

# PRAXIS EUROPARECHT

**Dr. Jan Sedemund**

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn

## **Europäisches Ertragsteuerrecht**



Nomos



# Inhalt

Vorwort .....	5
Abkürzungsverzeichnis .....	15
<b>1. Kapitel: Einführung</b> .....	<b>19</b>
A. Entstehung und Entwicklung der Europäischen Union .....	19
B. Entwicklungsstationen der EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet der direkten Steuern .....	21
C. Rechtsquellen des Gemeinschaftsrechts .....	22
I. Primäres Gemeinschaftsrecht .....	22
1. Die Gründungsverträge .....	23
2. Die allgemeinen Rechtsgrundsätze .....	23
3. Das gemeinschaftsrechtliche Gewohnheitsrecht .....	24
II. Sekundäres Gemeinschaftsrecht .....	24
1. Verordnungen .....	25
2. Richtlinien .....	25
3. Entscheidungen .....	27
4. Empfehlungen und Stellungnahmen .....	27
5. Andere Rechtsakte .....	27
III. Verhältnis zwischen Primärrecht und Sekundärrecht .....	27
D. Andere „Europäische“ Rechtsquellen .....	28
E. Rechtsetzung und Gewaltenteilung in der Europäischen Union .....	28
I. Das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung .....	29
II. Für die Gewaltenteilung wichtige Organe und ihre Funktion .....	29
1. Der Ministerrat .....	30
2. Der Europäische Rat .....	30
3. Das Europäische Parlament .....	30
4. Die Kommission .....	31
5. Der EuGH .....	31
III. Der Rechtsetzungsprozess in der EU .....	32
1. Anhörungsverfahren .....	32
2. Mitentscheidungsverfahren .....	33
3. Zusammenarbeitsverfahren .....	33
4. Zustimmungsverfahren .....	34
5. Rechtsetzung durch Rechtsprechung .....	34
F. Das Verhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht .....	34
I. Die Meinung des Europäischen Gerichtshofs .....	35
II. Die Meinung des Bundesverfassungsgerichts .....	35
III. Ergebnis für das Europäische Ertragsteuerrecht .....	36
<b>2. Kapitel: Rechtsgrundlagen eines Europäischen Ertragsteuerrechts</b> .....	<b>37</b>
A. Die Grundfreiheiten als primärrechtliche Grundlage eines Europäischen Ertragsteuerrechts .....	37
I. Die Rechtsverbindlichkeit der Entscheidungen des EuGH .....	38
II. Die Auslegung der Grundfreiheiten .....	39
III. Der Aufbau der Grundfreiheiten .....	40
1. Grenzüberschreitender Bezug .....	40

2. Direkter Schutzbereich .....	42
a) Arbeitnehmerfreizügigkeit .....	43
Materieller Schutzbereich .....	43
Räumlicher Schutzbereich .....	43
Personeller Schutzbereich .....	44
b) Niederlassungsfreiheit .....	44
Materieller Schutzbereich .....	44
Räumlicher Schutzbereich .....	46
Personeller Schutzbereich .....	46
c) Kapitalverkehrsfreiheit .....	48
Materieller Schutzbereich .....	48
Räumlicher Schutzbereich .....	48
Personeller Schutzbereich .....	50
d) Dienstleistungsfreiheit .....	50
Materieller Schutzbereich .....	50
Räumlicher Schutzbereich .....	51
Personeller Schutzbereich .....	51
3. Exkursus: Mittelbare Reichweite der Grundfreiheiten .....	51
a) Im EG direkt angelegte Ausdehnung des Schutzbereiches .....	51
b) Erstreckung der Grundfreiheiten auf den EWR-Raum .....	52
Die EFTA .....	52
Das EWR-Abkommen .....	53
c) Wirkung für die Schweiz? .....	54
d) Mittelbare Wirkung der Grundfreiheiten aufgrund von Antidiskriminierungs-klauseln nach DBA .....	56
Grundsätzliches Verhältnis von DBA-Regelungen zu „einfachgesetzlichen“ Steuernormen .....	56
Kein Meistbegünstigungsstandard aufgrund der Grundfreiheiten .....	57
Keine Ausweitung der Grundfreiheiten durch europarechtskonforme Auslegung der DBA .....	59
Zusammenspiel von Diskriminierungsverboten nach DBA und Grundfreiheiten .....	59
4. Zeitlicher Geltungsbereich .....	61
a) Grundsätzlicher Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Grundfreiheiten .....	61
Arbeitnehmerfreizügigkeit .....	62
Niederlassungsfreiheit .....	62
Dienstleistungsfreiheit .....	62
Kapitalverkehrsfreiheit .....	62
b) Versetzte Wirkung für später beigetretene Mitgliedstaaten .....	65
c) Zeitlich begrenzte Wirkung der Grundfreiheiten nur im Ausnahmefall .....	65
5. Die potentielle Relevanz der Normenkonkurrenz der Grundfreiheiten .....	68
a) Abgrenzungsversuche .....	68
Arbeitnehmerfreizügigkeit versus Niederlassungsfreiheit .....	69
Arbeitnehmerfreizügigkeit versus Dienstleistungsfreiheit .....	69
Arbeitnehmerfreizügigkeit versus Kapitalverkehrsfreiheit .....	69
Niederlassungsfreiheit versus Dienstleistungsfreiheit .....	69
Niederlassungsfreiheit versus Kapitalverkehrsfreiheit .....	69
Dienstleistungsfreiheit versus Kapitalverkehrsfreiheit .....	70
b) Parallele Anwendbarkeit von Kapital- und Niederlassungsfreiheit? .....	71

c) Aufheben der Dienstleistungsfreiheit als Subsidiärnorm .....	74
6. Eingriff .....	75
7. Rechtfertigung .....	78
a) Allgemeine Voraussetzungen .....	78
b) Spezifische Rechtfertigungsaspekte im Steuerrecht .....	79
Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle .....	80
Das Prinzip der steuerlichen Kohärenz .....	80
Territorialitätsprinzip .....	83
Verhinderung der Steuerflucht .....	84
Die gerechte Aufteilung des Steueraufkommens .....	84
8. Wirkungsweise .....	85
a) Inhaltlich eindeutig EU-Ausländer diskriminierende nationale Vorschriften .....	85
b) Nationale Vorschriften mit Interpretationsspielräumen .....	85
c) Isoliert inländische Gesellschaften begünstigende Vorschriften .....	86
IV. Dogmatische Grundpositionen des EuGH im Bereich des Ertragsteuerrechts .....	86
B. Richtlinien als sekundärrechtliche Grundlage eines Europäischen Ertragsteuerrechts .....	89
I. Die Auslegung von sekundärem Gemeinschaftsrecht im Bereich der Ertragsteuern in der Rechtsprechung des EuGH .....	89
II. Mutter-Tochter-Richtlinie .....	90
1. Entstehungsgeschichte .....	90
2. Rechtsgrundlage .....	91
3. Regelungsinhalt .....	91
a) Erfasste Situationen .....	91
b) Gesellschaft eines Mitgliedstaates .....	93
c) Betriebsstätte .....	94
d) Muttergesellschaft .....	94
e) Tochtergesellschaft .....	94
f) Gewinnausschüttungen .....	94
g) Rechtsfolge .....	95
h) Ausschluss des Abzugs von Beteiligungskosten .....	96
i) Sonderregeln für hybride Gesellschaften .....	96
4. Umsetzung in nationales Ertragsteuerrecht .....	97
a) Quellensteuerbefreiung .....	97
b) Schachtelprivileg .....	97
c) Sonderproblem: Verdeckte Gewinnausschüttungen .....	98
III. Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie .....	98
1. Entstehungsgeschichte .....	99
2. Rechtsgrundlage .....	99
3. Regelungsinhalt .....	100
a) Grundprinzip Quellensteuerbefreiung .....	100
b) Quellenregelung .....	100
c) Zinsen und Lizenzgebühren .....	100
d) Arm's length Beschränkung .....	101
e) Nutzungsberechtigter .....	101
f) Unternehmen .....	101
g) Betriebsstätte .....	102
h) Verbundene Unternehmen .....	102
i) Missbrauchsregelung .....	102

j) Verfahrensrechtliche Bestimmungen .....	102
k) Räumlicher Geltungsbereich .....	103
l) Übergangsregelungen für bestimmte Mitgliedstaaten .....	103
4. Umsetzung in nationales Ertragsteuerrecht .....	104
IV. Fusionsrichtlinie .....	105
1. Entstehungsgeschichte .....	105
2. Rechtsgrundlage .....	106
3. Regelungsinhalt .....	106
a) Grundprinzip .....	106
b) Begünstigte Rechtsformen .....	106
c) Begünstigte Vorgänge .....	107
Fusion .....	107
Spaltung .....	108
Abspaltung .....	108
Einbringung von Unternehmensteilen .....	108
Austausch von Anteilen .....	108
Sitzverlegung .....	109
d) Mindestanforderung: Übergang Teilbetrieb .....	113
e) Rechtsfolgen .....	113
Fusion, Spaltung, Abspaltung und Austausch von Anteilen .....	113
Einbringung von Unternehmensteilen .....	114
Sonderfall Betriebsstätte .....	114
Sitzverlegung .....	115
f) Sonderregelungen für hybride Gesellschaften .....	115
g) Umsetzungsfristen .....	117
4. Europarechtswidrigkeit der Fusionsrichtlinie? .....	117
5. Umsetzung in nationales Ertragsteuerrecht .....	118
V. Zinsertragsrichtlinie .....	118
1. Entstehungsgeschichte .....	118
2. Rechtsgrundlage .....	119
3. Regelungsinhalt .....	119
a) Grundidee Informationsaustausch .....	119
b) Anwendungsbereich Zinserträge .....	119
c) Definition der Zahlstelle .....	120
d) Definition des wirtschaftlichen Eigentümers .....	120
e) Zweistufiges Informationssystem .....	121
f) Quellensteuer statt Information: Übergangsbestimmungen für Belgien, Luxemburg und Österreich .....	122
g) Verzögertes Inkrafttreten und auf die Richtlinie bezogene Abkommen mit Drittstaaten .....	122
4. Umsetzung in nationales Ertragsteuerrecht .....	125
VI. Amtshilferichtlinie .....	126
1. Entstehungsgeschichte .....	126
2. Rechtsgrundlage .....	127
3. Regelungsinhalt .....	127
a) Erfasste Steuerarten .....	127
b) Drei verschiedene Auskunftsarten .....	127
Auskunft auf Ersuchen .....	127
Automatischer Auskunftsaustausch .....	128

Spontaner Auskunfts austausch .....	128
c) Verfahrensvorschriften .....	128
Verfahrensmaxime Beschleunigung .....	128
Zustellung von Informationen .....	128
Hinzuziehung von Steuerbeamten des ersuchenden Mitgliedstaates .....	129
Wahrung des Steuergeheimnisses .....	129
Keine Begründung einer eigenständigen Ermittlungskompetenz .....	129
Auskunftsverweigerungsrecht .....	129
d) Zuständige Behörde .....	130
e) Verhältnis zu weitergehenden Verpflichtungen .....	130
4. Umsetzung in nationales Ertragsteuerrecht .....	130
C. Das Schiedsübereinkommen .....	131
I. Entstehungsgeschichte .....	131
II. Rechtsgrundlage .....	132
III. Regelungsinhalt .....	132
1. Anwendungsbereich Gewinnkorrekturen .....	132
2. Verfahren .....	133
a) 1. Schritt: Benachrichtigungspflicht .....	133
b) 2. Schritt: Einleitung des Verständigungsverfahrens .....	133
c) 3. Schritt: Einsetzung des Beratenden Ausschusses .....	133
d) 4. Schritt: Entscheidung der zuständigen Behörden .....	134
<b>3. Kapitel: Überprüfung einzelner Vorschriften des deutschen Ertragsteuerrechts ..</b>	<b>135</b>
A. Außensteuergesetz (AStG) .....	135
I. § 1: Ergebniskorrektur .....	135
II. § 2: Erweitert beschränkte Steuerpflicht .....	137
III. § 6: Wegzugbesteuerung .....	138
IV. §§ 7 ff: Hinzurechnungsbesteuerung .....	140
V. § 15: Besteuerung von Stiftungen .....	141
VI. §§ 16, 17: Erhöhte Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten .....	142
VII. § 20: „Treaty Override“ durch Anrechnung statt Freistellung .....	143
B. Einkommensteuergesetz (EStG) .....	143
I. § 1 Abs. 3, § 1 a: Privilegien der unbeschränkten Steuerpflicht .....	143
1. Starre 90 % Grenze .....	144
2. Anwendbarkeit der Zusammenveranlagungsregelungen auf fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtige .....	145
II. § 2 a: Einschränkung der Verlustnutzung .....	145
1. Absatz 1 und 2: Insbesondere Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten, der Veräußerung ausländischer Kapitalgesellschaften, gewerblichen Beteiligungen und der Vermietung und Verpachtung ausländisches Grundvermögens ..	146
2. Absatz 3 und 4: Verlustberücksichtigung und „Recapture“ bei späteren Gewinnen? .....	148
III. § 3: Beschränkung von sachlichen Steuerbefreiungen auf Steuerinländer .....	148
IV. § 3 c: Abzugsverbot für Aufwendung, die im Zusammenhang mit steuerbefreiten Einkünften stehen .....	148
V. § 4 Abs. 1 Satz 2: Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten .....	149
VI. § 6 Abs. 5: Steuerneutrale Überführung von Betriebsvermögen .....	149
VII. § 6 b: Reinvestitionsrücklagen .....	150

## Inhalt

VIII. § 10 Abs. 1 Nr. 6: Beschränkung des Abzugs von Steuerberatungskosten	150
IX. § 10 Abs. 1 Nr. 9: Abzug von Schulgeld für inländische Bildungseinrichtungen	150
X. § 16 Abs. 3: Aufgabebesteuerung bei Betriebsverlagerung ins Ausland	151
XI. § 17 Abs. 1: Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle	151
XII. § 34 c: „Per Country Limitation“ Beschränkung der Anrechnung ausländischer Einkommensteuer	151
XIII. § 36 Abs. 2 Satz 2 aF: Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach den Grundsätzen des Anrechnungsverfahrens	152
C. Gewerbesteuergesetz (GewStG)	152
I. § 2: Gewerbesteuerliche Organschaft	152
II. § 8: Gewerbesteuerliche Hinzurechnung	153
III. § 9 Nr. 7: Beschränkung der Freistellung von Dividenden	153
D. Körperschaftsteuergesetz (KStG)	153
I. § 1: Steuerliche Qualifizierung von doppelansässigen Kapitalgesellschaften	153
II. § 8 a: Gesellschafterfremdfinanzierung	155
1. Deutsche Muttergesellschaften	155
2. Ausländische Muttergesellschaften	156
III. § 8 b: Schachtelprivileg für Dividenden	157
IV. § 11: Liquidationsbesteuerung	157
V. § 12: Liquidationsbesteuerung bei Sitzverlegung	158
VI. §§ 14 ff: Organschaft über die Grenze?	160
VII. § 26: Anrechnungsbeschränkung	161
E. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)	161
I. Geregelte Umwandlungsvorgänge	161
II. Unzureichende und fehlerhafte Umsetzung der Fusionsrichtlinie	162
1. Fehlerhafte Umsetzung	163
2. Umsetzungsdefizite und mangelnde Konformität mit den Grundfreiheiten	163
F. Ausblick auf das SEStEG	165
I. AStG	165
II. EStG	165
1. Korrespondenzprinzip: § 3 Nr. 40 Buchst. d	165
2. Entstrickung: § 4 Abs. 1 Satz 4; § 17 Abs. 5	166
3. § 50 d Abs. 3	166
III. KStG	166
1. Korrespondenzprinzip: § 8 b Abs. 1 Satz 2	166
2. Sitzverlegung: § 12 Abs. 3	166
IV. UmwStG	167
1. Hineinverschmelzung	167
2. Hinausverschmelzung	167
3. Nicht abzugsfähige Kosten: § 12 Abs. 2	167
4. Untergang von Verlustvorträgen: § 12 Abs. 3	168
5. Haltefristen	168
<b>4. Kapitel: Der Weg des nationalen Steuerpflichtigen zum EuGH</b>	169
A. Vorabentscheidungsverfahren	169
B. Vertragsverletzungsverfahren	171

<b>5. Kapitel: Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Steuerverfahrensrecht</b> .....	173
A. Primärrechtliche Vorgaben .....	173
I. Effektivitätsgebot .....	173
II. Äquivalenzgrundsatz .....	174
B. Sekundärrechtliche Regelungen .....	175
<b>6. Kapitel: Exkurs: Tax Incentives als verbotene Beihilfe?</b> .....	176
A. Begriff der Beihilfe .....	176
I. Begünstigung .....	176
II. Aus staatlichen Mitteln .....	176
III. Beschränkt auf bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige .....	176
IV. Wettbewerbsverfälschung .....	177
V. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten .....	177
B. Grundsätzliches Verbot .....	177
C. Ausnahmetatbestände .....	178
I. Artikel 87 Abs. 2 EG .....	178
II. Artikel 87 Abs. 3 EG .....	178
D. Beihilfeaufsicht durch die Kommission .....	179
I. Überprüfung bestehender Beihilferegulungen .....	179
II. Genehmigung neuer Beihilfen .....	179
III. Rückforderung rechtswidriger Beihilfen .....	180
E. Rechtsschutz .....	180
F. Verhältnis von Beihilfeverbot und Gleichbehandlungsanspruch aufgrund der Grundfreiheiten im steuerlichen Bereich .....	181
<b>7. Kapitel: Perspektiven eines Europäischen Ertragsteuerrechts</b> .....	182
A. Ruding Report 1992 .....	182
B. Monti-Bericht 1996 .....	182
C. Steuerpaket 1997/2003 .....	183
I. Der Verhaltenskodex .....	183
II. Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie und Zinsertragsrichtlinie .....	184
D. Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse .....	184
I. Ziel der Vereinheitlichung der steuerlichen Bemessungsgrundlage .....	185
II. Versuch der Schaffung einheitlicher Verrechnungspreisstandards .....	185
E. Fazit .....	185
<b>Quellennachweis</b> .....	187
Bücher und Festschriften .....	187
Aufsätze .....	189