

# Resümee

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang*

Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Einführung in das Thema</li><li>II. Europäische Steuergesetzgebung zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen</li><li>III. EU-Steuern</li><li>IV. Steuerpolitik im Rahmen der wirtschaftspolitischen Koordination in der EU</li><li>V. Europäischer Grundrechtsschutz im Steuerrecht</li><li>VI. Sachlicher, persönlicher und territorialer Anwendungsbereich der Grundfreiheiten</li><li>VII. Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>VIII. Missbrauchsbekämpfung, Aufteilung der Besteuerungshoheit und Kohärenz in der Rechtsprechung des EuGH</li><li>IX. Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des EuGH</li><li>X. Wegzug und Entstrickung</li><li>XI. Hinzurechnungsbesteuerung</li><li>XII. Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern</li><li>XIII. Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff</li><li>XIV. Verfahrensrechtliche Aspekte der steuerlichen Beihilfe</li><li>XV. Schlussbemerkung</li></ul> |
|--|--|

## I. Einführung in das Thema

*Rudolf Mellinshoff* stellt das Thema der 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (DStJG) in den allgemeinen politischen Rahmen. Die Entwicklung in Europa war in den letzten Jahren von schweren Krisen gekennzeichnet: Der Eurokrise folgte die Flüchtlingskrise und ein gegenüber der EU kritischer oder sogar ablehnender Trend. Rechtspopulistische oder sogar rechtsextreme Parteien sind in vielen Ländern auf dem Vormarsch.

Diese Krisen hatten aber auf dem Gebiet des Steuerrechts nicht zu Stillstand, sondern geradezu hektischer gesetzgeberischer Aktivität der EU-Organe geführt. Noch nie sind besonders auf dem Gebiet der direkten Steuern so viele sekundärrechtliche Regelungen innerhalb so kurzer Zeit erlassen worden. Die Rechtsprechung des EuGH hat in mancherlei

Hinsicht neue Wendungen genommen. Der Zeitpunkt, innezuhalten und eine Standortbestimmung vorzunehmen, ist daher ideal.

## **II. Europäische Steuergesetzgebung zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen**

*Johanna Hey* spannt in ihrem Beitrag zur europäischen Steuergesetzgebung den Bogen weit: Sie beginnt mit der Mehrwertsteuerharmonisierung und den Lehren, die man daraus ziehen hätte können. Vor allem das Einstimmigkeitsprinzip lähmt zielgerichtete politische Initiativen und versteinert die Rechtsentwicklung. Auf dem Gebiet der direkten Steuern schien das Richtlinienpaket aus dem Jahre 1990 auf den ersten Blick als Anzeichen für einen Durchbruch bei der Steuerharmonisierung, die damals gesetzten Maßnahmen erwiesen sich aber als punktuell und aus heutiger Sicht teilweise verfehlt. Der EuGH hat versucht, den Stillstand in der Steuerpolitik zu beseitigen. Seine Rechtsprechung war über lange Zeit darauf gerichtet, den Mitgliedsstaaten die Unzulässigkeit protektionistischer Maßnahmen in ihren nationalen Steuerrechtsordnungen zu verdeutlichen und auf diese Weise Handlungsdruck aufzubauen. Letztlich war er damit nur mäßig erfolgreich. Kriterien, nach denen die Steueraufteilung erfolgen soll, konnte er nicht entwickeln. Er brachte auch nicht die Kraft auf, aus den Grundfreiheiten ein generelles Verbot der Doppelbesteuerung abzuleiten. Vom EuGH aufgezeigte Diskriminierungen wurden von den Mitgliedsstaaten mitunter auch durch Schlechterstellung des Inlandssachverhalts beseitigt.

*Hey* arbeitet deutlich heraus, dass der Durchbruch erst kam, als sich die EU zum Advokaten der Fiskalinteressen gemacht hat. Nunmehr zeigen die Mitgliedsstaaten Einigungsbereitschaft. Die Gesetzgebung richtet sich nicht gegen die Mitgliedstaaten, sondern gegen die Steuerpflichtigen. Die Fiskalgesetzgebung zwingt die Staaten erstmals zur Schaffung von Eingriffstatbeständen zu Lasten der Steuerpflichtigen. Bei Umsetzung der GKKB würde sich diese Einseitigkeit auflösen. Allerdings sieht *Hey* diesen Schritt nicht als realistisch an. Die Bedenken gegen die Unbeweglichkeit des Richtlinienrechts und der Kompetenzverlagerung auf den EuGH sind zu groß.

Von zentraler Bedeutung für die Zukunft des europäischen Steuerrechts wird sein, wie die EU-Staaten mit dem Steuerwettbewerb umgehen. *Hey* weist darauf hin, dass die Fiskalinteressen der Staaten nicht durch den Binnenmarkt, sondern durch den Steuerwettbewerb und die fehlen-

de Koordinierung der Steuersysteme bedroht sind. Derzeit spricht die EU diesen Wettbewerb nur mittelbar an, indem sie die Freizügigkeit einschränkt. Sie folgt damit weitgehend Vorschlägen der OECD.

*Hey* schlägt stattdessen vor, den Steuerwettbewerb dadurch wirksam zu begrenzen, indem für den allgemeinen Körperschaftsteuersatz ein Steuersatzkorridor eingezogen wird. Realpolitisch hält sie das aber für wenig realistisch. Innerhalb einer Ländergruppe könnte aber sogar eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen gelingen. Um aber die Voraussetzungen für eine Harmonisierung zu schaffen, bedarf es eines funktionsfähigen Steuervollzugs. Anders als zuletzt sollten dabei aber nicht die Missbrauchsbekämpfung, sondern vielmehr allgemeine Maßnahmen der Verwaltungskooperation im Vordergrund stehen.

In der Diskussion spielt das Einstimmigkeitsprinzip eine große Rolle. Überlegungen werden angestellt, das Einstimmigkeitsprinzip im Steuerrecht *de lege ferenda* überhaupt aufzugeben oder schon *de lege lata* zu vermeiden, indem andere Rechtsgrundlagen für steuerrechtliche Maßnahmen gesucht werden. *Wolfgang Schön* schlägt vor, der durch das Einstimmigkeitsprinzip gegebenen Gefahr der Versteinerung dadurch entgegenzuwirken, indem sekundärrechtliche Vorschriften mit einer Sunset-Klausel versehen werden. *Hey* äußert Bedenken dahingehend, dass vielleicht manche rechtspolitische Anstrengungen dann gar nicht unternommen werden, wenn deren Proponenten wissen, dass sie möglicherweise die Rechtslage nicht nachhaltig verändern.

### III. EU-Steuern

*Hanno Kube* beschäftigt sich in seinem Beitrag mit der Zuständigkeit zur Ausgestaltung und Vereinnahmung von Steuern durch die EU. Ausgangspunkt ist der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung. Ausdrückliche Besteuerungskompetenzen der EU finden sich im Primärrecht nur an wenigen Stellen. Dazu gehörte die Montanumlage nach den Art. 49 und 50 EGKS und nach wie vor die Außenzölle, die umwelt- und energiepolitisch veranlassten Lenkungssteuern sowie die Regelungen über die Besteuerung von EU-Bediensteten. Eine fiskalisch motivierte Steuer wäre nach *Kube* durch keine dieser Grundlagen legitimiert. Das gilt auch für die Regelungen, auf deren Basis im Bereich der indirekten und direkten Steuern Harmonisierungsmaßnahmen gesetzt werden. Einzig primärrechtlich zulässige Finanzierungsquelle ist demnach das Eigenmittelsystem.

*Kube* sieht eine vorrangige Rolle der Mitgliedsstaaten beim demokratisch sensiblen Steuerzugriff. Die verfassungsrechtlichen Grenzen der fiskalischen Integration wären eng. Im Rahmen des bestehenden Integrationsgefüges gäbe es keine wesentlichen Besteuerungskompetenzen der EU. Die Ergänzung des Systems durch weitere steuerbasierte Eigenmittel ist möglich, aber voraussetzungsreich. Nach *Kube* sprechen die Gebote der steuerpolitischen Entscheidungsneutralität, der Transparenz und der hinreichenden demokratischen Legitimation dafür, den EU-Haushalt in erster Linie durch BNE-Eigenmittel zu finanzieren.

In der Diskussion wird die Frage aufgeworfen, ob sich im Falle einer fortschreitenden Wandlung der EU vom Staatenbund zum Bundesstaat die Rahmenbedingungen ändern und dann eher an die Erhebung von wirklichen EU-Steuern gedacht werden kann. *Kube* weist darauf hin, dass zusätzlich die demokratische Legitimation der EU-Organe verbessert werden und andere Begleitmaßnahmen gesetzt werden müssten.

#### **IV. Steuerpolitik im Rahmen der wirtschaftspolitischen Koordinierung in der EU**

*Thomas Hemmelgarn* betont die Bedeutung des Europäischen Semesters für die Wirtschafts- und Steuerpolitik. Ausgangspunkt ist, dass die wirtschaftspolitische Koordinierung in der EU nach der Wirtschafts- und Finanzkrise erheblich reformiert wurde. Die Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme ist dabei stärker in den Fokus gerückt und ergänzt damit die rein binnenmarktorientierte Sicht auf nationale Steuersysteme. Letztere hat vor allem die Abschaffung steuerlicher Hindernisse in grenzüberschreitenden Situationen im Blick. Dieser Blick weitet sich im Europäischen Semester. Fragen der steuerlichen Anreize für Investitionen und der Arbeitsaufnahme, werden ebenso behandelt wie aggressive Steuerplanungsmodelle und Überlegungen zur Steuergerechtigkeit.

Steuerthemen werden nach Auffassung von *Hemmelgarn* auch in der Zukunft eine wichtige Bedeutung in der wirtschaftspolitischen Debatte und Koordinierung auf EU-Ebene haben. Die Zukunft der EU mit 27 Mitgliedsstaaten, die Vertiefung des Euroraumes und die fortschreitende Digitalisierung werden Herausforderungen an nationale Steuersysteme stellen, die nicht allein national zu bewältigen sind. Die EU muss in diesem Politikbereich aktiv bleiben, nicht zuletzt auch deshalb, um auf globaler Ebene in den Foren der G7 und G20 eine starke Stimme zu haben und die Interessen der Union zu wahren. Die starke öffentliche Aufmerksamkeit,

die sich durch verschiedene Steuerskandale sehr auf die Funktionsweise des internationalen Steuersystems konzentriert, wird auf absehbare Zeit bestehen bleiben. Steuerpolitische Fragen haben durch diese Entwicklungen schon jetzt eine deutlich prominentere Rolle bekommen. Dabei wird es nach Auffassung von *Hemmelgarn* bleiben.

In der Diskussion prallen ökonomische und juristische Sichtweisen aneinander. Bedenken werden dahingehend geäußert, dass die Kommission – auch – im Rahmen des Europäischen Semesters ihre eigene wirtschaftspolitische Agenda verfolgt und unter dem Hinweis auf wirtschaftswissenschaftlichen Sachverstand Auffassungen vertritt, die gesellschaftspolitisch und auch verfassungsrechtlich umstritten sind, wie beispielsweise jene zum Ehegattensplitting.

## V. Europäischer Grundrechtsschutz im Steuerrecht

*Georg Kofler* weist in seinem Beitrag darauf hin, dass die Geschichte des Grundrechtsschutzes in der EU nicht erst mit der Charta begann. Anfangs wurde zwar die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft aufgrund ihrer wirtschaftlichen Ausrichtung als grundrechtsfernes Liberalisierungsinstrument angesehen, doch bald hatte der EuGH das Grundrechtsdefizit erkannt und eine Reihe von Grundrechten im Gewand allgemeiner Rechtsgrundsätze identifiziert. Zunächst wurde das Sekundärrecht, dann die Tätigkeiten der Mitgliedsstaaten einer Grundrechtsbindung unterworfen. Diese Entwicklung war auch ausschlaggebend dafür, dass nationale Verfassungsgerichte wie das BVerfG von der Prüfung unionsrechtlicher Rechtsakte Abstand nehmen konnte, solange die Rechtsprechung des EuGH einen wirksamen Schutz der Grundrechte gegenüber der Hoheitsgewalt der Gemeinschaften gewährleistet.

Eine neue Qualität erhielt die grundrechtliche Diskussion allerdings durch die mit dem Reformvertrag von Lissabon statuierte Charta der Grundrechte der EU: Zum Inhalt und der Reichweite der einzelnen Grundrechte sind noch viele Fragen offen, aber klar ist aufgrund der bisher ergangenen Rechtsprechung, dass die Charta auch auf dem Gebiet des Steuerrechts Bedeutung hat. Dabei zeigt sich, dass der EuGH sich bisher Zurückhaltung auferlegt hat, einzelne Vorschriften des Sekundärrechts für unionsrechtswidrig zu erklären, dass aber die Unionsgrundrechte und allen voran der nunmehr in Art. 20 GRC normierte Gleichheitsgrundsatz interpretationsleitend oder zur Bestätigung eines Auslegungsergebnisses herangezogen werden. Die Ausschöpfung von sekundärrechtlich ein-

geräumten Spielräumen kann durch die Grundrechtsbindung eingeschränkt sein.

*Kofler* prophezeit, dass das vermehrte Auftreten grundrechtsrelevanter Fragestellungen im Lichte der unionsrechtlichen Bekämpfung von Steuervermeidung, Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung unvermeidlich wird. Auch wird sich noch zeigen, ob der massenweise Austausch von Finanzinformationen grundrechtlichen Schranken unterliegt: Grundrechtliche Bedenken wurden bereits gegen das von der Kommission vorgeschlagene öffentliche Country-by-Country-Reporting geltend gemacht. Diskussionswürdig ist auch die Offenlegungsverpflichtung aggressiver Steuerplanung. Spannende Fragen werden sich auch aus dem Zusammenspiel zwischen nationalem Verfassungsrecht und den Regelungen der Charta ergeben.

## **VI. Sachlicher, persönlicher und territorialer Anwendungsbereich der Grundfreiheiten**

*Axel Cordewener* macht in seinem Beitrag anhand vieler Beispiele die überragende Bedeutung der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts deutlich. Im Rahmen seiner Überlegungen zum sachlichen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten geht er auf die Prüfung des Sekundärrechts an den Grundfreiheiten ein. Er verweist auf das Prinzip der „Sachnähe“: Zwar ist unbestritten, dass auch das Sekundärrecht den primärrechtlichen Anforderungen und damit auch den Grundfreiheiten entsprechen müsse, doch zeigt die Praxis der Rechtsprechung des EuGH, dass der Gerichtshof in sekundärrechtlich stark geregelten Materien eher auf die Rechtsquelle abstellt, die dem zu beurteilenden Sachverhalt am nächsten steht. Daher werden Maßnahmen, die auf Unionsebene abschließend harmonisiert sind, anhand der Bestimmungen dieser Harmonisierungsmaßnahme und nicht des Primärrechts beurteilt.

Der EuGH wendet zwar bei den Grundfreiheiten einheitliche Standards an, die Überlegungen *Cordeweners* zum persönlichen und vor allem zum territorialen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten zeigen aber, dass es von Bedeutung ist, welche Grundfreiheit konkret anzuwenden ist. Die Kapitalverkehrsfreiheit ist mit ihrer erga omnes-Wirkung ein besonders markantes Beispiel dafür. Die Rechtsprechung des EuGH zur Abgrenzung der Grundfreiheiten schwankt. *Cordewener* sieht den Ansatz des EuGH, wonach Grundfreiheiten nicht nebeneinander angewendet werden können, sondern eine hinter die andere zurücktritt, zu Recht

kritisch. Die Zuordnung von Normen oder Sachverhalten zu einer bestimmten Grundfreiheit ist nämlich keineswegs immer eindeutig.

Die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit steht in der Diskussion auch im Mittelpunkt. Rechtspolitisch ist die Anwendung auf grenzüberschreitende Beziehungen zu Drittstaaten nicht einsichtig. Bemühungen, die Bedeutung dieser Grundfreiheit einzugrenzen, sind daher verständlich. Allerdings bewegt sich der EuGH dabei dogmatisch auf schwankendem Bogen.

## VII. Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit

*Joachim Englisch* untersucht die Struktur der Grundfreiheitenprüfung. Er kritisiert den EuGH für die in letzter Zeit herangezogenen Vergleichbarkeitsmaßstäbe und insbesondere für die dominierende Orientierung am nationalen Regelwerk. Stattdessen plädiert er, auf den Grad der ökonomischen Substituierbarkeit der zu vergleichenden Handlungsalternativen abzustellen. Die Vergleichbarkeitsprüfung insgesamt hält er angesichts der nahezu durchgängigen gleichheitsrechtlichen Ausrichtung der grundfreiheitenrechtlichen Kontrolle für unentbehrlich.

Die Palette der Rechtfertigungsgründe, die derzeit in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH eine Rolle spielen, sieht *Englich* positiv. Sie sollten aber stärker anhand des Legitimationsgrundes des jeweiligen mitgliedsstaatlichen Regelungsanliegens konturiert und differenziert werden. Er schlägt auch vor, dass sich der Gerichtshof stärker für das Anliegen einer zwischenstaatlichen Koordinierung mitgliedsstaatlicher Steuerhoheiten öffnet. Nur in diesem Fall ist eine staatenübergreifende Belastungsanalyse in Betracht zu ziehen. Sonst und insbesondere bei der Kohärenz ist sie verfehlt.

Die Verhältnismäßigkeitsprüfung sollte weiter verfeinert werden: *Englich* spricht sich für eine dreistufige Prüfung aus. Auf diese Weise könnten Praktikabilitätsüberlegungen auch in rational nachvollziehbarer Weise in den Abwägungsvorgang einfließen.

In der Diskussion wird nochmals kritisch der Mehrwert der gedanklichen Trennung der Grundfreiheitenprüfung in Vergleichbarkeits-, Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung diskutiert und nochmals der Gedanke, die Vergleichbarkeitsprüfung gänzlich aufzugeben, ins Spiel gebracht. Einzuräumen ist, dass diese Strukturierung alleine die

Grundfreiheitenprüfung nicht ändert. Es ist allerdings rational nachvollziehbar, an welcher Stelle der Entscheidung die für ein Urteil unvermeidbaren Wertentscheidungen der Richter einfließen.

### **VIII. Missbrauchsbekämpfung, Aufteilung der Besteuerungshoheit und Kohärenz in der Rechtsprechung des EuGH**

*Claus Staringer* beschäftigt sich in seinem Beitrag mit drei der umstrittensten Rechtfertigungsgründe in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH. Die Kohärenz hat eine lange und wechselhafte Geschichte. Sie hat in dem Urteil *Bachmann* das Licht der Welt erblickt<sup>1</sup>, um dann lange Zeit als Rechtfertigungsgrund immer wieder verworfen zu werden. Erst seit *Manninen* hat sie wieder größere Bedeutung erlangt<sup>2</sup>. Der EuGH fragt nach dem Zusammenhang der benachteiligenden Regelungen mit anderen Vorschriften. Nur wenn dieser Zusammenhang eng genug ist, kommt dieser Rechtfertigungsgrund in Betracht.

Die Aufteilung der Besteuerungshoheit ist nicht weniger schillernd. Dieser Rechtfertigungsgrund geht im Wesentlichen auf das Urteil *Marks & Spencer* zurück<sup>3</sup>. Der EuGH knüpft hier vor allem an DBA-Regelungen an. Die Mitgliedsstaaten haben es in der Hand, den Maßstab der Ausgewogenheit ihrer Steueraufteilung weitgehend frei zu bestimmen. Der Gerichtshof lässt ihnen weitgehende Spielräume.

Die Missbrauchsbekämpfung hat der EuGH zunächst in *Avoir Fiscal* abgelehnt<sup>4</sup>, dann durch die Hintertür wieder ins Spiel gebracht. Seit *Cadbury Schweppes* hat dieser Rechtfertigungsgrund Konturen<sup>5</sup>. Der EuGH stellt hier – recht eng – auf die „genuine economic activity“ ab. Nur „wholly artificial arrangements“ sind gefährdet.

Nach *Staringer* liegen die verschiedenen Rechtfertigungsgründe miteinander auch tatsächlich nahe beieinander. So ist der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung lediglich ein Unterfall der Aufteilung der Besteuerungsrechte. Für den EuGH ist die Steuerflucht und ihre zulässig-

---

1 EuGH v. 28.1.1992, *Bachmann v Belgian State*, C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35.

2 EuGH v. 7.9.2004, *Manninen*, C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484.

3 EuGH v. 13.12.2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763.

4 EuGH v. 28.1.1986, *Kommission/Frankreich*, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37.

5 EuGH v. 12.9.2006, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.



ge Bekämpfung letztlich zwangsläufig ein Teil jener Territorialität, die durch die Rechtfertigung der Aufteilung der Besteuerungsrechte geschützt wird. Auch betont die Rechtsprechung oft die Nähe der Aufteilung der Besteuerungsrechte mit der Kohärenz. *Staringer* spricht sich dafür aus, diese unterschiedlichen Rechtfertigungsgründe deutlicher auseinanderzuhalten.

Die Diskussion dreht sich vor allem um die Rechtfertigungsgründe der Aufteilung der Steuerhoheit und der Kohärenz. Beide sind äußerst vage und vielschichtig. Sie haben dem EuGH die Gelegenheit gegeben, seine Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten in den letzten Jahren mitgliedstaatenfreundlicher auszugestalten. Gleichzeitig ist sie dadurch auch noch weniger voraussehbar geworden.

## **IX. Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des EuGH**

DBA spielen in der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten eine wachsende Rolle. Meist verweigert sich der EuGH aber aus guten Gründen, zur Auslegung eines DBA Aussagen zu treffen. Schließlich ist er – sieht man von Sondervorschriften wie Art. 25 Abs. 5 des DBA Deutschland-Österreich ab – nur zur Auslegung des Unionsrechts zuständig. In den wenigen Fällen, in denen der EuGH dennoch zum Inhalt von DBA-Vorschriften Stellung nimmt, bekleckert er sich meist nicht mit Ruhm.

In DBA-Fällen zeigt sich auch immer wieder, dass der EuGH einen anderen Standard als sonst anlegt. So hat er sich zwar zuletzt durchgerungen, auch die horizontale Vergleichbarkeitsprüfung in seiner grundfreiheitsrechtlichen Judikatur vorzunehmen, davon sieht er aber Unterschiede zwischen verschiedenen DBA nicht erfasst. Problematisch ist auch die Rechtsprechung zu den Auslandsverlusten, in der der EuGH dazu neigt, freigestellte Gewinne symmetrisch zu „freigestellten“ Verlusten zu behandeln. Schließlich ist auch bedenklich, dass der EuGH in seiner Verhältnismäßigkeitsprüfung zwischen unionsrechtlicher Amtshilfe und Amtshilfe aufgrund von DBA nicht unterscheidet. Die Gewährung von Amtshilfe, die auf unionsrechtlicher Grundlage zu leisten ist, kann in letzter Konsequenz vor dem EuGH durch die Mitgliedsstaaten erzwungen werden, während die völkerrechtlichen Sanktionen im DBA-Fall zahnlos sind.

In der Diskussion wird die Einseitigkeit der EuGH-Rechtsprechung kritisiert, die nur doppelte Nichtbesteuerung als problematisch erachtet, Doppelbesteuerung aber nicht. Unterschiedliche Auffassungen bestehen darüber, ob der EuGH die Doppelbesteuerung und die Nichtbesteuerung überhaupt aus grundfreiheitenrechtlicher Sicht aufgreifen sollte. Einigkeit bestand aber darüber, dass er beide Phänomene gleich behandeln sollte. Das Urteil des EuGH zur Auslegung des DBA Deutschland-Österreich wird aus unterschiedlichen Blickwinkeln kritisiert<sup>6</sup>. Der EuGH hat eine Chance vergeben, sich als international anerkannte Autorität auf dem Gebiet der DBA-Auslegung zu etablieren.

## X. Wegzug und Entstrickung

Der Beitrag von *Roland Wacker* macht deutlich, dass die einzelnen Entstrickungstatbestände der deutschen Steuerrechtsordnung derzeit kaum aufeinander abgestimmt sind. Vor etlichen Jahren hätte man wohl derartigen Regelungen angesichts der damals sehr restriktiven Rechtsprechung des EuGH keine große Zukunft prophezeit. Unionsrechtlich hat sich der Wind aber mittlerweile gedreht: Die von *Wacker* so bezeichnete zweite Phase der Wegzugsrechtsprechung des EuGH lässt den nationalen Gesetzgebern große Spielräume bei der Ausgestaltung ihrer Entstrickungstatbestände. Harmonisierend könnte die Anti-BEPS-Richtlinie wirken, in der die Mitgliedsstaaten Vorgaben zur Ausgestaltung des nationalen Rechts bekamen. Allerdings ist der Anwendungsbereich des Art. 5 der Richtlinie eingeschränkt und regelt keineswegs alle grenzüberschreitenden Konstellationen. Darüber hinaus legt die Vorschrift der Richtlinie nur Mindeststandards fest, über die die Mitgliedsstaaten auch hinausgehen können.

*Wacker* schlägt vor, die Sonderbestimmungen der Wegzugsbesteuerung für EU-Sachverhalte zugunsten einer durchgängigen und § 6 Abs. 4 AStG entsprechenden, d.h. der antragsabhängigen Stundung auf fünf gleich hohe Teilzahlungen, aufzugeben. Dies befände sich strukturell im Einklang mit den Vorschriften der gegenständlichen Entstrickung und den Vorgaben der Anti-BEPS Richtlinie und ließe sich ggf. durch eine Verlängerung des Stundungszeitraums bei glaubhaft dargelegter Rückkehrabsicht – bspw. nach Abschluss eines Auslandsstudiums oder einer längeren Zeit berufspraktischer Auslandserfahrungen – abfedern. Weiterer Anpas-

<sup>6</sup> Vgl. EuGH v. 12.9.2017, *Republik Österreich gegen Bundesrepublik Deutschland*, C-648/15, ECLI:EU:C:2017:664.

sungsbedarf stellt sich mit Rücksicht auf die Frage, ob im Bereich der personellen Entstrickung spätere Wertentwicklungen Berücksichtigung finden sollten. *Wacker* schlägt vor – wiederum im Einklang mit den Bestimmungen zur gegenständlichen Entstrickung –, dies im Rahmen von § 6 AStG nicht nur für Wertsteigerungen, sondern auch für einen Wertverfall nach Wegzug auszuschließen. Schließlich hält er es für unerlässlich – gerade auch mit Rücksicht auf das Verfassungsgebot effektiv durchsetzbarer Normen –, die tatsächliche Entrichtung der Wegzugssteuer in Fällen der Stundung durch geeignete Sicherheitsleistungen zu gewährleisten. Hier sieht er Rückenwind durch die jüngere Rechtsprechung des EuGH.

Insgesamt besteht nach Auffassung von *Wacker* Anpassungsbedarf nicht nur im Hinblick auf die ab 2020 zu erfüllenden Vorgaben der Anti-BEPS Richtlinie. Darüber hinaus wird der Gesetzgeber zu erwägen haben, ob er die persönliche Entstrickung in die Wertungsvorgaben der gegenständlichen Entstrickung integriert und damit den Gesamtbereich zumindest in Teilen harmonisiert. Sollte er diesen Weg nicht gehen wollen, wäre er jedenfalls unionsrechtlich frei, die Normen der personellen Entstrickung enger zu taillieren, bspw. mit Rücksicht auf das Verlangen nach belastbaren Sicherheiten für die (nur) aufgeschobenen Steueransprüche.

## XI. Hinzurechnungsbesteuerung

*Martin Kreienbaum* analysiert die in Art. 8 der Anti-BEPS-Richtlinie vorgesehene Hinzurechnungsbesteuerung. Die Begründung für diese Regelungen sieht er im Binnenmarkt selbst und zwar in dessen Fiskalinteressen. Denn der Binnenmarkt wäre ohne Mitgliedsstaaten nicht denkbar und funktionierende Mitgliedsstaaten wären ohne Bedienung von Fiskalinteressen nicht denkbar. *Kreienbaum* sieht daher nicht notwendigerweise ein Spannungsverhältnis zwischen Binnenmarkt und Fiskalinteressen. Allerdings wehren die Grundfreiheiten belastende Eingriffe durch die Mitgliedsstaaten ab. Hier ist eine Abwägung vorzunehmen. Ob der Abwägungsprozess im konkreten Fall zu einem vertretbaren Ergebnis geführt hat, lässt er offen.

*Kreienbaum* behandelt dann die einzelnen in der Richtlinie aufgestellten Voraussetzungen. Die Richtlinie entspricht in weiten Teilen eher einem Gerüst als einem umfassenden Regelungswerk. Dies lässt den Mitgliedsstaaten Spielräume, zwingt sie aber auch, Lücken aufzufüllen, insbesondere um Doppelerfassungen zu vermeiden. Die bestehenden

deutschen Vorschriften entsprechen den Vorgaben der Richtlinie *Kreienbaum* zufolge nur zum Teil.

Die Diskussion beschäftigt sich vor allem mit der Frage, ob sich aus dem Binnenmarktgedanken ein Gebot der Berücksichtigung von Fiskalinteressen ableiten lässt. Bei etlichen Diskutanten klingt Skepsis durch.

## **XII. Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern**

*Jens Schönfeld* analysiert grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern. Er schärft den Blick für die Perspektive grenzüberschreitend tätiger Unternehmen, für die die derzeit bestehenden unionsrechtlichen Rahmenbedingungen oft unbefriedigend sind: Es fehlt an Vorgaben, dass und wie Doppelbesteuerung zu vermeiden ist. Umgekehrt gibt es eine ständig weiterentwickelte Missbrauchs doktrin, die insbesondere auch im Sekundärrecht Einzug hält. Inwieweit diese Regelungen mit dem Primärrecht im Einklang stehen, ist eine offene Frage.

Die wachsende Bedeutung des Beihilferechts stellt für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zusehends ein Problem dar. Die Kommission wendet die beihilferechtlichen Vorschriften immer häufiger an, um an politischem Einfluss auf die nationale Steuerpolitik zu gewinnen. Unternehmen müssen aber fürchten, dass der Streit auf ihrem Rücken ausgetragen wird: Wird eine steuerrechtliche Begünstigung als Beihilfe identifiziert, kommt es zu Rückzahlungsverpflichtungen weit in die Vergangenheit zurück. Den betroffenen Mitgliedsstaaten werden diese Steuermehreinnahmen oft gegen ihren Willen aufgedrängt.

## **XIII. Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff**

Der Beitrag von *Juliane Kokott* knüpft an die zuletzt erwähnte Thematik an, aber aus dem Blickwinkel der Rechtsprechung. Sie beschäftigt sich mit dem Thema der Beihilfe, das in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zunehmend größere Bedeutung erlangt und das Potential hat, gravierende Auswirkungen auf die Kompetenz des Steuergesetzgebers zu haben. *Kokott* behandelt zunächst die Voraussetzungen des „Vorteils“ und der „Selektivität“. Sie betont die Schwierigkeit, beide Kriterien voneinander abzugrenzen. Dennoch spricht sie sich dafür aus, die beiden Merkmale auseinanderzuhalten. Sie sieht das Verhältnis zwischen „Vorteil“ und „Selektivität“ im Beihilferecht letztlich ähnlich wie jenem

zwischen Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsprüfung bei den Grundfreiheiten. Kritisch äußert sich *Kokott* zur Suche nach Regel und Ausnahme, um eine Beihilfe zu identifizieren. Vielmehr betont sie die Bedeutung der Gleichheitsprüfung. In Hinblick auf den Kontrollmaßstab spricht sie sich dafür aus, dem nationalen Gesetzgeber eine Einschätzungsprärogative zuzugestehen. Per se binnenmarktfeindliche Differenzierungen sollten hingegen – wie bei den Grundfreiheiten – einer strengen Kontrolle unterliegen.

*Kokott* betont auch, dass eine unzulässige Beihilfe eine potentielle oder tatsächliche Verfälschung des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten voraussetzt. Die Kommission scheint diesem Zwischenstaatlichkeitskriterium in letzter Zeit erhöhte Bedeutung beizumessen. In der Rechtsprechung des EuGH spielt der grenzüberschreitende Bezug bei den Grundfreiheiten auch eine größere Rolle. Daher ist nicht auszuschließen, dass der EuGH diesem Kriterium auch im Beihilfenrecht künftig größere Bedeutung beimisst.

Das Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht wird immer häufiger relevant. *Kokott* spricht sich für den Vorrang der Grundfreiheiten bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Maßnahme aus. Die Grundfreiheiten bieten den spezielleren Maßstab. Bei den Rechtsfolgen soll hingegen das Beihilferecht den Vorrang haben: Die Beihilfe muss zurückgefordert werden, aber nicht auf alle erstreckt werden. Der EuGH ist konsequent, was das Rückforderungsgebot zu Unrecht ausbezahlter Beihilfen betrifft. Vertrauensschutz spielt keine Rolle. *Kokott* erachtet aber eine Nachbesteuerung ohne Rechtsgrundlage als auch unionsrechtlich problematisch.

#### **XIV. Verfahrensrechtliche Aspekte der steuerlichen Beihilfe**

Die von *Kokott* bereits angerissenen verfahrensrechtlichen Fragen des Beihilferechts werden von *Marcel Krumm* weiter vertieft. Die Arbeitsteilung zwischen dem nationalen Gericht, dem EuGH und der Kommission ist komplex. Die Verwirklichung des Durchführungsverbots ist Aufgabe der nationalen Gerichte. Bei Zweifeln über das Vorliegen einer Beihilfe können oder müssen sie den EuGH anrufen. Parallel kann aber auch die Kommission tätig werden, wenn die Vorschrift nicht notifiziert wurde. Die Kommission trifft dann in der Regel auch eine Aussage zur Rückforderung der Beihilfe. Nach wie vor sind die verfahrensrechtlichen Vor-

schriften zahlreicher Mitgliedsstaaten – wie *Krumm* am deutschen Beispiel zeigt – nicht hinreichend gerüstet, um über klare Rechtsgrundlagen zu verfügen, um solche Rückforderungen zu begleiten und umzusetzen.

Intensiv beschäftigt sich auch *Krumm* mit dem Vertrauensschutz und der ihm regelmäßig fehlenden Bedeutung. Von einer Rückforderung betroffene Steuerpflichtige sind oft in einer äußerst schwierigen Situation. *Krumm* erörtert Alternativen zum derzeitigen System, wie z.B. die Rückzahlungslast dem Mitgliedsstaat aufzubürden. Aus dem Blickwinkel des Konkurrenten wäre eine derartige Regel aber dennoch unbefriedigend. Sein Nachteil wird nur beseitigt, wenn dem Mitbewerber der ungerechtfertigt zuerkannte Vorteil wieder genommen wird. Die Vertrauensschutzdiskussion wäre aber wesentlich entschärft, wenn der Beihilfetatbestand klarere Konturen hätte.

## **XV. Schlussbemerkung**

Die Beiträge der 42. Jahrestagung der DStJG bereichern die Diskussion zum Verhältnis zwischen Unionsrecht und Steuerrecht erheblich. Sie zeigen aber auch auf, welche grundlegenden Auffassungsunterschiede nach wie vor zu Fragen bestehen, die schon seit Jahren und Jahrzehnten analysiert werden. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht ist bei weitem nicht geklärt, die Diskussion im Fachschrifttum aber aufgrund der zunehmenden Zurückhaltung des EuGH mehr in den Hintergrund getreten. Stattdessen hat das Beihilferecht größere Bedeutung erlangt. Einzelne Beiträge weisen auf interessante Parallelen zwischen den beiden Regelungsbereichen hin, die in Zukunft noch intensiver untersucht werden sollten. Vor allem werden uns aber die vielen in letzter Zeit erlassenen sekundärrechtlichen Vorschriften auf dem Gebiet der direkten Steuern beschäftigen. Schon ihre Auslegung wird enorme juristische Ressourcen binden, denn viele dieser Regelungen wurden ohne ausführliche Begutachtung und tiefgehende konzeptionelle Überlegungen geschaffen. Ob Wissenschaft und Rechtsprechung diesen Mangel kompensieren werden können, wird abzuwarten sein. Vor allem aber wird der Stufenbau des Unionsrechts größere Aufmerksamkeit bekommen. Bei etlichen der neu erlassenen Vorschriften ist erst zu klären, ob und inwieweit sie den primärrechtlichen Vorgaben entsprechen.