köln 2005, S. 472.

76 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 Rz. 45 f.; vgl. auch Schlussanträge GA Maduro v. 7.4.2005, Rz. 58 ff. u. 65 ff., der das Symmetrieargument dem Kohärenzprinzip zuordnet.

Andererseits hat der Gerichtshof in den Rechtssachen Bosal⁷⁷, Keller Holding⁷⁸ und Rewe Zentralfinanz⁷⁹ trotz Anwendung der Freistellungsmethode auf ausländische Dividendeneinkünfte den Sitzstaat der Muttergesellschaft zum Abzug von in Zusammenhang mit Auslandsbeteiligungen stehenden Aufwendungen verpflichtet, soweit ein solcher Abzug in Zusammenhang mit Inlandsbeteiligungen gewährt wurde. Der Ausschluss derartiger Gewinnminderungen kann nicht auf die territoriale Begrenzung der Steuerhoheit bezüglich des Gewinns der Tochtergesellschaft gestützt werden. Schließlich geht es hier um den Gewinn der unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft⁸⁰. Für Wertminderungen der Beteiligung und Finanzierungskosten der Muttergesellschaft im Zusammenhang mit der Auslandsbeteiligung besteht zudem auch keine Gefahr einer doppelten Berücksichtigung, da sie per se nur im Staat der Muttergesellschaft berücksichtigt werden können⁸¹.

c) Gewinnermittlung

Keine europarechtlichen Begrenzungen erfährt der Quellenstaat mangels sekundärrechtlicher Vorgaben für die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage hinsichtlich nichtdiskriminierender Ausweitungen seines Besteuerungsrechts. Zwar münden auch Abzugsverbote wie die des § 4h EStG oder Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 GewStG in Doppelbelastungen, die die wirtschaftliche Betätigung behindern. Doch solange auch der reine Inlandsfall erfasst wird, ist mangels Benachteiligung der grenzüberschreitenden Betätigung der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nicht eröffnet. Der „Kollateralschaden“ für die nationale Steuerrechtsordnung ist freilich hoch, weil sich die Ausweitung des Besteuerungsrechts nur um den Preis einer Verletzung des objektiven Nettoprinzip und Doppelbelastungen auch im Inlandsfall erzielen lässt. Korrespondierende Kürzungsvorschriften für die Gewinnermittlung beim inländischen Empfänger müssen unterbleiben, weil derartige Vorschriften ihrerseits einem Diskriminierungsvorwurf unterliegen⁸².

3. Besteuerung thesaurierter Gewinne

Das seitens des Gerichtshofs postulierte Vorrecht des Quellenstaats bezieht sich auf die Ebene der Kapitalgesellschaft. Dabei ist nicht der gesellschaftsrechtliche Sitz entscheidend, sondern die *tatsächliche* Verflechtung mit der Wirtschaft des Ansässigkeitsstaates und die Nutzung der von diesem bereitge-

77 EuGH v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 – Bosal, EuGHE 2003, I-9409 Rz. 31 ff.

78 EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 – Keller Holding, EuGHE 2006, I-2107 Rz. 44.

79 EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 – Rewe Zentralfinanz, EuGHE 2007, I-2647 Rz. 68 f.

80 EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 – Rewe Zentralfinanz, EuGHE 2007, I-2647 Rz. 69.

81 Ebenso für Währungsverluste in Zusammenhang mit Dotationskapital einer Auslandsbetriebsstätte vgl. EuGH v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06 – Deutsche Shell, EuGHE 2008, I-01129 Rz. 52.

82 Mittelbar geklärt durch EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97 – Eurowings, EuGHE 1999, I-7447, Rz. 42.

stellten Infrastruktur⁸³. Die Niederlassungsfreiheit gewährt Gleichbehandlung mit anderen Gesellschaften im Tätigkeitsstaat. Die Besteuerung des thesaurierten Gewinns in einem Staat, in dem die Gesellschaft weder ihren Sitz hat, noch eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, kann dagegen nicht verlangt werden. Zu Recht hat der Gerichtshof daher in der Rechtssache Oy AA einem Anspruch auf freie Zuordnung von Gewinnen innerhalb europäischer Konzerne eine Absage erteilt. Zwar stellt die Begrenzung der Gruppenbesteuerung auf ansässige Gesellschaften nach Auffassung des Gerichtshofs eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Diese ist aber durch das Interesse des Mitgliedstaats der Tochtergesellschaft, die durch Tätigkeiten in seinem Hoheitsgebiet erzielten Gewinne zu besteuern, gerechtfertigt⁸⁴.

Weniger eindeutig ist, ob der EuGH das Territorialitätsprinzip bis zu einer Ausschüttung auch als Recht *ausschließlicher* Besteuerung im Quellenstaat versteht. Grundsätzlich ist der Gewinn bis zur Ausschüttung durch die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft vor anderweitigem Zugriff geschützt. Gegen Gesellschaften in Niedrigsteuerländern gerichtete CFC-Regime wie §§ 7 ff. AStG erfassen den Gewinn indes bereits vor Ausschüttung beim Anteilseigner, um ihn auf dessen Steuerniveau hochzuschleusen. Eine derartige Durchbrechung der Abschirmwirkung im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung soll sich nach der Rechtssache Cadbury Schweppes⁸⁵ nur als Missbrauchsvorschrift rechtfertigen lassen, und auch nur dann, wenn der Gewinn in Wirklichkeit gar nicht in der Kapitalgesellschaft erwirtschaftet wurde, sondern diese nur zum Schein als künstliche Konstruktion errichtet wurde.

Allerdings handelte es sich bei der im Streit stehenden britischen Hinzurechnungsbesteuerung von vornherein um eine auf nichtansässige Kapitalgesellschaften beschränkte Regel, während die Abschirmwirkung für in Großbritannien ansässige Kapitalgesellschaften ausnahmslos respektiert wurde. Würde die sofortige Erfassung beim Anteilseigner dagegen darauf beruhen, dass der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners die Gesellschaft entweder zwingend oder im Wege eines Optionsrechts als transparent behandelt⁸⁶, so ließe sich bereits kein Diskriminierungsvorwurf erheben⁸⁷. Dass der Quellenstaat berechtigt ist, die Gewinne zu besteuern, die durch Tätigkeiten auf seinem Gebiet erwirtschaftet wurden, beinhaltet nicht, dass andere Staaten grundsätzlich von der Besteuerung ausgeschlossen werden können⁸⁸. Ebenso wenig wie sich dem EG-

83 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 53, dort allerdings fälschlicherweise als Problem der Rechtfertigung und nicht des Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit erörtert.

84 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 54 ff.

85 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 Rz. 51 ff.

86 Vgl. in diesem Zusammenhang auch Art. 4 Abs. 1a der Mutter-/Tochter-Richtlinie, 90/435/EWG, wo Regeln für den Fall festgelegt sind, dass der Staat der Muttergesellschaft eine Tochtergesellschaft als transparent einstuft.

87 Vergleichbar EuGH v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05 – Columbus Container, EuGHE 2007, I-10451.

88 In diese Richtung aber J. Schönfeld, StuW 2005, 158 [160 f.]; Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Köln 2005, S. 179 ff.

Vertrag eine Präferenz für die Freistellungsmethode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung entnehmen lässt, ist die Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften europarechtlich garantiert. Deshalb bleiben die Mitgliedsstaaten – soweit sie dies diskriminierungsfrei tun – frei, für die Besteuerung von Unternehmen zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip zu wählen. Ein Optionsrecht zugunsten einer transparenten Besteuerung für bestimmte Kapitalgesellschaften⁸⁹ oder im Rahmen von Gruppenbesteuerungsregimen⁹⁰ begegnet grundsätzlich keinen europarechtlichen Bedenken.

4. Besteuerung ausgeschütteter Gewinne⁹¹

Das Recht des Quellenstaates zur Besteuerung der in der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinns wird nach der Konzeption des OECD-MA nicht durch eine spätere Ausschüttung beeinflusst. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts bezüglich des Gewinns der Kapitalgesellschaft ist eine endgültige, vgl. Art. 10 Abs. 2 Satz 3 OECD-MA⁹². Welcher Staat bei Bestehen eines körperschaftsteuerrechtlichen Entlastungssystems die Entlastung gewähren muss, ist im OECD-MA nicht geregelt. Der Europäische Gerichtshof folgt jedoch aus dem abkommensrechtlich verankerten Vorrecht des Quellenstaates, dass der Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft auch europarechtlich nicht verpflichtet sei, körperschaftsteuerrechtliche Entlastungssysteme in der Weise auf nichtansässige Anteilseigner zu erstrecken, dass diesen Körperschaftsteuer vergütet wird⁹³.

89 Hierzu *J. Hey* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Einf. KSt Anm. 210 (1999).

90 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 lässt sich nur entnehmen, dass der Staat der Tochtergesellschaft nicht verpflichtet werden kann, auf sein Besteuerungsrecht zu verzichten, d. h. aber nicht, dass ein grenzüberschreitendes Gruppenbesteuerungsregime, das nicht nur die Übertragung von Auslandsverlusten zulässt, sondern unter Anrechnung der bei der Auslandstochter erhobenen Körperschaftsteuer auch Auslandsgewinne erfasst, europarechtswidrig wäre. Dies gilt jedenfalls dann, wenn ein solches Besteuerungsregime optional ist bzw. der Hinzurechnungsmechanismus in gleicher Weise auch für Inlandsgesellschaften gilt.

91 Hierzu grundlegend *Graetz/Warren*, Common Market Law Review 2007, 1577 ff.; *M. Lang*, ECJ Tax Review 2008, 67 ff.

92 *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, Köln 2005, S. 201.

93 EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673 Rz. 59; v. 26.6.2008 – Rs. C-284/06 – Burda, GmbHR 2008, 824 Rz. 89; so auch schon *J. Hey* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Einf. KSt Anm. 217 (1999). Bedenkenswert ist jedoch die – allerdings nur im Zusammenhang mit den inzwischen aus der Mode gekommenen Anrechnungsverfahren relevante – Kritik von *J. Englisch*, dass sich der Quellenstaat damit, selbst wenn man ihm grundsätzlich ein Vorrecht zugestehen will, in Fällen, in denen der individuelle Steuersatz des Anteilseigners unter dem Körperschaftsteuersatz liegt, ein Mehr an Besteuerungsrecht anmaßt, als er es im Inlandfall beansprucht *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, Köln 2005, S. 208 f.

Für die Besteuerung der Ausschüttung kann sich der Quellenstaat dagegen nach den Rechtssachen ACT Group Litigation⁹⁴, Denkavit Internationaal⁹⁵ und Amurta⁹⁶ nicht auf sein Vorrecht berufen. Übt der Quellenstaat sein ihm abkommensrechtlich zugestandenes Recht zur Erhebung einer (niedrigen) Quellensteuer auf Ausschüttungen an nichtansässige Anteilseigner aus, so muss er ihn unter dem Gesichtspunkt des Diskriminierungsverbots genauso behandeln wie einen ansässigen Anteilseigner. In einem solchen Fall hat „der Staat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft dafür zu sorgen, dass die gebietsfremden Gesellschaften als Anteilseigner angesichts des in seinem nationalen Recht vorgesehenen Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung einer mehrfachen Belastung eine Behandlung erfahren, die derjenigen der gebietsansässigen Gesellschaften als Anteilseigner gleichwertig ist“⁹⁷.

Zwar bedeutet dies außerhalb des Anwendungsbereichs der Mutter-/Tochter-Richtlinie nicht notwendig einen Verzicht auf die Ausübung des Quellenbesteuerungsrechts gegenüber dem beschränkt steuerpflichtigen Dividendenempfänger. Der Staat der ausschüttenden Gesellschaft soll sich insofern aber nicht auf einseitige Entlastungsmaßnahmen im Ansässigkeitsstaat berufen können⁹⁸, sondern ihn trifft die Verantwortung, abkommensrechtlich sicherzustellen, dass der Ansässigkeitsstaat eine Benachteiligung verhindert⁹⁹. Dies wäre aber nur dann der Fall, wenn es dem Quellenstaat gelingt, den Ansässigkeitsstaat unabhängig von seinem eigenen Körperschaftsteuersystem dazu zu verpflichten, den Entlastungsmechanismus des Quellenstaates zu übernehmen und gegebenenfalls auch im Staat der ausschüttenden Gesellschaft erhobene Quellensteuer zu erstatten, was freilich aufgrund der internationalen Praxis, ausländische Steuern stets nur bis zur Höhe der inländischen Steuerlast zu berücksichtigen, ein wenig realistisches Szenario ist. Insofern kann man bezüglich der Besteuerung der Dividende von einem Vorrecht des Ansässigkeitsstaates des Anteilseigners sprechen.

Damit läuft, soweit der Quellenstaat ein körperschaftsteuerrechtliches Schachtelprivileg zur Anwendung bringt, das in Art. 10 Abs. 2 OECD-MA vorgesehene Quellenabzugsrecht gegenüber ausländischen Empfängerkapitalgesellschaften leer. Für Deutschland hat dies zur Folge, dass auch außerhalb der Mutter-/Tochter-Richtlinie bei Ausschüttungen an körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner auf die Erhebung von Kapitalertragsteuer verzichtet werden bzw. diese zurückerstattet werden muss, solange für Ausschüttungen an in-

94 EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673 Rz. 70.

95 EuGH v. 14.12.2006 – Rs. 170/05 – Denkavit Internationaal, EuGHE 2006, I-11949 Rz. 35.

96 EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 – Amurta, EuGH 2007, I-9569.

97 EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673 Rz. 70.

98 EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 – Amurta, EuGH 2007, I-9569 Rz. 78.

99 EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 – Amurta, EuGH 2007, I-9569 Rz. 39.

ländische Empfänger an § 8b Abs. 1 KStG festgehalten werden soll¹⁰⁰. Die im Vorfeld des Jahressteuergesetzes 2009 diskutierte grundfreiheitenkonforme¹⁰¹ Alternative der Anordnung einer definitiven Körperschaftsteuerpflicht für an inländische Empfänger gezahlte Streubesitzdividenden ist aus steuersystematischer Sicht abzulehnen¹⁰².

Für Ausschüttungen an einkommensteuerpflichtige Anteilseigner müssen Veranlagungswahlrechte eingeführt werden¹⁰³, wobei ab 2009 zwischen im Privatvermögen und im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen zu differenzieren ist. Soweit der gebietsfremde Anteilseigner die Beteiligung im Privatvermögen hält, müsste ihm entgegen § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG im Rahmen der Abgeltungsteuer das Veranlagungsantragsrecht des § 32d Abs. 4 EStG gewährt werden¹⁰⁴. Ausländische Anteilseigner, die ihre Beteiligung im Betriebsvermögen halten, müssten auf Antrag in der Weise in das Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG integriert werden, dass der unter Einbeziehung des Welteinkommens zu ermittelnde individuelle Steuersatz auf 60 % des Dividendenbezugs zur Anwendung kommt. Richtigerweise kann aus dem Gebot der Inländergleichbehandlung gegenüber dem Quellenstaat nur abgeleitet werden, dass der gebietsfremde Anteilseigner zu denselben Bedingungen Zugang zum Teileinkünfteverfahren erhält wie der Gebietsansässige, d.h. dass nicht verlangt werden kann, dass der abkommensrechtlich ermäßigte Quellenabzugsatz auf die Bemessungsgrundlage des § 3 Nr. 40 EStG zur Anwendung gebracht wird, sondern nur der unter Zugrundelegung des Welteinkommens ermittelte individuelle Einkommensteuersatz¹⁰⁵. Abkommensrechtlich bestehen ebenfalls keine Einwände gegen die Anwendung des individuellen Steuersatzes, soweit die Gesamtbelastung der Dividende im Staat der ausschüttenden Gesellschaft die Belastung, die sich unter Anwendung des vereinbarten Quellensteuersatzes auf den vollen Bruttobetrag der Dividende¹⁰⁶ ergäbe, nicht überschreitet.

100 Wobei allerdings die Begrenzung der Freistellung auf 95 % der Dividende durch § 8b Abs. 5 KStG zu berücksichtigen wäre, so dass Deutschland sein Quellenabzugsrecht auf 5 % des Bruttobetrags der Dividende anwenden dürfte. Im Ergebnis verbleibt Deutschland damit unter Zugrundelegung der Begrenzung des Kapitalertragsteuersatzes auf 15 % durch Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a OECD-MA ein auf 0,75 % der Bruttodividende beschränktes Besteuerungsrecht.

101 Siehe die Schlussanträge von Generalanwältin *J. Kokott* v. 18.9.2008 in der Rechtsache Truck Center Rs. C-287/07 Rz. 62 ff.

102 Insbesondere auch im Hinblick auf eine mögliche Einbeziehung der sich aus §§ 8 Nr. 5; 9 Nr. 2a GewStG ergebenden Gewerbesteuerbelastung von Streubesitzdividenden inländischer Dividendenempfänger s. *Baumgärtel/Lange*, Ubg 2008, 525 ff.; ferner *V. Schmidt*, NWB 2008, 2311 ff.; *Patzner/Frank*, IStR 2008, 433 ff.

103 In diese Richtung schon auf der Grundlage von EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/02 – *Gerritse*, EuGHE 2003, I-5933 *W. Schön*, IStR 2004, 289 (292/293).

104 Ebenso *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, Köln 2005, S. 465.

105 Vgl. EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/02 – *Gerritse*, EuGHE 2003, I-5933 Rz. 49.

106 Dazu *W. Tischbirek* in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 10 Rz. 44.

5. Besteuerung von Gewinnen aus der Anteilsveräußerung

a) Wegzugsfälle

Zur Zuordnung der Besteuerungsrechte im Fall von Anteilsveräußerungen hat sich der Gerichtshof bisher vor allem im Zusammenhang mit Regelungen der Wegzugsbesteuerung geäußert. In den Rechtssachen *Lasteyrie du Saillant*¹⁰⁷ und *N*¹⁰⁸ hat der Gerichtshof das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auf die Erfassung stiller Reserven in Beteiligungen erstreckt, die während der Ansässigkeit des Anteilseigners im Sitzstaat der Kapitalgesellschaft entstanden sind¹⁰⁹. Zwar berechtigt dies den Staat, unter dessen Steuerjurisdiktion die stillen Reserven entstanden sind, nicht zu einer Besteuerung ohne Realisationsakt. Gerechtfertigt sind aber Maßnahmen, die den Wegzugsstaat in die Lage versetzen, seinen Steueranspruch bei späterer Realisation auszuüben, soweit sie nicht über das hierfür erforderliche Maß hinausgehen. Zudem muss der Wegzugsstaat spätere Wertminderungen berücksichtigen¹¹⁰.

Der Gerichtshof stützt seine Entscheidung auf das Territorialitätsprinzip, dessen einseitige oder bilaterale Verwirklichung durch die Mitgliedstaaten auch vor dem Gemeinschaftsrecht grundsätzlich Bestand habe¹¹¹. Offen ist jedoch, wie die einseitig angeordnete Wegzugsbesteuerung mit dem Doppelbesteuerungsrecht in Einklang zu bringen ist. Abkommensrechtlich ist das Recht zur Besteuerung von Wertsteigerungen in Anteilen allein dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) zugewiesen, weshalb § 6 AStG nach – wenngleich nicht unbestrittener Auffassung¹¹² – zumindest in materielle Hinsicht ein *treaty override* darstellt¹¹³. Nur wenn man Art. 13 Abs. 5 OECD-MA wie der Gerichtshof in der Rechtssache *N* dahingehend auslegt, dass das Besteuerungsrecht zeitlich auf während der Ansässigkeit des Anteilseigners entstandene Wertsteigerungen beschränkt ist¹¹⁴, lässt sich ein Einklang mit der abkommensrechtlichen Verteilungsentscheidung herstellen¹¹⁵. Der Umstand, dass eine Reihe von Abkommen gesonderte Regeln für den Wohn-

107 EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de *Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-240.

108 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409.

109 Diese territoriale Zuordnung stiller Reserven stößt weitgehend auf Zustimmung, vgl. etwa *W. Schön*, IStR 2004, 289 (296).

110 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rz. 37.

111 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rz. 41.

112 Noch offen gelassen in BFH v. 17.12.1997 – I B 108/97, BStBl. II 1998, 558 (559); jetzt aber BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, DStR 2008, 2154 (2155); *A. Musil*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, Berlin 2000, S. 77 f.

113 *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 5.399, jedenfalls soweit die Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nicht ausdrücklich auf den Wertzuwachs nach Zuzug beschränken.

114 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rz. 46.

115 Hierzu im Einzelnen *E. Reimer* in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 13 Rz. 199 ff.

sitzwechsel aufweisen¹¹⁶, spricht allerdings, wenn man diesen nicht allein deklaratorische Wirkung beimisst, gegen eine derartige Interpretation von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA¹¹⁷. Fehlt es an einer solchen Regelung, ließe sich allenfalls aus dem Umstand einer eigenen Wegzugsregel des Zuzugsstaates eine Art stillschweigender einvernehmlicher Abkommensergänzung folgern.

Der Gerichtshof hat bisher nur über die Behandlung im Wegzugsstaat entschieden. Nach Ansicht des BFH¹¹⁸ implizieren die Entscheidungen jedoch, dass der Zuzugsstaat verpflichtet ist, seinen Besteuerungsanspruch entsprechend zurückzunehmen. Die EG-vertragliche Grundlage dieser Schlussfolgerung ist allerdings zweifelhaft. Setzt der Zuzugsstaat bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns stets die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten an, ließe sich ein Diskriminierungsvorwurf allenfalls unter dem Gesichtspunkt unzulässiger Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte erheben. Ob und in welchem Umfang statt der Anschaffungskosten der Verstrickungswert angesetzt werden müsste, ließe sich zudem nicht allgemein, sondern nur in Abhängigkeit zu den Regeln des Wegzugsstaates bestimmen.

Unberücksichtigt geblieben ist bisher, dass die Rechtsprechung des EuGH zum Wegzug zu Widersprüchen im Verhältnis zur Rechtsprechung zu grenzüberschreitenden Ausschüttungen führt. Ausschüttung und Anteilsveräußerung stellen – jedenfalls bezüglich der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft – äquivalente Formen des Transfers von Gewinnen der Kapitalgesellschaft auf die Ebene des Anteilseigners dar¹¹⁹. Beruhen die stillen Reserven in den Anteilen auf nicht ausgeschütteten Gewinnen der Kapitalgesellschaft und schüttet die Gesellschaft den Gewinn nach Wegzug des Anteilseigners aus, partizipiert der Staat der ausschüttenden Gesellschaft (der Wegzugsstaat) maximal in Höhe des abkommensrechtlich vereinbarten Quellenabzugs. Einen weitergehenden Besteuerungsanspruch kann er ebenso wenig auf das Territorialitätsprinzip stützen, wie den Ausschluss der Anwendung körperschaftsteuerlicher Entlastungssysteme bei der Erhebung des Quellenabzugs. Wird der thesaurierte Gewinn dagegen durch Anteilsveräußerung nach Wegzug realisiert, soll der Wegzugsstaat ein sehr viel weitergehendes Besteuerungsrecht auf das Territorialitätsprinzip stützen können, das es ihm erlaubt, den auf die thesaurierten Gewinne der Kapitalgesellschaft entfallenden Veräußerungsgewinn voll – und unter Ausschluss des (neuen) Ansässigkeitsstaates – zu besteuern. Mit der Reservenverdoppelung in den Anteilen scheint sich auch das Besteuerungsrecht des Quellenstaates zu verdoppeln.

116 Vgl. die Übersicht bei E. Reimer in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 13 Rz. 225.

117 So auch H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, § 5.399 u. § 16.401.

118 BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, DStR 2008, 2154 (2156); zweifelnd J. Intemann, NWB 2008, Fach 2, 10106.

119 BT-Drucks. 14/2683, 96; jedenfalls für offene Rücklagen U. Prinz, FR 1999, 1265 (1271); und ausführlich M. Desens, Das Halbeinkünfteverfahren, Köln 2004, S. 132–147.

b) Steuernachteile bei Veräußerung an beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner, § 50c EStG a. F.

Die Wegzugsbesteuerung und die hierzu ergangene Judikatur des EuGH betrifft stille Reserven, die während der *unbeschränkten* Steuerpflicht des Anteilseigners entstanden sind¹²⁰. Offengeblieben ist dagegen auch in der Rechtssache Bouanich¹²¹, die die Veräußerungsgewinnbesteuerung gebietsfremder Anteilseigner zum Gegenstand hatte, welche europarechtlichen Schlussfolgerungen sich aus der abkommensrechtlichen Zuweisung der Besteuerungsrechte in Art. 13 Abs. 5 OECD-MA für Besteuerungsnachteile ergeben, die *beschränkt* steuerpflichtigen Veräußerern erwachsen.

In der Regel wird der Sitzstaat der Kapitalgesellschaft, deren Anteile veräußert werden, den Veräußerungsgewinn wegen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nicht besteuern, so dass eine Benachteiligung gebietsfremder Anteilsveräußerer im Quellenstaat nicht eintritt. Kommt es aber zu einer Erfassung des gebietsfremden Veräußerers, z. B. weil die von ihm realisierten Wertsteigerungen in Dividenden umqualifiziert werden, so bedarf dies der Rechtfertigung¹²². Eine ähnliche Wirkung, wenn auch vermittelt über die Benachteiligung des Erwerbers, erzeugte § 50c EStG a. F., der ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen nach Erwerb einer Beteiligung von einem nicht zur Abschreibung berechtigten (in der Regel nichtansässigen)¹²³ Anteilseigner ausschloss und in der Rechtssache Glaxo dem EuGH vorliegt¹²⁴. Der vorlegende Erste Senat des BFH hat § 50c EStG ausschließlich als Vorschrift zur Vermeidung von Umgehungen des Ausschlusses nichtansässiger Anteilseigner vom früheren Körperschaftsteueranrechnungsverfahren für Dividenden angesehen, so dass parallel zur Rechtssache Burda davon auszugehen wäre, dass § 50c EStG mit dem Vorrecht des Quellenstaates gerechtfertigt werden kann. In Wirklichkeit handelt es sich jedoch um eine Maßnahme zur Sicherung der Einmalbesteuerung von Veräußerungsgewinnen¹²⁵. Dass § 50c Abs. 1 EStG in unmittelbarem Kontext nicht mit der Ausschüttungsbesteuerung, sondern der Veräußerungsgewinn-

120 § 6 AStG macht eine 10jährige unbeschränkte Steuerpflicht des Anteilseigners zur Voraussetzung. Darüberhinaus sieht § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG vor, dass, wenn dem Anteilseigner die Anteile bereits vor Zuzug nach Deutschland steuerlich zuzurechnen waren, für die Ermittlung der in Deutschland steuerpflichtigen stillen Reserven statt der Anschaffungskosten nur der Wert anzusetzen ist, der keiner § 6 AStG vergleichbaren Steuer in dem Staat, aus dem der Anteilseigner zugezogen ist, unterlegen hat.

121 EuGH v. 19.1.2006 – Rs. C-265/04 – Bouanich, EuGHE 2006, I-923.

122 EuGH v. 19.1.2006 – Rs. C-265/04 – Bouanich, EuGHE 2006, I-923 Rz. 31 ff.

123 Dabei lässt der Umstand, dass das Verbot der Teilwertabschreibung auch beim Erwerb vom steuerbefreiten gebietsansässigen Veräußerer eingreift, den Diskriminierungsvorwurf nicht entfallen, vgl. EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179 Rz. 28; vergleichbar EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97 – Eurowings, EuGHE 1999, I-7447 Rz. 39 f.

124 BFH v. 23.1.2008 – I R 21/06, IStR 2008, 443.

125 Kempf/Jorewitz, IStR 2008, 787 (790); ferner I. van Lishaut, DB 1997, 2190 (2193); Prinz/van Lishaut, FR 1998, 1105 (1107).

besteuerung stand, wird durch R 227d Abs. 3 Satz 2 EStR bestätigt, wonach – trotz fehlender Anrechnungsberechtigung des Veräußerers – der Sperrbetrag des § 50c EStG auf der Grundlage von § 163 AO um den Betrag zu mindern war, der nachweislich von einem früheren Anteilseigner im Inland als Veräußerungsgewinn versteuert worden war¹²⁶.

Ordnet man § 50c EStG damit entgegen des Vorabentscheidungsersuchens des BFH richtigerweise als eigenständige Vorschrift zur Abstimmung der Besteuerungsebenen und Sicherung der Einmalbesteuerung im Veräußerungsfall ein, scheidet eine Rechtfertigung unter dem Gesichtspunkt der Wahrung der Ausgewogenheit der Verteilung der Besteuerungsrechte jedenfalls auf der Grundlage des OECD-MA aus. Im Fall der Gewinnrealisierung durch Anteilsveräußerung gibt es – unabhängig von dem im Ausschüttungsfall zugrunde liegenden Körperschaftsteuersystem – weder ein Vorrecht des Quellenstaates noch eine automatische Beteiligung beider Staaten. Vielmehr weist Art. 13 Abs. 5 OECD-MA – wie dargelegt – dem Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zu¹²⁷. Genau entgegengesetzt zum Ausschüttungsfall steht im Rahmen der Veräußerungsgewinnbesteuerung der erste Besteuerungszugriff auf noch nicht ausgeschüttete offene Rücklagen und stille Reserven dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zu.

VI. Resümee

Die Analyse der Rechtsprechung des EuGH zur Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner zeigt ein ambivalentes Bild. Auch wenn die Rechtsprechung einige Fortschritte gemacht hat, sind viele Fragen internationaler Doppelbesteuerung und Doppelbelastung im Zusammenhang mit der Besteuerung grenzüberschreitender Betätigung von Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner nach wie vor ungeklärt. Insbesondere in den Fällen, in denen erst das Zusammentreffen zweier Steuersysteme zu einer Benachteiligung der grenzüberschreitenden Tätigkeit führt, ist weitgehend unklar, wie der Konflikt aufzulösen ist¹²⁸.

Zudem lässt sich, auch wenn der Ausgangsposition eines Vorrechts des Quellenstaates aus nutzentheoretischer Sicht zugestimmt werden kann, kein in sich geschlossenes System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften gewin-

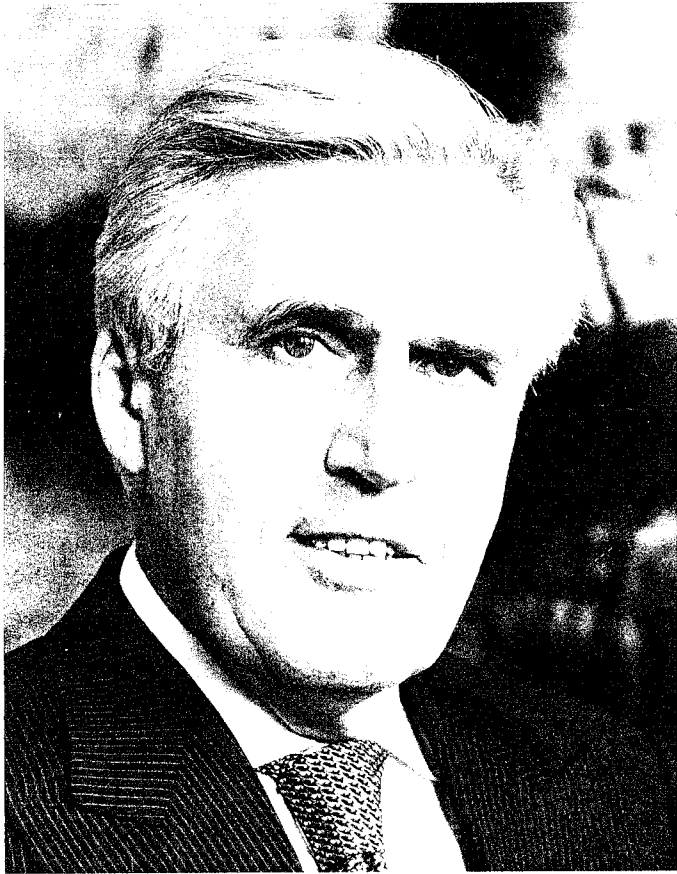
¹²⁶ Noch deutlicher belegt die Einfügung von § 50c Abs. 11 EStG, dass das Verbot der Teilwertabschreibung nicht in Zusammenhang mit der Anrechnungsberechtigung im Ausschüttungsfall steht, sondern in Zusammenhang mit der Steuerpflicht im Veräußerungsfall. Die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung hat nicht die Funktion der Neutralisation der auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft erhobenen Körperschaftsteuer, sondern korrespondiert mit der Besteuerung des Veräußerungsgewinns und neutralisiert diese, so auch G. Roderburg, Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuersystem, Berlin 2005, 288 Fn. 850 mit Kritik an der lediglich zeitversetzten Neutralisation.

¹²⁷ Zutreffend Kempf/Jorewitz, IStR 2008, 787 (791).

¹²⁸ Die Kritik von W. Schön, IStR 2004, 289 (292) hat an Aktualität nichts eingebüßt.

nen. Die starke Abstützung der Rechtsprechung des EuGH auf dem existierenden Doppelbesteuerungsrecht trägt zudem Neutralitätsdefizite in die Rechtfertigungsdogmatik hinein und führt zu einer Verschärfung des Steuerwettbewerbs. Wenn wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte eine unterschiedliche Zuweisung von Besteuerungsrechten nach sich ziehen, eröffnet dies den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, den Ort der Versteuerung zu beeinflussen und damit das innerhalb der EU bestehende Steuergefälle auszunutzen. Indes ist es nicht Aufgabe des Gerichtshofs, für ein entscheidungsneutrales System der Kapitalgesellschaftsbesteuerung in der EU zu sorgen¹²⁹. Dies können nur die Mitgliedstaaten, etwa indem sie sich – wenn schon nicht auf eine gemeinsame körperschaftsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage – so wenigstens auf einheitliche Standards der Vermeidung rechtlicher und wirtschaftlicher Doppelbelastung einigen. Mutter-/Tochter-Richtlinie, Zins- und Lizenzrichtlinie und Fusionsrichtlinie sind ein Schritt in diese Richtung, auch wenn sie unter Neutralitätsaspekten verbesserungsbedürftig sind.

¹²⁹ Zum Verhältnis von zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit und wirtschaftlicher Effizienz s. J. Englisch, Dividendenbesteuerung, Köln 2005, S. 197, wonach Effizienzgesichtspunkte gegenüber Fragen der Verteilungsgerechtigkeit nachrangig sein sollen.



STEUER ZENTRIERTE RECHTS BERATUNG

FESTSCHRIFT FÜR
HARALD
SCHAUMBURG
ZUM 65. GEBURTSTAG

herausgegeben von

Wolfgang Spindler
Klaus Tipke
Thomas Rödder

2009

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Über Harald Schaumburg

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Harald Schaumburg*, geboren am 16. April 1944 in Königswinter, vollendet am 16. April 2009 sein 65. Lebensjahr.

Das Steuerrecht hat das berufliche Leben von *Harald Schaumburg* geprägt. Er war nach der Ausbildung an der nordrhein-westfälischen Landesfinanzschule in Nordkirchen (1966) zunächst im gehobenen Dienst der Finanzverwaltung tätig. Nachdem er 1968 das Abitur nachgeholt hatte, begann er im Wintersemester 1968/69 das Studium der Rechtswissenschaften an der Universität zu Köln. Vom zweiten Semester bis zum Ersten juristischen Staatsexamen (1972) war *Harald Schaumburg* studentische Hilfskraft im Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln (Institutsdirektor war damals Klaus Tipke), danach bis 1975 Wiss. Assistent in diesem Institut. 1973 verfasste er seine Dissertation zum Thema „Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrsteuerrecht“. Das Zweite Staatsexamen folgte dann 1976.

Anfang 1976 rief Hans Flick Klaus Tipke in der Kölner Universität an und fragte ihn, ob er nicht eine für die Praxis geeignete Nachwuchskraft aus seinem Schülerkreis benennen könne. Nachdem *Harald Schaumburg* benannt worden war, nahm er seine Tätigkeit in der 1971 von Hans Flick und Rudolf Gocke gegründeten Sozietät auf. Ende 1977 wurde *Harald Schaumburg* Partner der Sozietät, 1994 wurde sie in Flick Gocke Schaumburg umbenannt. Seit 1994 hat *Harald Schaumburg* dort auch die führende und prägende Position eingenommen. In dieser Zeit hat sich Flick Gocke Schaumburg von einer Steuerrechts-Boutique mit etwa 20 Berufsträgern in Bonn zu einem führenden deutschen interdisziplinären steuerzentrierten Rechtsberatungsunternehmen mit etwa 200 Berufsträgern an den vier Standorten Bonn, Berlin, Frankfurt und München entwickelt, gilt nach einschlägigen Publikationen sogar als *die* führende deutsche Steuerrechtspraxis. Zum Mandantenkreis gehören in- und ausländische Konzerne, bedeutende national und international tätige Familienunternehmen, vermögende Privatleute und Familien, Stiftungen, öffentliche und gemeinnützige Institutionen.

Harald Schaumburg hat in die Entwicklung von Flick Gocke Schaumburg einen großen Teil seiner bewundernswerten Schaffenskraft und Energie investiert. Dass er dabei so erfolgreich war, ist natürlich auf eine Vielzahl von Ursachen zurückzuführen. Herauszuheben ist aber insbesondere, dass er im besten Sinne unternehmerisch denkender Freiberufler ist. Er erledigt seine Beratungsaufgaben überwiegend höchstpersönlich, kann dabei seine überragenden Fachkenntnisse ausspielen und akquiriert und verantwortet seine Mandate weitgehend selbst. Stets hat er dabei das Ganze, das Unternehmen insgesamt, im Blick. *Harald Schaumburg* ist eine echte Beraterpersönlichkeit. Er ist in seiner Arbeit unabhängig. Er muss sich nicht anbiedern. Er vertritt nichts Unvertretbares, drängt seine Mandanten nicht in aussichtslose Prozesse. Qualitäts- und Professionalitätsstreben, Neugier, Freude an Veränderungen und zugleich

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-06041-1

©2009 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Einbandgestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann
Satz: A. Quednau, Haan
Druck und Verarbeitung: Kösel, Krugzell
Printed in Germany

Inhalt

	Seite
Über Harald Schaumburg	V
Verzeichnis der Autoren	XV

I.

Allgemeines Steuerrecht – Steuerpolitik

Dieter Birk	
Ordnungsmuster im Steuerrecht – Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen	3
Alfons Kühn/Harald Hendel/Jens Gewinnus/Alexander Neeser/ Brigitte Neugebauer/Bianca Blottko	
Steuerrechtsprechung und was der Gesetzgeber daraus macht	21
Joachim Lang	
Steuergerechtigkeit und Globalisierung	45
Heinrich Montag	
Entwicklungstendenzen der Steuerberatung im Konzern	65
Thomas Rödder	
Steuerzentrierte Rechtsberatung	87
Stephan Schauhoff	
Steuerzahlung als Sanktion für zweckwidriges Verhalten – Grundüberlegungen zu steuerrechtlichen Lenkungsnormen	95
Heide Schaumburg	
Die mündliche Verhandlung vor dem Finanzgericht	111
Jürgen Schmidt-Troje	
Vertrauensschutz und Rechtsprechungsänderung – Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 zur Vererblichkeit des Verlustabzugs	133
Roman Seer	
Steuerverfahrensrechtliche Bewältigung grenzüberschreitender Sachverhalte	151
Wolfgang Spindler	
Der Bundesfinanzhof und das Bundesverfassungsgericht im Zusammenwirken für ein verfassungskonformes Steuerrecht	169
Klaus Tipke	
Steuerberatung – auf rechtsunsicherem Fundament	183

Inhalt	Seite
II. Unternehmenssteuerrecht	
Eugen Bogenschütz Ertragsteuerliche Besonderheiten von Derivaten	209
Georg Crezelius Steuerrechtsfragen der atypisch stillen Gesellschaft	239
Ewald Dötsch Verlustnutzung bei Körperschaften	253
Stephan Eilers Die Zinsschranke in der Finanzmarktkrise	275
Ullrich Fechner/Hans Lethaus Die optional transparente Besteuerung der GmbH, ein Ausweg aus der GmbH & Co. KG?	287
Brigitte Fischer Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG – Bewertung aus Sicht eines international tätigen deutschen Personengesellschaftskonzerns ..	319
Rudolf Gocke/Matthias Rogall Gesellschafterdarlehenskonten in der Personengesellschafts- besteuerung	345
Joachim Hennrichs Bilanzierung und Bewertung eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach BilMoG, Steuerbilanzrecht und IFRS	367
Oliver Hötzel Bilanzielle Konsequenzen der Übernahme nicht passivierter Verbindlichkeiten beim Unternehmenserwerb	387
Rainer Hüttemann Steuerliche Aspekte der Corporate Social Responsibility von Unternehmen	405
Ursula Ley Die steuerliche Behandlung des Verkaufs von Anteilen an Personen- gesellschaften – ein steuerliches up-date	423
Steffen Neumann Die Innengesellschaft innerhalb der körperschaft- und gewerbe- steuerlichen Organschaft	445
Ulrich Prinz Körperschaftsteuerliches Gewinnminderungsverbot bei qualifizierten Gesellschafterdarlehen – unsystematisch und fragwürdig, aber gestaltbar	459

Inhalt	Seite
Andreas Schumacher Mehr- und Minderabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 und 4 KStG im Rahmen von Umwandlungen	477
Martin Strahl Umgekehrte und mitunternehmerische Betriebsaufspaltung als Gestaltungsmodelle unter besonderer Berücksichtigung der Unternehmensteuerreform 2008	493
Jochen Thiel Die Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) – ein krasser Wertungswiderspruch im Körperschaftsteuerrecht	515
III. Internationales Steuerrecht	
Hubertus Baumhoff Die steuerliche Bewertung von Transferpaketen bei grenzüber- schreitenden Funktionsverlagerungen	541
Jens Blumenberg Steuerfragen im Zusammenhang mit der Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft	559
Gottfried E. Breuninger Die „Zentralfunktion des Stammhauses“ bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen	587
Klaus-Dieter Drüen Möglichkeiten und Grenzen einer gesetzlichen Limitation der Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern	609
Guido Förster Ausländische Anteilseigner bei der Umwandlung von Kapital- gesellschaften in Personenunternehmen	629
Markus Frischmuth Die Leiden des jungen § 1 AStG aus Unternehmenssicht	647
Gerrit Frotscher Zur Zulässigkeit des „Treaty Override“	687
Wolfgang Haas Funktionsverlagerung – Verhältnis zu DBAs	715
Anton Hauck Zur Reichweite des internationalen Korrespondenzprinzips	741
Norbert Herzig Europäisierung und Internationalisierung der steuerlichen Gewinnermittlung	751

Inhalt	Seite
Johanna Hey Vorrecht des Quellenstaates und binnenmarktkonforme Besteuerung von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union	767
Bernd Jonas Das Volumen von Steuersubstratverlagerungen in Outbound-Fällen . . .	793
Stefan Köhler Der Wegzug von Unternehmen und Unternehmensteilen in die EU . . .	813
Norbert Krawitz/Jens Kalbitzer Der internationale Erb- und Schenkungsfall als Auslöser der Wegzugsbesteuerung	835
Heinz-Klaus Kroppen Funktionsverlagerung nach dem neuen § 1 Abs. 3 AStG	857
Michael Lang Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA	879
Reinhard Leitner Deutsche Unternehmensteuerreform 2008 und ihre Auswirkungen auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich	889
Rolf Möhlenbrock Die Behandlung einer britischen „Schein“-Limited im deutschen Recht	913
Gert Müller-Gatermann Das SStEG im Überblick – Entstrickung und Verstrickung sowie neues Umwandlungssteuerrecht	939
Klaus Sieker Inländische Ertragsbesteuerung von Beteiligungen an ausländischen REITs	957
Franz Wassermeyer Eigenhändler versus Kommissionär im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht	971
Berthold Welling Die Funktionsverlagerungsbesteuerung im Lichte der OECD- Äußerungen	985
 IV. Erb-schaftsteuerrecht/Erbfolge	
Hans Flick Die Kunst des Mandantengesprächs in Fragen der Unterne-hmer- nachfolge	997

Inhalt	Seite
Frank Hannes Testamentarisches Auffangnetz zur Verschonung unternehmerischen Vermögens	100
Bernd Noll Schenkungssteuerliche Fragen bei der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften im Lichte aktueller Entwicklungen	102
Christian von Oertzen Der erbschaftsteuerliche Poolvertrag gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG – Ein Beispiel interdisziplinärer Beratung	104
Detlev J. Piltz Das neue ErbStG im Spiegel des Gleichheitsgebots (Art. 3 GG)	105
Michael Schmitt Der mühsame Weg zu einem neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungs- recht	107
 V. Verkehrsteuerrecht/Verbrauchsteuerrecht	
Stefan Behrens Zur Relevanz der Fiktion von Grundstückserwerben bei Anteils- geschäften im Grunderwerbsteuerrecht	110
Hans Nieskens Intra-community supplies: eine kritische Analyse zum Zeitpunkt und Ort grenzüberschreitender Warenbewegungen	114
Wolfram Reiß Unternehmensumstrukturierungen und Umsatzsteuer	116
Christoph Wäger Organschaft im Umsatzsteuerrecht	118
Matthias Winter Umsatzsteuer: Nichtsteuerbare Vermögensübertragungen bei Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit	121
 VI. Steuerstrafrecht	
Wolfgang Joecks Klimawandel	122
Roman Leitner Das österreichische Bankgeheimnis – Bollwerk im deutschen Steuerstrafverfahren?	123

	Seite
Karsten Randt	
Reichweite und Grenzen der steuerlichen Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht	1255
Franz Salditt	
Herausforderung – aktuelle politische und andere Erwartungen an das Steuerstrafrecht	1269
 VII. Gesellschaftsrecht – Konzernrecht	
Mathias Habersack	
Aufsteigende Kredite nach MoMiG	1291
Marcus Lutter	
Corporate Governance in Deutschland – der große Sprung	1307
Reinhard Pöllath/Vanessa Döring	
Haftung der Geschäftsführung von Stiftung und Verein – Untersuchung, Durchsetzung, Vorbeugung	1317
Hans-Joachim Priester	
Abhängigkeitsbericht bei isoliertem Verlustdeckungsvertrag?	1327
Stefan Simon	
Verschmelzung und Spaltung unter Verzicht auf Anteilsgewährung – Rechtliche, steuerliche und bilanzielle Überlegungen zu §§ 54 Abs. 1 Satz 3, 68 Abs. 1 Satz 3 UmwG	1341
Schriftenverzeichnis Harald Schaumburg	1359
Stichwortverzeichnis	1365

Verzeichnis der Autoren

- Prof. Dr. Hubertus Baumhoff
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner, Flick Gocke Schaumburg, Bonn,
Honorarprofessor an der Universität Siegen
- Dr. Stefan Behrens
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Partner, Clifford
Chance, Frankfurt
- Prof. Dr. Dieter Birk
Universitätsprofessor, Professur für Öffentliches Recht unter besonderer
Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts, Westfälische Wilhelms-
Universität Münster
- Bianca Blottko
Diplom-Finanzwirtin, Referatsleiterin Steuern in der EU, EU-Institutionen,
EU-Haushalt, EuGH-Verfahren, Deutscher Industrie- und Handelskammer-
tag, Brüssel
- Dr. Jens Blumenberg
Steuerberater, Partner, Linklaters LLP, Frankfurt
- Eugen Bogenschütz
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner, Allen & Overy LLP, Frankfurt
- Dr. Gottfried E. Breuninger
Rechtsanwalt, Partner, Allen & Overy LLP, München
- Prof. Dr. Georg Crezelius
Universitätsprofessor, Lehrstuhl für Steuerrecht, Universität Erlangen/
Bamberg
- Vanessa Döring
P+P Pöllath + Partners Attorneys-at-Law Tax Advisors, München
- Ewald Dötsch
Referent Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Internationales Steuerrecht
und Umwandlungssteuerrecht bei der Oberfinanzdirektion Koblenz
- Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen
Universitätsprofessor, Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht, Heinrich-
Heine-Universität Düsseldorf
- Dr. Stephan Eilers, LL.M. (Tax)
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner, Freshfields Bruckhaus
Deringer LLP, Köln
- Dr. Ullrich Fechner
Rechtsanwalt, Boehringer Ingelheim, Ingelheim am Rhein