

# Internationales Steuerrecht

Frotscher

5. Auflage 2020  
ISBN 978-3-406-74882-0  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Stellung erhalten als Inländer.<sup>108</sup> Dies wird aus Art. 4 III EUV abgeleitet. Verwaltungsverfahren müssen so durchgeführt werden, dass die subjektiven Rechte der Unionsbürger nicht beschränkt werden. Damit wäre eine nur für Ausländer geltende Einschränkung des rechtlichen Gehörs, Nichtbekanntgabe von Steuerfestsetzungen o. ä. nicht zu vereinbaren.

#### b) Freizügigkeit der Arbeitnehmer

Die Grundfreiheit der **Freizügigkeit der Arbeitnehmer** (Art. 45 AEUV) verbietet jede unterschiedliche Behandlung auf Grund der Staatsangehörigkeit und ermöglicht es dem Unionsbürger, in jedem Mitgliedsstaat der EU ein Arbeitsverhältnis einzugehen. Damit verbietet Art. 45 AEUV dem einzelnen Staat, den Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedsstaates, der auf seinem Hoheitsgebiet eine Tätigkeit ausübt, steuerlich ungünstiger zu behandeln als eigene Staatsangehörige in der gleichen Lage.<sup>109</sup>

Die Arbeitnehmer-Freizügigkeit schützt aber auch den Arbeitgeber. Ihm wird hierdurch ermöglicht, Arbeitnehmer aus allen EU-Staaten zu beschäftigen.<sup>110</sup>

Darüber hinaus garantiert Art. 21 I AEUV die allgemeine Freizügigkeit, also nicht nur für Arbeitnehmer. Dies verbietet steuerliche Regelungen, die die Wohnsitzverlagerungen von Privatpersonen (also außerhalb der wirtschaftlichen Grundfreiheiten) in andere EU-Staaten erschweren.<sup>111</sup>

#### c) Niederlassungsfreiheit

Die **Niederlassungsfreiheit**, Art. 49 AEUV, ermöglicht es jedem Unionsbürger, sich im Hoheitsgebiet jedes Mitgliedsstaates der EU zur Aufnahme oder Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit niederzulassen und Unternehmen zu gründen und zu leiten. Damit verbunden ist das Recht, innerhalb der Gemeinschaft eine Tätigkeit durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder eine Agentur auszuüben bzw. seine geschäftlichen Aktivitäten hierüber zu leiten.<sup>112</sup> Die Niederlassungsfreiheit setzt eine dauernde Präsenz durch eine aktive Tätigkeit in dem anderen Staat voraus. Belegenheit von Vermögen allein genügt daher nicht, um den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit zu eröffnen.<sup>113</sup>

Die Niederlassungsfreiheit verbietet sowohl eine Beschränkung durch den Staat, in dem die Niederlassung erfolgt, als auch durch den Staat, von dem aus der Steuerpflichtige die Niederlassung gründet.<sup>114</sup> Nach Art. 54 AEUV können sich auch Personen- und Kapitalgesellschaften auf die Niederlassungsfreiheit berufen. Hieraus folgt, dass Zweigniederlassungen einer Kapitalgesellschaft steuerlich nicht deshalb ungünstiger behandelt werden dürfen als ansässige Kapitalgesellschaften, weil der Träger der Zweigniederlassung im Ausland ansässig ist.<sup>115</sup> Auch die Muttergesellschaft/das Stammhaus darf nicht

<sup>108</sup> EFTA-Gerichtshof v. 23. 11. 2004, IStR 2005, 55 – *Fokus Bank*. Das Urteil ist zwar nicht vom EuGH zum AEUV, sondern vom EFTA-Gerichtshof zum EWR-Vertrag erlassen worden, auf Grund der vergleichbaren Fassung der Grundfreiheiten in den beiden Verträgen und der engen Kooperation der beiden Gerichtshöfe kann aber angenommen werden, dass der EuGH nicht anders entscheiden würde.

<sup>109</sup> EuGH v. 14. 2. 1995, IStR 1995, 126 – *Schumacker*.

<sup>110</sup> EuGH v. 7. 5. 1998, Slg. 1998 S I – 2521 – *Clean Car*, Rz. 19ff.

<sup>111</sup> Vgl. hierzu EuGH v. 18. 1. 2007, IStR 2007, 145 – *Kommission/Schweden* für steuerliche Vergünstigungen, die bei Verkauf eines Wohngebäudes nur gewährt wurden, wenn ein neu erworbenes Wohngebäude ebenfalls in Schweden belegen war.

<sup>112</sup> EuGH v. 21. 11. 2002, IStR 2003, 23 – *X/Y*.

<sup>113</sup> EuGH v. 14. 9. 2006, IStR 2006, 675 – *Stauffer*; v. 11. 10. 2007, IStR 2007, 894 – *ELISA*, Rz. 64.

<sup>114</sup> EuGH v. 23. 2. 2006, IStR 2006, 235 – *Keller Holding*, Rz. 30.

<sup>115</sup> EuGH v. 21. 9. 1999, IStR 1999, 592 – *Saint Gobain*; v. 21. 11. 2002, IStR 2003, 23 – *X/Y*; v. 23. 2. 2006, IStR 2006, 418 – *CLT-UFA*.

deshalb ungünstiger besteuert werden, weil sie von ihrem Recht der Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht hat und eine Tochtergesellschaft/eine Betriebsstätte in einem anderen EU-Staat unterhält.<sup>116</sup> Schließlich liegt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht erst dann vor, wenn der Steuerpflichtige nachweislich gehindert worden ist, von ihr Gebrauch zu machen, sondern bereits dann, wenn die fragliche Vorschrift abstrakt geeignet ist, die Niederlassung in einem anderen Staat zu behindern.<sup>117</sup> Die Niederlassungsfreiheit begründet aber keinen Zwang zur rechtsformneutralen Besteuerung. Belastungsunterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaften sind daher nicht europarechtswidrig.<sup>118</sup>

Die Niederlassungsfreiheit verbietet Regelungen, die eine Einschränkung der Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen bedeuten, wo und in welcher Rechtsform er sich zur Ausübung seiner unternehmerischen Tätigkeit niederlassen will. Das bedeutet aber, dass der Steuerpflichtige in einer Situation sein muss, in der er eine solche Entscheidung wirksam treffen kann. Ist der Steuerpflichtige mit einer Beteiligung, die keine Kontrolle ermöglicht, an einer Kapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat der EU beteiligt, und knüpft das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates an das Halten dieser ausländischen Beteiligung ungünstigere Steuerfolgen als an das Halten einer Inlandsbeteiligung, ist die Niederlassungsfreiheit nicht betroffen. Der Steuerpflichtige kann dann nämlich auf Grund seiner Beteiligung die Kapitalgesellschaft nicht kontrollieren und daher nicht entscheiden, in welchem Mitgliedsstaat der EU die Kapitalgesellschaft sich niederlässt.<sup>119</sup> Hält der Steuerpflichtige dagegen eine Beteiligung, die eine solche Kontrolle ermöglicht, kann er den Ort der Niederlassung der Kapitalgesellschaft danach wählen, ob in seinem Ansässigkeitsstaat negative steuerliche Folgen eintreten oder nicht. In diesem Fall ist die Niederlassungsfreiheit betroffen.<sup>120</sup>

#### d) Dienstleistungsfreiheit

100 Die **Dienstleistungsfreiheit**, Art. 56 AEUV, umfasst das Recht des Unionsbürgers als Erbringer von Dienstleistungen, gewerbliche (kaufmännische, handwerkliche) und freiberufliche Leistungen an einen Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedsstaat zu erbringen („aktive Dienstleistungsfreiheit“), sowie das Recht des Leistungsempfängers, Dienstleistungen von einem Dienstleistenden in einem anderen Mitgliedsstaat nachzufragen („passive Dienstleistungsfreiheit“).<sup>121</sup> Die Dienstleistungsfreiheit umfasst alle gewerblichen und freiberuflichen Leistungen mit Ausnahme des Warenverkehrs (insoweit greifen Art. 28 ff. AEUV ein) und des Kapitalverkehrs (Art. 63 ff. AEUV). Erfasst wird nicht nur der Fall, dass Leistender und Leistungsempfänger in verschiedenen Staaten ansässig sind, sondern auch, dass beide in demselben Staat ansässig sind, die Dienstleistung aber in einem anderen EU-Staat erbracht wird.<sup>122</sup>

101 Die Dienstleistungsfreiheit ist beeinträchtigt, wenn an die Erbringung dieser *grenzüberschreitenden Dienstleistungen* ungünstigere Folgen geknüpft werden als an die

<sup>116</sup> EuGH v. 18. 11. 1999, IStR 2000, 17 – *X AB/Y AB*; v. 14. 12. 2000, IStR 2001, 86 – *AMID*.

<sup>117</sup> EuGH v. 13. 3. 2007, IStR 2007, 249 – *Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation*, Rz. 62.

<sup>118</sup> *Lang*, IStR 2006, 397.

<sup>119</sup> Es kann aber eine Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 AEUV, vorliegen.

<sup>120</sup> Vgl. Rz. 108 ff.; EuGH v. 5. 11. 2002, IStR 2002, 809 – *Überseering*; v. 13. 4. 2000, IStR 2000, 337 – *Baars*.

<sup>121</sup> EuGH v. 28. 1. 1992, Slg 1992 I-00249 – *Bachmann*; v. 26. 10. 1999, BStBl. II 1999, 851 – *Euro-wings*; v. 3. 10. 2006, BStBl. II 2007, 352 – *Scorpio*. Dagegen wird durch das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz nur die aktive, nicht die passive Dienstleistungsfreiheit erfasst, BFH v. 9. 5. 2012, BStBl. II 2012, 585.

<sup>122</sup> EuGH v. 28. 10. 1999, IStR 1999, 694 – *Vestergaard*; v. 11. 9. 2007, DStRE 2007, 1300 – *Kommission/ Deutschland*, Rz. 65; vgl. auch EuGH v. 28. 4. 1998, DB 1998, 1065 – *Safir*, wonach die Zahlung von Versicherungsprämien an eine ausländische Versicherung nicht einer zusätzlichen steuerlichen Belastung unterliegen darf.

Erbringung von Dienstleistungen, bei denen Leistender und Leistungsempfänger in demselben Staat ansässig sind und auch die Dienstleistung in diesem Staat erbracht wird.<sup>123</sup>

Die Dienstleistungsfreiheit war durch § 10 I Nr. 9 EStG beeinträchtigt, wonach Schuldgeld nur bei Zahlung an inländische Privatschulen abziehbar war.<sup>124</sup> Gleiches galt für § 3 Nr. 26 EStG, wonach nebenberufliche Vergütungen nur steuerfrei waren, wenn sie von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts gezahlt wurden.<sup>125</sup> Beide Vorschriften sind entsprechend angepasst worden. Die Vorschrift des § 10 I Nr. 9 EStG braucht aber nicht auf Schuldgeldzahlungen für in der Schweiz belegene Schulen erstreckt zu werden, da die passive Dienstleistungsfreiheit nicht vom Freizügigkeitsabkommen der EU mit der Schweiz erfasst wird.<sup>126</sup>

### e) Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs

**Literatur:** *Dürschmidt*, Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 Satz 1 ErbStG und Besteuerung in anderen Staaten, IStR 2012, 572; *Gosch/Schönfeld*, Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten – Ein (vorläufiger) Zwischenstand, IStR 2015, 755; *Hey*, Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt, DStR 2011, 1149; *Hindelang*, Gestufte Freiheitsverbürgung?, IStR 2010, 443; *Lang*, Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten, StuW 2011, 209; *Mitschke*, Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV in sog. „Drittstaatenfällen“, FR 2009, 898; *Pistone*, The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation, Intertax 2006, 234; *Schön*, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in *Gocke/Gosch/Lang*, FS Wassermeyer, 2005, 489; *Werkmüller*, Der Fall „Mattner“ oder: Der zunehmende Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, IStR 2010, 360; *Wunderlich/Blaschke*, Die Gewährleistung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten, IStR 2008, 754.

Die Freiheit des **Kapital- und Zahlungsverkehrs**, Art. 63 AEUV, verbietet alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern (Art. 63 I, II AEUV). Zur Definition des Begriffs „Kapitalverkehr“ zieht der EuGH in st. Rspr. Anhang 1 der Richtlinie 88/361/EWG heran.<sup>127</sup> Zu dem Kapitalverkehr in diesem Sinne gehören Direktinvestitionen, die der Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Investitionsobjekt dienen,<sup>128</sup> der Erwerb und das Halten von Aktien und der Bezug von Dividenden hieraus<sup>129</sup>, sowie Kapitalanlagen in Grundstücken, aber auch Schenkungen und Erbschaften sowie Geld- und Sachspenden.<sup>130</sup> Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer tritt die Kapitalverkehrsfreiheit regelmäßig nicht hinter die Niederlassungsfreiheit zurück, weil das ErbStG nicht an einen „sicheren Einfluss“ auf die Vermögensgegenstände abstellt.<sup>131</sup>

Eine **Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit** kann dadurch eintreten, dass dem Steuerpflichtigen für Dividenden von Kapitalgesellschaften, die in dem gleichen Staat ansässig sind wie der Steuerpflichtige, eine steuerliche Vergünstigung (Freibetrag, Steuer-

<sup>123</sup> EuGH v. 26. 10. 1999, IStR 1999, 691 – *Eurowings*.

<sup>124</sup> EuGH v. 11. 9. 2007, DStRE 2007, 1300 – *Kommission/Bundesrepublik Deutschland*; v. 11. 9. 2007, BFH/NV 2008, 5 – *Schwarz*; vgl. auch BFH v. 17. 7. 2008, BStBl. II 2008, 976.

<sup>125</sup> EuGH v. 18. 12. 2007, IStR 2008, 220 – *Jundt*.

<sup>126</sup> BFH v. 9. 5. 2012, BStBl. II 2012, 585; v. 9. 5. 2012, BFH/NV 2012, 1947.

<sup>127</sup> Richtlinie 88/361/EWG v. 24. 6. 1988, ABl. 1998 L 178, 5, vgl. EuGH v. 23. 2. 2006, IStR 2006, 309 – *van Hilten*; v. 12. 12. 2006, IStR 2007, 173 – *Test Claimant in the FII Group Litigation*, Rz. 178.

<sup>128</sup> EuGH v. 12. 12. 2006, IStR 2007, 173 – *Test Claimant in the FII Group Litigation*, Rz. 178; v. 24. 5. 2007, IStR 2007, 441 – *Holböck*.

<sup>129</sup> EuGH v. 6. 6. 2000, IStR 2000, 423 – *Verkooijen*.

<sup>130</sup> EuGH v. 14. 9. 2006, IStR 2006, 675 – *Stauffer*; v. 22. 4. 2010, IStR 2010, 363 – *Mattner*, Rz. 19 ff.; v. 27. 1. 2009, BStBl. II 2010, 440 – *Persche*.

<sup>131</sup> Vgl. EuGH v. 22. 4. 2010, IStR 2010, 363 – *Mattner*, Rz. 23, wo der EuGH die Anwendbarkeit der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit nicht mehr prüft, weil der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet ist.

anrechnung) gewährt wird, für Dividenden von in anderen Staaten ansässigen Kapitalgesellschaften jedoch nicht.<sup>132</sup> Es liegt auch eine Beschränkung des Kapitalverkehrs vor, wenn eine im Inland ansässige Körperschaft bei einer Dividendenzahlung einer inländischen Körperschaft vollständig von der Kapitalertragsteuer entlastet wird, eine ausländische Körperschaft als Gesellschafter einer inländischen Kapitalgesellschaft aber nicht.<sup>133</sup> Die Belastung eines ausländischen Gesellschafters mit Quellensteuer darf wirtschaftlich nicht höher sein als die eines inländischen Gesellschafters. In einer dem widersprechenden Regelung liegt eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit sowohl gegenüber der ausländischen Kapitalgesellschaft als auch dem inländischen Gesellschafter. Ausländischen Gesellschaften wird es dadurch erschwert, in dem die Steuervergünstigung verweigernden Staat Kapital zu sammeln. Dem inländischen Gesellschafter wird es erschwert, sein Kapital in einer ausländischen Gesellschaft zu investieren.<sup>134</sup> Wenn ein Staat, wie die Bundesrepublik, sich entscheidet, die Doppelbelastung von Dividenden bei Körperschaften als Anteilseigner zu vermeiden, muss dies auch bei ausländischen Anteilsinhabern erfolgen.

104 Die Kapitalverkehrsfreiheit wird durch jede Regelung verletzt, die einen Steuerpflichtigen davon abhält, Kapital (einschließlich Aktien) auf eine ausländische Gesellschaft oder eine inländische Gesellschaft, an der ein Ausländer beteiligt ist, zu übertragen.<sup>135</sup> Ebenfalls verletzt ist die Kapitalverkehrsfreiheit, wenn der Wert eines Vermögensgegenstandes bei einer grenzüberschreitenden Übertragung durch die Besteuerung stärker gemindert wird als es bei einer nur nationalen Übertragung der Fall wäre. Dies schließt es aus, die Höhe der Freibeträge bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer von der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht abhängig zu machen. Der EuGH hat insoweit die Voraussetzungen des Art. 65 I Buchst. a AEUV, wonach eine Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zulässig sei, nicht angewandt, weil das deutsche ErbStG bei Bemessungsgrundlage und Steuersatz nicht zwischen diesen beiden Besteuerungsarten unterscheidet. Unterschieden werde lediglich bei den Freibeträgen. Für die Prüfung, ob eine vergleichbare Situation vorliegt, muss aber die Vorschrift, deren Europarechtskonformität in Frage steht, außer Betracht bleiben. Daher sind unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige nach den auf sie anwendbaren Vorschriften in der gleichen Situation.<sup>136</sup> Da auch Rechtfertigungsgründe nicht vorlagen, war § 16 II ErbStG europarechtswidrig. Der Gesetzgeber hat reagiert, indem die Freibeträge nach § 16 II ErbStG grundsätzlich auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gewährt werden, allerdings nur anteilig im Verhältnis der der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Erwerbe im Verhältnis zu dem nicht steuerpflichtigen Vermögen.

105 Die Kapitalverkehrsfreiheit wird nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut auch gegenüber Drittstaaten garantiert; der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaatsangehörigen hat den gleichen Umfang wie gegenüber EU-Bürgern. Andererseits hat der EuGH entschieden, dass Wirtschaftsbeziehungen zu Drittstaaten nicht immer vergleichbar sind mit solchen zu EU-Staaten, und dass nicht auszuschließen sei, dass ein Mitgliedstaat beweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine

<sup>132</sup> EuGH v. 6. 6. 2000, IStR 2000, 423 – *Verkooijen*; v. 30. 6. 2011, EuZW 2011, 642 – *Meilicke*; zum Verhältnis zur Niederlassungsfreiheit Rz. 108.

<sup>133</sup> EuGH v. 20. 10. 2011, IStR 2011, 840 – *Kommission/Bundesrepublik Deutschland*.

<sup>134</sup> EuGH v. 6. 6. 2000, IStR 2000, 423 – *Verkooijen*; v. 7. 9. 2004, IStR 2004, 680 – *Manninen*; v. 15. 7. 2004, IStR 2004, 686 – *Weidert/Paulus*; v. 12. 12. 2006, IStR 2007, 173 – *Test Claimant in the FII Group Litigation*, Rz. 183 f.

<sup>135</sup> EuGH v. 21. 11. 2002, IStR 2003, 23 – *X/Y*.

<sup>136</sup> EuGH v. 22. 4. 2010, IStR 2010, 363 – *Mattner*; Rz. 30 ff. *Hey*, DSStR 2011, 1149.

Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würde.<sup>137</sup> Konkretisiert hat der EuGH dies bisher jedoch nicht.

Der Regelungsgrund der Kapitalverkehrsfreiheit unterscheidet sich daher von dem der anderen Grundfreiheiten. Geschützt wird nicht das Funktionieren des Binnenmarktes, sondern die Glaubwürdigkeit der Gemeinschaftswährungen auf den Weltfinanzmärkten und die Aufrechterhaltung von Finanzzentren mit weltweiter Bedeutung in den Mitgliedsstaaten.<sup>138</sup> Dies erschwert eine steuerliche Abgrenzung der Gemeinschaft gegenüber Drittstaaten, und macht sie z. T. unmöglich.<sup>139</sup> Insbesondere kann nicht argumentiert werden, dass Drittstaaten ihrerseits keine vergleichbare Freiheit gewähren, da die EU in Art. 63 AEUV die Kapitalverkehrsfreiheit absichtlich nicht von der Gewährung der Gegenseitigkeit abhängig gemacht hat.<sup>140</sup> Vorschläge, den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatenfällen nur zu eröffnen, wenn eine Vorschrift direkt auf eine Beschränkung der Kapitalbewegung abzielt<sup>141</sup>, nicht aber für reguläre Steuern auf investiertes Kapital, hat der EuGH bisher nicht aufgenommen.

Die Kapitalverkehrsfreiheit ist verbunden mit dem ausdrücklichen Vorbehalt in Art. 65 I Buchst. a AEUV, dass die bestehenden nationalen Vorschriften des Steuerrechts hiervon nicht berührt werden, die an die Unterscheidung zwischen Wohn- oder Kapitalanlageort anknüpfen. Dieser Besteuerungsvorbehalt darf nach Art. 65 III AEUV aber nicht zu einer Diskriminierung oder verschleierte Beschränkung des Kapital- und Zahlungsverkehrs führen. Daher ist zwischen Beschränkungen, die nach Art. 65 I Buchst. a AEUV zulässig sind, und Diskriminierungen, die nach Art. 65 III AEUV unzulässig sind, zu unterscheiden. Ob eine zulässige Beschränkung oder eine unzulässige Diskriminierung vorliegt, entscheidet sich danach, ob eine unvergleichbare Situation vorliegt oder zwingende Gründe des Gemeinwohls die Beschränkung rechtfertigen.<sup>142</sup> Dies fällt zusammen mit der allgemeinen Prüfung der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung. Die Kapitalverkehrsfreiheit unterliegt daher der gleichen Prüfung der Zulässigkeit der Beschränkungen wie die anderen Grundfreiheiten.

Dieser Besteuerungsvorbehalt für Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten gilt allerdings nur für steuerliche Regelungen, die zum 31. 12. 1993 bereits in Kraft waren.<sup>143</sup>

Diese sog. Stand-Still-Klausel hat Bedeutung bei der Frage erlangt, ob § 7 VI, VIa AStG der Prüfung eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit entzogen ist, weil die Regelung bereits am 31. 12. 1993 bestand. Das besondere Problem bestand darin, dass diese Vorschriften zwar im Jahr 2000 grundlegend geändert wurden, dass diese Änderung aber wieder aufgehoben wurde, bevor sie in Kraft trat. Außerdem war die Regelung ausgeweitet worden, wobei diese

<sup>137</sup> EuGH v. 18. 12. 2007, IStR 2008, 66 – A, Rz. 31 f.; EuGH v. 12. 12. 2006, Slg. 2006, I-11814 – *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rz. 171; allgemein hierzu *Wunderlich/Blaschke*, IStR 2008, 754.

<sup>138</sup> EuGH v. 18. 12. 2007, IStR 2008, 66 – A, Rz. 32.

<sup>139</sup> Es ist unklar, ob die Verfasser des Vertrags die steuerlichen Auswirkungen der Ausdehnung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaaten vollständig gesehen haben. Zur Möglichkeit, zu einer Eingrenzung durch eine Ausdehnung der Rechtfertigungsgründe zu kommen, vgl. Rz. 131. Eine gewisse Begrenzung dieser Auswirkungen erreicht der EuGH dadurch, dass er der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit, die für Drittstaatenangehörige nicht gelten, gegenüber der Kapitalverkehrsfreiheit einen gewissen Vorrang einräumt; vgl. Rz. 108 ff. Nach Art. 65 IV AEUV hätte der Rat die Möglichkeit, die Geltung der Kapitalverkehrsfreiheit für Drittstaaten gegenüber steuerlichen Bestimmungen einzuschränken; das ist bisher nicht geschehen.

<sup>140</sup> EuGH v. 10. 2. 2011, Slg. 2011, I-00305 – *Haribo, Österreichische Salinen*, Rz. 128.

<sup>141</sup> Vgl. hierzu *Schön*, in FS Wassermeyer, 489, 508; *Hey*, DStR 2011, 1149.

<sup>142</sup> EuGH v. 6. 6. 2000, IStR 2000, 423 – *Verkooijen*; v. 7. 9. 2004, IStR 2004, 2023 – *Manninen*; v. 8. 9. 2005, IStR 2005, 704 – *Blanckaert*; v. 14. 9. 2006, IStR 2006, 675 – *Stauffer*.

<sup>143</sup> Schlussprotokoll zum Vertrag über die Europäische Union, Erklärung Nr. 7, BGBl. zu Art. 73 d (nunmehr: Art. 58), BGBl. II 1992, 1253. Vgl. zur Verbindlichkeit dieser Erklärung für die Auslegung des Vertragstextes *Ress/Ukrow* in Grabitz/Hilf, Art. 58 EGV, Rz. 11; BFH v. 10. 3. 2005, DStR 2005, 644.

Ausweitung aber den Streitfall nicht betraf. Der EuGH hat die Stand-Still-Klausel unter den geschilderten Umständen für anwendbar erklärt, dem BFH jedoch auferlegt, zu prüfen, ob die fragliche Regelung tatsächlich seit dem 31. 12. 1993 ununterbrochen aufrecht erhalten wurde.<sup>144</sup> Dies hat der BFH in der Folgeentscheidung verneint.<sup>145</sup>

Die **Stand-still-Klausel** ist auf Direktinvestitionen einschließlich der Anlage in Immobilien anwendbar. „Direktinvestitionen“ liegen vor bei Gründung und Erweiterung von Zweigniederlassungen oder neuen Unternehmen, die vollständige Übernahme von Unternehmen, die Beteiligung an neuen oder bestehenden Unternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen sowie Reinvestition von Erträgen zu dem gleichen Zweck.<sup>146</sup> Beteiligungen, wie solche unter 10 %, die es dem Gesellschafter nicht ermöglichen, sich an der Verwaltung oder Kontrolle der Gesellschaft zu beteiligen, sind keine „Direktinvestitionen“ in diesem Sinn.<sup>147</sup> „In Kraft“ war eine Vorschrift zum 31. 12. 1993 auch dann, wenn die Vorschrift zwar später geändert wurde, die Änderungen aber nur Einzelaspekte betrafen und die Vorschrift weiterhin auf unveränderten Grundgedanken und Verfahren beruht.<sup>148</sup> Auch eine nachträgliche Erweiterung des Anwendungsbereiches einer den Kapitalverkehr einschränkenden Maßnahme ändert an der Anwendung des Art. 64 I AEUV für den Kapitalverkehr beschränkende Maßnahmen nichts, wenn diese schon vor der Erweiterung des Anwendungsbereichs von der Regelung erfasst wurden. Das ist etwa der Fall bei Anwendung der Vorschrift auf eine wesentliche Beteiligung, wenn die Vorschrift nachträglich auch auf Portfolioinvestitionen erstreckt wird.<sup>149</sup> Der Besteuerungsvorbehalt des Art. 64 I AEUV gilt gegenüber Drittstaaten zeitlich uneingeschränkt.<sup>150</sup>

Auch das bis zum Jahre 2001 geltende körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren stellte einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar.<sup>151</sup> Anrechnungsberechtigt waren nach § 36 I 2 Nr. 3 EStG 1999, § 51 KStG 1999 nur unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner („Inländer“). Die Ausschüttung einer inländischen Kapitalgesellschaft stellte also für einen Inländer einen um das Anrechnungsguthaben höheren Wert dar als für einen ausländischen Anteilseigner. Inländer wurden daher gegenüber Ausländern bevorzugt. Weiterhin konnten Anrechnungsguthaben nur inländische Kapitalgesellschaften vermitteln, nicht ausländische. Für den inländischen Anteilsinhaber stellte also eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft einen um das Anrechnungsguthaben höheren Wert dar als eine sonst gleiche Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Schließlich konnte eine inländische Kapitalgesellschaft nur inländische Steuern als Anrechnungsguthaben an die Anteilseigner vermitteln. Inländische Einkünfte, die mit inländischer Steuer belastet waren, stellten also für die Kapitalgesellschaft unter dem Gesichtspunkt der Ausschüttung einen höheren Wert dar als im Inland steuerfrei gestellte, im Ausland aber besteuerte ausländische Einkünfte.<sup>152</sup>

<sup>144</sup> EuGH v. 26. 2. 2019, IStR 2019, 347 – *X-GmbH*, Rz. 47 ff.

<sup>145</sup> BFH v. 25. 5. 2019, I R 11/19, BFH/NV 2019, 1376, Rz. 27.

<sup>146</sup> EuGH v. 12. 12. 2006, IStR 2007, 138 – *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Rz. 180; Vermögensanlage in Immobilien fällt nicht unter diese Ausnahme, EuGH v. 17. 10. 2013, IStR 2013, 954 – *Welte*, Rz. 29 ff.

<sup>147</sup> EuGH v. 10. 2. 2011, Slg. 2011, I-00305 – *Haribo, Österreichische Salinen*, Rz. 137; BFH v. 18. 12. 2013, BFH/NV 2014, 759, Rz. 23 ff.

<sup>148</sup> EuGH v. 12. 12. 2006, IStR 2007, 173 – *Test Claimant in the FII Group Litigation*, Rz. 192 f.; v. 24. 5. 2007, IStR 2007, 441 – *Holböck*.

<sup>149</sup> EuGH v. 26. 2. 2019, DStR 2019, 489 – *X-GmbH* Rz. 32.

<sup>150</sup> Vgl. EuGH v. 12. 12. 2006, IStR 2007, 173 – *Test Claimant in the FII Group Litigation*, Rz. 174 ff.; BFH v. 26. 5. 2004, BStBl. II 2004, 767.

<sup>151</sup> EuGH v. 7. 9. 2004, IStR 2004, 680 – *Manninen* zum finnischen Anrechnungsverfahren; v. 6. 3. 2007, IStR 2007, 247 – *Meilicke* zum deutschen Anrechnungsverfahren.

<sup>152</sup> Vgl. EuGH v. 12. 12. 2006, BFH/NV 2007, 173 – *Test Claimant in the FII Group Litigation*, Rz. 75 ff.

## f) Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander

Die Grundfreiheiten stehen grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinander, d.h. im Verhältnis der *Idealkonkurrenz*. Eine nationale Vorschrift ist bereits dann unanwendbar, wenn sie gegen eine der Grundfreiheiten verstößt, auch wenn sie sich aus der Sicht einer anderen Grundfreiheit rechtfertigen ließe. Es genügt daher, dass ein Verstoß gegen eine der Grundfreiheiten festgestellt wird; ob noch andere Grundfreiheiten verletzt sind, kann dann dahingestellt bleiben.<sup>153</sup>

Ein gewisses Vorrangverhältnis kommen jedoch der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit, wohl auch der allgemeinen Freizügigkeit, im Verhältnis zur Kapitalverkehrsfreiheit zu. Ist die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit eine zwangsläufige Folge der Beschränkung der Niederlassungs- oder Dienstleistungsfreiheit, tritt die Kapitalverkehrsfreiheit zurück.<sup>154</sup>

So ist eine nationale Vorschrift, die nach ihrem Tatbestand nur anwendbar ist, wenn ein Steuerpflichtiger mittelbar oder unmittelbar einen sicheren Einfluss, der die Beteiligung zu einer unternehmerischen macht, auf eine Körperschaft ausüben kann, nur an der Niederlassungsfreiheit zu messen. Dabei wird nicht auf einen bestimmten Beteiligungsprozentsatz abgestellt, sondern darauf, ob der Steuerpflichtige einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft ausüben oder deren Tätigkeit bestimmen kann. Bei börsennotierten Gesellschaften kann dies auch bei einer verhältnismäßig kleinen Beteiligung der Fall sein.<sup>155</sup> Ein solcher Einfluss ist bei einer Beteiligung von 10 % noch nicht zwangsläufig sichergestellt.<sup>156</sup> Auch bei einer Beteiligung von 14 % hat der EuGH noch die Kapitalverkehrsfreiheit angewendet.<sup>157</sup> Andererseits ist bei einer Beteiligung von 25 % ein solcher Einfluss gegeben.<sup>158</sup> Für Beteiligungen zwischen 10 % und 25 % wird auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen sein. Dabei berücksichtigt der EuGH auch die Höhe der im zu entscheidenden Fall tatsächlich bestehenden Beteiligung, sodass bei Bestehen einer wesentlichen Beteiligung die Niederlassungsfreiheit anzuwenden ist.<sup>159</sup> Es ist dabei regelmäßig Sache des nationalen Gerichts, nicht des EuGH, eine nationale Vorschrift daraufhin zu untersuchen, ob sie nur Fälle erfassen soll, in denen ein beherrschender Einfluss besteht, oder auch Portfoliofälle.

Eine Beteiligung von weniger als 10 % ist generell nicht geeignet, einen sicheren Einfluss auf die Gesellschaft auszuüben, so dass insoweit die Niederlassungsfreiheit nicht betroffen ist.<sup>160</sup> Der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit kann jedoch eröffnet sein, wenn der beherrschende Einfluss von Mitgliedern derselben Familie oder sonstigen verbundenen Personen ausgeübt wird, die die gleichen Interessen verfolgen, die Stimmrechte

<sup>153</sup> Vgl. EuGH v. 8. 3. 2001, IStR 2001, 215 – *Metallgesellschaft*, Rz.75; v. 21. 11. 2002, IStR 2003, 23 – *X/Y*.

<sup>154</sup> Vgl. EuGH v. 23. 2. 2006, IStR 2006, 309 – *van Hilten*, wonach die Wegzugsbesteuerung gegen die Grundfreiheit der Freizügigkeit verstieß und die Wohnsitzverlegung nicht unter die Kapitalverkehrsfreiheit falle, auch wenn die Wegzugsbesteuerung Kapitalinvestitionen betrifft.

<sup>155</sup> St. Rspr., vgl. EuGH v. 13. 4. 2000, IStR 2000, 337 – *Baars*, Rz.22; v. 12. 9. 2006, IStR 2006, 670 – *Cadbury Schweppes*, Rz.31; v. 12. 12. 2006, BFH/NV 2007, 173 – *Test Claimant in the FII Group Litigation*, Rz.37f.; v. 13. 3. 2007, IStR 2007, 249 – *Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation*, Rz.27; v. 10. 5. 2007, IStR 2007, 439 – *Lasertec*, Rz.20; v. 4. 6. 2009, IStR 2009, 494 – *KBC Bank*, Rz.68; v. 19. 7. 2012, IStR 2012, 723 – *Scheunemann*.

<sup>156</sup> EuGH v. 3. 10. 2013, IStR 2013, 871 – *Itelcar*, Rz.22; vgl. auch EuGH v. 12. 12. 2006, BFH/NV 2007, 173 – *Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation*, Rz.58; v. 11. 9. 2014, IStR 2014, 724 – *Kronos International*, Rz.35.

<sup>157</sup> EuGH v. 9. 11. 2007, IStR 2007, 853 – *Amurta*.

<sup>158</sup> EuGH v. 10. 5. 2007, IStR 2007, 439 – *Lasertec*, Rz.21f.

<sup>159</sup> EuGH v. 10. 6. 2015, IStR 2015, 557 – *X AB*, Rz.23f. Eine Beteiligung von genau 10 % genügt jedoch nicht, BFH v. 24. 7. 2019, BStBl. II 2019, 806.

<sup>160</sup> EuGH v. 10. 2. 2011, Slg. 2011, I-00305 – *Haribo, Österreichische Salinen*, Rz.36.



einvernehmlich ausüben und die Tätigkeit der Gesellschaft bestimmen.<sup>161</sup> Für eine Beteiligung an einer Personengesellschaft gelten die gleichen Grundsätze.<sup>162</sup> Andererseits ist der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet, wenn die fragliche Vorschrift auf wesentliche und nicht wesentliche Beteiligungen gleichermaßen anwendbar ist, auch wenn der Steuerpflichtige im fraglichen Fall eine wesentliche Beteiligung hält.<sup>163</sup> Es kommt also darauf an, ob die fragliche Vorschrift eine wesentliche Beteiligung, die einen sicheren Einfluss auf die Gesellschaft ermöglicht, voraussetzt (Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit), oder ob sie für alle Beteiligungen gilt (Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit). Zu Ausnahmen hiervon vgl. Rz. 108.

Dagegen können andere Faktoren als die Höhe der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung keinen sicheren Einfluss auf die Gesellschaft verschaffen.<sup>164</sup> Regelungen wie § 1 II Nr. 3 AStG sind daher nicht geeignet, die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatsverhalten auszuschließen.

110 Ist die Vorschrift daher auch auf Beteiligungen anwendbar, die keinen gesicherten Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft gewähren, ist bei Vorliegen einer solchen, und damit *wesentlichen* Beteiligungen im konkreten Fall sowohl der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit als auch der der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet, es sei denn, die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit stellt nur eine notwendige Folge der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar.<sup>165</sup> Von diesem Ausnahmefall abgesehen wird die Kapitalverkehrsfreiheit also nicht verdrängt.<sup>166</sup> Bei Vorliegen einer *nicht wesentlichen* Beteiligungen ist nur der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet.<sup>167</sup> Der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit ist auch eröffnet, wenn die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Schwestergesellschaften bestehen, wenn die gemeinsame Muttergesellschaft in einem EU-Staat ansässig ist. Ist die Muttergesellschaft dagegen in einem Drittstaat ansässig, ist der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit nicht eröffnet, weil die Schwestergesellschaft selbst keinen bestimmenden Einfluss auf die steuerpflichtige Gesellschaft ausüben kann.<sup>168</sup>

Wenn es um die steuerliche Behandlung einer Zweigstelle in einem anderen EU-Staat geht, ist nur die Niederlassungsfreiheit, Art. 49 AEUV, Beurteilungsmaßstab,<sup>169</sup> obwohl die Gründung einer Niederlassung auch eine Kapitalinvestition im Sinne des Art. 63 AEUV darstellt.

Wird der Zugang zum Dienstleistungsverkehr eines Staates behindert, so ist nur die Dienstleistungsfreiheit betroffen, auch wenn darin gleichzeitig eine Behinderung des Kapitalverkehrs liegt.<sup>170</sup>

Rechtspolitisch wird damit der Geltungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 AEUV, eingeschränkt, um die Wirkungen der Geltung dieser Grundfreiheit für Drittstaaten<sup>171</sup> zu limitieren.

<sup>161</sup> EuGH v. 6. 12. 2007, IStR 2008, 631 – *Columbus Container Service*, Rz. 3; v. 2. 10. 2008, IStR 2008, 773 – *Heinrich Bauer Verlag*, Rz. 29.

<sup>162</sup> EuGH v. 2. 10. 2008, IStR 2008, 773 – *Heinrich Bauer Verlag*.

<sup>163</sup> EuGH v. 17. 9. 2009, IStR 2009, 691 – *Glaxo Wellcome*, Rz. 48 ff.; EuGH v. 13. 11. 2012, IStR 2012, 924 – *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rz. 98, 99; v. 23. 1. 2014, IStR 2014, 106 – *DMC*, Rz. 31 ff.

<sup>164</sup> EuGH v. 3. 10. 2013, IStR 2013, 871 – *Itelcar*, Rz. 22.

<sup>165</sup> So ist wohl die Bemerkung in EuGH v. 26. 6. 2008, IStR 2008, 515 – *Burda*, Rz. 68 zu verstehen, dass vorwiegend die Niederlassungsfreiheit auf Vorschriften anwendbar ist, die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln.

<sup>166</sup> In der Literatur ist das strittig, vgl. *Völker*, IStR 2009, 705; *Mitschke*, FR 2009, 898, m. w. N.

<sup>167</sup> EuGH v. 24. 5. 2007, IStR 2007, 441 – *Holböck*; v. 26. 6. 2008, IStR 2008, 515 – *Burda* Rz. 71.

<sup>168</sup> EuGH v. 13. 3. 2007, IStR 2007, 249 – *Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation*, Rz. 98.

<sup>169</sup> EuGH v. 6. 11. 2007, IStR 2008, 107 – *Ergste-Westig*.

<sup>170</sup> EuGH v. 3. 10. 2006, IStR 2006, 754 – *Fidium Finanz* für Bankgeschäfte.

<sup>171</sup> Vgl. Rz. 105.