

Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung

Festschrift für Dietmar Gosch

Bearbeitet von
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Prof. Dr. Rudolf Mellinshoff, Prof. Dr. Thomas Rödder

1. Auflage 2016. Buch. XIII, 487 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 68582 8

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Körperschaftsteuer, Umwandlungssteuerrecht](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Im Urteil *Mobistar*¹² hat der EuGH jedoch in Bezug auf die Dienstleistungsfreiheit klargestellt, dass sie keine Maßnahmen erfasst, „deren einzige Wirkung es ist, zusätzliche Kosten für die betreffende Leistung zu verursachen, und die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten in gleicher Weise wie deren Erbringung innerhalb eines einzigen Mitgliedstaats berühren“. Im Urteil *Weigel und Weigel* hat er eine unterschiedslos geltende inländische Abgabe schon von vornherein nicht als Maßnahme im Anwendungsbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit angesehen.¹³ Tatsächlich hat es bisher – von wenigen Ausnahmen abgesehen¹⁴ – keine Entscheidungen im Bereich der direkten Steuern gegeben, in denen die Ursache der Beschränkung nicht in einer Ungleichbehandlung Gebietsansässiger oder Gebietsfremder bzw. der Schlechterstellung der grenzüberschreitenden Situation gegenüber dem entsprechenden rein innerstaatlichen Vorgang lag.¹⁵

Dieses zurückhaltende Verständnis der Beschränkungen im Bereich des Steuerrechts mag auch damit zusammenhängen, dass jeder Eingriff der Rechtsprechung in diesen nicht harmonisierten Bereich erhebliche Auswirkungen auf die Haushalte der Mitgliedstaaten hat. Die Sonderstellung des Steuerrechts zeigt sich überdies daran, dass mit der Wahrung der Aufteilung der Steuerhoheit hier ein besonderer Rechtfertigungsgrund entwickelt wurde, der der fehlenden Harmonisierung und damit dem Fortbestand der Autonomie der Mitgliedstaaten in besonderer Weise Rechnung trägt.

Geht man also davon aus, dass nationale Steuervorschriften nur dann zu einer Beschränkung der Grundfreiheiten oder einer Diskriminierung führen, wenn sie eine ungünstigere Behandlung des grenzüberschreitenden Falls im Vergleich zu rein inländischen Konstellationen vorsehen, dann müsste die Frage, ob diese jeweiligen Konstellationen objektiv vergleichbar sind, einen wichtigen Schritt bei der Grundfreiheitenprüfung bilden.

III. Die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen in der Praxis des EuGH

Ob der Gerichtshof die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit in seiner Praxis tatsächlich systematisch durchführt und wie er dabei vorgeht, soll im Folgenden am Beispiel von drei Fallgruppen untersucht werden, die ohne Anspruch auf Vollständigkeit gebildet wurden. Zunächst soll es um Fälle gehen, in denen gebietsfremde natürliche Personen eine weniger günstige steuerliche Behandlung erfahren als gebietsansässige natürliche Personen. Als zweite Fallgruppe soll ein Blick auf die Urteile zur Besteuerung grenzüberschreitender Konzerne und ausländischer Betriebsstätten inländischer Gesellschaften geworfen werden. Diese Gruppe ist von besonderem Interesse, weil hier die Vergleichbarkeit der Situation und die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung zur Wahrung einer ausgewogenen Auf-

¹² EuGH 8.9.2005 – C-544/03 u. C-545/03, EU:C:2005:518, Rn. 30; s.a. EuGH 11.6.2015 – C-98/14, EU:C:2015:386, Rn. 36 – *Berlington Hungary*.

¹³ EuGH 29.4.2004 – C-387/01, EU:C:2004:296, Rn. 55.

¹⁴ EuGH 11.6.2015 – C-98/14, EU:C:2015:386 – *Berlington Hungary*: Hier hielt der EuGH eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch eine unterschiedslos anwendbare Pauschalsteuer auf den Betrieb von Glückspielautomaten für möglich, da die Steuer kurzfristig verfünffacht worden war und damit möglicherweise prohibitiven Charakter hatte. S. zu unterschiedslos geltenden Abgaben mit prohibitiver Wirkung auch Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* 28.10.2004 – C-134/03, EU:C:2004:676, Rn. 62 – *Viacom Outdoor*. Eine diskriminierungsfreie Regelung muss zumindest in der Lage sein, die Investitionsentscheidung eines Wirtschaftsteilnehmers ernsthaft zu beeinflussen (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* 22.1.2015 – C-686/13, EU:C:2015:31, Rn. 44 – X).

¹⁵ Vgl. *Kokott/Ost* EuZW 2011, 496 (498).

teilung der Besteuerungsrechte miteinander in Wechselwirkung treten. Drittens schließlich ist die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Dividendenausschüttungen zu untersuchen.

1. Vergleichbarkeit der Situationen von gebietsansässigen und gebietsfremden natürlichen Personen

Im Urteil *Schumacker* hat der EuGH die besondere Bedeutung des Wohnorts als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung natürlicher Personen anerkannt. Da ein Steuerpflichtiger in seinem Wohnsitzstaat den überwiegenden Teil seiner Einkünfte erzielt, obliegt es normalerweise auch diesem Staat, dem Steuerpflichtigen Steuervorteile zu gewähren, die sich aus seiner persönlichen Lage und seinem Familienstand ergeben.¹⁶ Gebietsfremde, die im Aufnahmestaat nur einen untergeordneten Teil ihrer Einkünfte erzielen, sind insofern nicht in einer vergleichbaren Situation wie Gebietsansässige. Der Gerichtshof belässt es jedoch nicht bei dieser schematischen Betrachtungsweise. Vielmehr hält er die Lage von Gebietsfremden und Gebietsansässigen ausnahmsweise doch für vergleichbar, wenn der Gebietsfremde seine Einkünfte fast ausschließlich im Aufnahmestaat und nicht im Wohnsitzstaat erzielt.¹⁷ Dann ist nämlich abweichend von der Regel nicht der Wohnsitzstaat, sondern allein der Aufnahmestaat in der Lage, der persönlichen Steuerkraft des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen.¹⁸

Das Kriterium für den Vergleich bildet hier also im Ergebnis der Schwerpunkt der Einkünfte. Dabei gestaltet der Gerichtshof seine Prüfung als klassische Diskriminierungsprüfung aus und nimmt an, dass die an den Wohnsitz anknüpfende unterschiedliche Behandlung eine versteckte Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit darstellen kann, wenn sich ein Gebietsfremder aufgrund der atypischen Verlagerung des Schwerpunkts der Einkünfte in den Aufnahmestaat in einer vergleichbaren Lage wie dort Gebietsansässige befindet. Im Urteil *Schumacker* hat der EuGH damit quasi die Blaupause für die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen als Bestandteil des Tatbestands der Diskriminierung bzw. der Beschränkung durch eine ungünstige Behandlung des grenzüberschreitenden Falls entwickelt.

Diesen Ansatz hat der Gerichtshof in der nachfolgenden Rechtsprechung weiterentwickelt. So hat er im Urteil *Lakebrink und Peters-Lakebrink* dem Beschäftigungsstaat Luxemburg, in dem der wesentliche Teil der positiven Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit erzielt wurde, die Pflicht auferlegt, negative Einkünfte aus einer im Wohnsitzstaat Deutschland belegenen, nicht selbst genutzten Immobilie bei der Bestimmung des Steuersatzes zu berücksichtigen.¹⁹ Die beteiligten Mitgliedstaaten wandten sich, gestützt auf die Symmetriethese, gegen diese Schlussfolgerung: Die positiven Einkünfte aus der ausländischen Immobilie würden im Beschäftigungsstaat nicht besteuert (bzw. bei Progression berücksichtigt). Folglich müssten auch die negativen Einkünfte aus der ausländischen Quelle außer Betracht bleiben.²⁰ Dieses Argument wies der Gerichtshof jedoch unter Verweis darauf

¹⁶ EuGH 14.2.1995 – C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 33.

¹⁷ Für diese Feststellung ist der gesamte Veranlagungszeitraum zu betrachten (vgl. EuGH 18.6.2015 – C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 30 – Kieback).

¹⁸ EuGH 14.2.1995 – C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 36–38 – *Schumacker*.

¹⁹ EuGH 18.7.2007 – C-182/06, EU:C:2007:452; s. dazu auch bereits EuGH 21.2.2006 – C-152/03, EU:C:2006:123 – Ritter-Coulais. In diesem Fall galten die Steuerpflichtigen in ihrem Beschäftigungsstaat als unbeschränkt steuerpflichtig, konnten aber dennoch negative Einkünfte aus in ihrem Wohnsitzstaat belegenen Immobilien nicht in Abzug bringen. Der Gerichtshof verzichtete hier erstaunlicherweise gänzlich auf die Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen von unbeschränkt Steuerpflichtigen mit einer Wohnimmobilie im Inland und unbeschränkt Steuerpflichtigen mit einer entsprechenden Immobilie im Ausland.

²⁰ EuGH 18.7.2007 – C-182/06, EU:C:2007:452, Rn. 20 – *Lakebrink und Peters-Lakebrink*.

zurück, dass ein Nachteil nicht durch einen Vorteil ausgeglichen werden könne.²¹ Ergänzend fügte er hinzu, dass die Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat über keinerlei steuerpflichtige (positive) Einkünfte verfügten, so dass die Aufwendungen für die Immobilie nur bei der Besteuerung im Beschäftigungsstaat einfließen könnten.²²

Im Urteil *Renneberg*, das eine ähnliche Konstellation betraf, setzte sich der EuGH dann vertieft mit der Aufteilung der Steuerhoheit für Einkünfte aus Immobilien auseinander, wie sie der Beschäftigungs- und Wohnsitzstaat in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart hatten.²³ Danach unterlagen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Immobilieneinkünfte in den Niederlanden der Steuerpflicht. Daher konnten negative Einkünfte aus ausländischen Immobilien jedenfalls mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart verrechnet werden. Bei Gebietsfremden war eine Besteuerung von Immobilieneinkünften – positiven wie negativen – dagegen gänzlich ausgeschlossen. Dies galt auch dann, wenn die Betroffenen ihre Gesamteinkünfte weit überwiegend in den Niederlanden erzielten. Der Gerichtshof hielt die Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden mit Einkünfteschwerpunkt in den Niederlanden in Bezug auf die Besteuerung der Immobilien für vergleichbar; die Aufteilung der Besteuerungsrechte im Doppelbesteuerungsabkommen änderte an dieser Feststellung nichts.²⁴ Dabei legte der Gerichtshof besonderen Wert auf die Feststellung, dass den Niederlanden „nicht jegliche Befugnis abgesprochen wird, bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für das Einkommen eines gebietsfremden Steuerpflichtigen, der einen wesentlichen Teil seiner Einkünfte... in den Niederlanden erzielt, die negativen Einkünfte im Zusammenhang mit einer in Belgien belegenen Immobilie zu berücksichtigen“.²⁵ Tatsächlich differenzierte die niederländische Vorschrift nicht nach der Reichweite der Steuerhoheit, sondern nach der Ansässigkeit der Steuerpflichtigen.²⁶

Der Gerichtshof hat die *Schumacker*-Rechtsprechung nicht nur auf gebietsfremde Arbeitnehmer angewandt, sondern auch auf Selbständige, die in einem anderen als ihrem Sitzstaat Dienstleistungen erbringen. Auch in diesen Fällen hat er die Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden im Hinblick auf bestimmte Regelungen als objektiv vergleichbar angesehen. Soweit der Aufnahmestaat seine Steuerhoheit auf die Einkünfte Gebietsfremder erstreckt, sieht der Gerichtshof ihre Situation und die Situation Gebietsansässiger als vergleichbar an. Daher wäre es eine mittelbare Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit, auf die Einkünfte Gebietsfremder einen höheren Steuersatz anzuwenden als auf entsprechende Einkünfte von Inländern.²⁷ Ferner muss der Aufnahmestaat den Abzug von Betriebsausgaben zulassen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den in diesem Staat steuerpflichtigen Einkünften stehen.²⁸ In diesem Kontext betont der Gerichtshof unter Verweis auf die Urteile *Futura Participations und Singer*²⁹ und *Marks &*

²¹ EuGH 18.7.2007 – C-182/06, EU:C:2007:452, Rn. 22–24 – Lakebrink und Peters-Lakebrink.

²² Zu diesen Feststellungen steht das Urteil K in einem auffälligen Spannungsverhältnis. In dieser Entscheidung hat der EuGH finale Verluste aus einer ausländischen Immobilie aus Gründen der Wahrung der Aufteilung der Steuerhoheit und der steuerlichen Kohärenz nicht als Aufwendungen anerkannt, die im Inland abziehbar sind. EuGH 7.11.2013 – C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 50 ff. und Rn. 64 ff.

²³ EuGH 16.10.2008 – C-527/06, EU:C:2008:566.

²⁴ EuGH 16.10.2008 – C-527/06, EU:C:2008:566, Rn. 60 ff. – Renneberg.

²⁵ EuGH 16.10.2008 – C-527/06, EU:C:2008:566, Rn. 52 – Renneberg.

²⁶ EuGH 16.10.2008 – C-527/06, EU:C:2008:566, Rn. 58 – Renneberg.

²⁷ EuGH 12.6.2003 – C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 53 – Gerritse.

²⁸ EuGH 12.6.2003 – C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 27 – Gerritse; EuGH 3.10.2006 – C-290/04 EU:C:2006:630, Rn. 42 ff – FKP Scorpio Konzertproduktionen; EuGH 15.2.2007 – C-345/04, EU:C:2007:96, Rn. 21 ff. – Centro Equestre da Lezíria Grande.

²⁹ EuGH 15.5.1997 – C-250/95, EU:C:1997:239, Rn. 21 f.

Spencer,³⁰ dass es dem steuerlichen Territorialitätsprinzip entspreche, für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der in einem bestimmten Mitgliedstaat gebietsfremden Steuerpflichtigen nur die Gewinne und Verluste zu berücksichtigen, die aus deren Tätigkeiten in diesem Staat stammen.³¹ Trotz dieser Bezugnahme auf die Rechtsprechung zur Rechtfertigung von Beschränkungen zur Wahrung der Aufteilung der Steuerhoheit führt der Gerichtshof die Vergleichbarkeitsprüfung in den Fällen zur Dienstleistungsfreiheit nach dem in *Schumacker* entwickelten Konzept auf der Stufe des Diskriminierungstatbestands durch. Entsprechend diesem Ansatz bleibt es auch Sache des Wohnsitzstaates, dem Dienstleistungserbringer Vergünstigungen zur Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation zu gewähren.³² Auch dürfen in Bezug auf Gebietsfremde andere Verfahren der Steuererhebung zur Anwendung kommen als für Gebietsansässige.³³

Zusammenfassend kann man festhalten, dass der Gerichtshof die objektive Vergleichbarkeit der Situationen von gebietsfremden und gebietsansässigen Arbeitnehmern und Dienstleistungserbringern als Bestandteil einer Diskriminierungsprüfung untersucht. Dabei zieht er als Kriterium heran, wo der Schwerpunkt der zu versteuernden Einkünfte der Betroffenen liegt, wenn es um die Gewährung von Vergünstigungen im Hinblick auf die persönliche Lage des Steuerpflichtigen geht. Ferner misst der Gerichtshof teilweise dem Umstand Bedeutung bei, dass der Aufnahmestaat seine Steuerhoheit auf die Einkünfte der Gebietsfremden erstreckt.

2. Besteuerung von grenzüberschreitenden Konzernen und ausländischen Betriebsstätten

Durch das Urteil *Nordea Bank Danmark*³⁴ hat die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit im Kontext der Niederlassungsfreiheit neue Nahrung bekommen. Vor diesem Urteil schien der Gerichtshof diesem Prüfungsschritt bei der Konzernbesteuerung oder der Besteuerung ausländischer Betriebsstätten keine große Bedeutung beizumessen oder verfolgte jedenfalls keine klare Linie.³⁵ Im Urteil *Marks & Spencer*³⁶ führte er aus:

„Hierzu ist festzustellen, dass im Steuerrecht der Sitz des Steuerpflichtigen ein Kriterium sein kann, das nationale Regelungen, die zu einer Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen führen, rechtfertigen kann. Jedoch ist der Sitz nicht immer ein

³⁰ EuGH 13.12.2005 – C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 39.

³¹ EuGH 15.2.2007 – C-345/04, EU:C:2007:96, Rn. 22 – *Centro Equestre da Lezíria Grande*.

³² EuGH 12.6.2003 – C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 48 – *Gerritse*.

³³ Diese Feststellung trifft der EuGH im Urteil *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (EuGH 3.10.2006 – C-290/04 EU:C:2006:630, Rn. 34) indes nicht, weil er die Situationen Gebietsansässiger und Gebietsfremder bezüglich des Verfahrens der Steuererhebung für objektiv nicht vergleichbar hält, sondern weil die unterschiedliche Behandlung zur Wahrung der Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer gerechtfertigt ist. Im Urteil *Truck Center* kommt der Gerichtshof ebenfalls zu dem Ergebnis, dass die Steuererhebung bei Gebietsfremden nach anderen Verfahrensmodalitäten erfolgen darf (Steuerabzug an der Quelle) als bei Gebietsansässigen (Besteuerung beim Empfänger). Jedoch stützt er diese Feststellung hier auf die objektiv nicht vergleichbaren Situationen der beiden Gruppen (EuGH 22.12.2008 – C-287/07 EU:C:2008:762, Rn. 41).

³⁴ EuGH 17.7.2014 – C-48/13, EU:C:2014:2087.

³⁵ Vgl. zu dieser Kritik die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* 19.7.2012 – C-123/11, EU:C:2012:488, Rn. 40 f. – A; Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* 27.2.2014 – C-39/13, C-40/13 u. C-41/13, EU:C:2014:104, Rn. 32 – *SCA Group Holding*, Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* 13.3.2014 – C-48/13, EU:C:2014:153, Rn. 21 ff. – *Nordea Bank Danmark*, s. dazu *Henze* *ISR* 2014, 139 (141).

³⁶ EuGH 13.12.2005 – C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 37–40.

gerechtfertigtes Unterscheidungskriterium. Könnte nämlich der Mitgliedstaat der Niederlassung nach seinem Belieben eine Ungleichbehandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde Artikel 43 EG seines Sinnes entleert...

In jedem Einzelfall ist zu prüfen, ob die Beschränkung der Anwendung einer Steuervergünstigung auf gebietsansässige Steuerpflichtige durch objektive, relevante Kriterien gestützt ist, die geeignet sind, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.

In einer Situation wie der des Ausgangsrechtsstreits steht es zwar mit dem – im internationalen Steuerrecht geltenden und vom Gemeinschaftsrecht anerkannten – Territorialitätsprinzip im Einklang, wenn der Mitgliedstaat des Sitzes der Muttergesellschaft die gebietsansässigen Gesellschaften für ihren weltweit erwirtschafteten Gewinn und die gebietsfremden Gesellschaften ausschließlich für den Gewinn aus ihrer inländischen Tätigkeit besteuert. ...

Der Umstand allein, dass dieser Mitgliedstaat den Gewinn gebietsfremder Tochtergesellschaften einer in seinem Gebiet ansässigen Muttergesellschaft nicht besteuert, rechtfertigt jedoch noch keine Beschränkung des Konzernabzugs auf Verluste der gebietsansässigen Tochtergesellschaften.“

Der Gerichtshof hat sich also ähnlich wie nach der *Schumacker*-Rechtsprechung vorbehalten, den Sitz einer Gesellschaft nicht in jedem Fall als entscheidendes Kriterium heranzuziehen. Insbesondere lehnte er es ab, die Lage gebietsfremder und gebietsansässiger Tochtergesellschaften allein deshalb als objektiv nicht vergleichbar anzusehen, weil dem Sitzstaat der Muttergesellschaft nur für inländische, nicht aber für ausländische Tochtergesellschaften das Besteuerungsrecht zukommt.³⁷

In den Urteilen *Lidl Belgium*³⁸ und *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*³⁹ hat der EuGH sogar gänzlich auf die Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen verzichtet. Vielmehr stellte er sogleich fest, dass die Verluste ausländischer Betriebsstätten ungünstiger behandelt werden als die Verluste inländischer Betriebsstätten, weil allein letztere mit Gewinnen im Sitzstaat der Gesellschaft verrechnet werden können, und leitete daraus eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ab.⁴⁰

In weiteren Entscheidungen zur Verlustberücksichtigung im Konzern sprach der Gerichtshof die fehlende objektive Vergleichbarkeit der Situationen rein inländischer und grenzüberschreitender Unternehmensgruppen zwar an, beließ es aber bei einer sehr knappen Begründung: Die Fallgruppen seien im Hinblick auf das Ziel, Verluste einer Tochtergesellschaft mit Gewinnen der Muttergesellschaft zu verrechnen und so einem einheitlichen Unternehmen gleichgestellt zu werden, objektiv vergleichbar.⁴¹ Bei genauerer Betrachtung ist dies eigentlich keine Begründung, sondern nur eine nochmalige Beschreibung der Funktionsweise der Gruppenbesteuerungsregelung.

Die geringe Bedeutung, die der Gerichtshof in dieser Serie von Fällen der (fehlenden) Besteuerungsbefugnis in Bezug auf ausländische Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Rahmen der Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit beigemessen hat, wird durch die Anerkennung der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis als Rechtfertigungs-

³⁷ Vgl. in diesem Sinne auch EuGH 18.7.2007 – C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 38 – Oy AA.

³⁸ EuGH 15.5.2008 – C-414/06, EU:C:2008:278.

³⁹ EuGH 23.10.2008 – C-157/07, EU:C:2008:588.

⁴⁰ EuGH 15.5.2008 – C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 25 – *Lidl Belgium*; EuGH 23.10.2008 – C-157/07, EU:C:2008:588, Rn. 38 f. – *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*.

⁴¹ Noch relativ ausführlich EuGH 27.11.2008 – C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 28 f. – *Papillon* und EuGH 12.6.2014 – C-39/13, C-4013 u. C-41/13, EU:C:2014:1785, Rn. 29 f. – *SCA Group Holding*; mit kürzerer Begründung dagegen EuGH 25.2.2010 – C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 24 – *X Holding* und EuGH 21.2.2013 – C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 35 – A.

grund für die Ungleichbehandlung überlagert. Letztlich läuft es nämlich auf dasselbe hinaus, ob man die Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften ablehnt, weil sich deren Lage mangels eines Besteuerungsrechts für die positiven Einkünfte von der Lage einer inländischen Tochtergesellschaft unterscheidet, oder ob man denselben Gedanken im Rahmen der Rechtfertigung unter dem Stichwort „Symmetrie-These“ oder „Aufteilung der Steuerhoheit“ abhandelt. Allerdings erscheint es kaum möglich, im Rahmen einer Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen als Bestandteil des Beschränkungstatbestands eine Rückausnahme für finale Verluste zu begründen. Entgegen der Auffassung einiger Generalanwälte, die die Beibehaltung der Rückausnahme für systemwidrig hielten,⁴² hat der Gerichtshof jedoch entschieden, seine Rechtsprechung nicht aufzugeben.⁴³ Angesichts der sehr hohen Hürden, die er mittlerweile für den Nachweis finaler Verluste aufgestellt hat,⁴⁴ dürfte es indes nur noch sehr wenige praktische Anwendungsfälle für die „Marks & Spencer-Ausnahme“ geben.

Es hätte sich durchaus angeboten, die Reichweite der Steuerhoheit im Rahmen der Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen in differenzierter Weise als Kriterium heranzuziehen. Mithilfe dieses Kriteriums hätte man schon auf dieser Ebene zwei Fallgruppen voneinander abgrenzen können. Zum einen musste sich der Gerichtshof nämlich mit der Frage befassen, ob ausländische Gesellschaften unmittelbar in die Konsolidierung oder den Mechanismus des Konzernabzugs einbezogen werden müssen.⁴⁵ Zum anderen ging es allein darum, zwei inländische Gesellschaften in den Genuss der Gruppenbesteuerungsregelung kommen zu lassen, die jedoch über Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat miteinander verbunden waren, wobei die verbindende Gesellschaft selbst nicht in die Gruppe integriert werden sollte.⁴⁶ In der erstgenannten Konstellation unterlagen nicht alle Gruppenmitglieder der Steuerhoheit des betroffenen Mitgliedstaats. Hier hielt der Gerichtshof die Versagung der Anwendung der Gruppenbesteuerungsregelung grundsätzlich für zulässig – allerdings nicht mangels Vergleichbarkeit der Situationen, sondern weil die Aufteilung der Steuerhoheit, die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung und die Gefahr der Steuerflucht die unterschiedliche Behandlung rechtfertigte. In der zweiten Konstellation lehnte der Gerichtshof eine entsprechende Rechtfertigung ab. Dazu wäre man auch gekommen, wenn man im Rahmen der Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen darauf abgestellt hätte, dass nur inländische Gesellschaften in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden sollten, auf die sich die Steuerhoheit erstreckte.

Angesichts der eher stiefmütterlichen Behandlung des Test der objektiven Vergleichbarkeit in der bisherigen Rechtsprechung zur Besteuerung grenzüberschreitender Konzerne und ausländischer Betriebsstätten überraschen die Aussagen des Gerichtshofs zu diesem Prüfungspunkt im Urteil *Nordea Bank Danmark*.⁴⁷ Dieses Verfahren hatte eine dänische Regelung zur Nachversteuerung von Gewinnen einer inländischen Gesellschaft zum Gegenstand, die zunächst mit Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat belege-

⁴² Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* 19.7.2012 – C-123/11, EU:C:2012:488, Rn. 50 – A; kritisch auch Schlussanträge des Generalanwalts *Mengozzi* – C-322/11, EU:C:2013:183, Rn. 63 ff. – K.

⁴³ EuGH 21.2.2013 – C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 49 – A.

⁴⁴ EuGH 21.2.2013 – C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 52 ff. – A; EuGH 3.2.2015 – C-172/13, EU:C: 2015:50, Rn. 31 ff. – Kommission/Vereinigtes Königreich.

⁴⁵ EuGH 13.12.2005 – C-446/03, EU:C:2005:763 – Marks & Spencer; EuGH 18.7.2007 – C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 38 – Oy AA; EuGH 25.2.2010 – C-337/08, EU:C:2010:89 – X Holding; EuGH 21.2.2013 – C-123/11, EU:C:2013:84 – A.

⁴⁶ EuGH 27.11.2008 – C-418/07, EU:C:2008:659 – Papillon; EuGH 1.4.2014 – C-80/12, EU:C:2014:200 – Felixstowe Dock and Railway Company; EuGH 12.6.2014 – C-39/13, C-4013 u. C-41/13, EU:C:2014:1785, Rn. 29 f. – SCA Group Holding.

⁴⁷ EuGH 17.7.2014 – C-48/13, EU:C:2014:2087. S. a. *Henze* ISR 2014, 311.

nen Betriebsstätte verrechnet worden waren. Bei Auflösung oder Veräußerung der Betriebsstätte wurden die Verluste wieder „ausgegliedert“ und die Gewinne des Stammhauses nachversteuert. Die Regelung ähnelte damit den deutschen Vorschriften, die der Gerichtshof im Urteil *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstadt*⁴⁸ bereits aus Gründen der steuerlichen Kohärenz als gerechtfertigt angesehen hatte.

Im Urteil *Nordea Bank Danmark* kam der Gerichtshof zu einem anderen Ergebnis und hielt die streitige Nachversteuerungsregelung für unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit. Einer der Gründe dafür war, dass Dänemark die Doppelbesteuerung der Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte im Wege der Anrechnungs- und nicht der Freistellungsmethode vermied. Aufgrund der Anwendung der Anrechnungsmethode schloss der Gerichtshof, dass Dänemark die ausländischen Betriebsätteneinkünfte seiner Steuerhoheit unterwarf. Daraus leitete er her, dass die Situationen einer Gesellschaft mit einer Betriebsstätte im Inland und einer Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat objektiv miteinander vergleichbar sind.⁴⁹ Im Fall *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstadt* hatte der Gerichtshof die Vergleichbarkeit der Situationen wie erwähnt gar nicht geprüft. Da Deutschland die ausländischen Betriebsätteneinkünfte jedoch freistellte, hätte man bei Zugrundelegung desselben Ansatzes wie im Urteil *Nordea Bank Danmark* zu dem Ergebnis kommen müssen, dass die Situationen von Betriebsstätten im Inland und in anderen Mitgliedstaaten objektiv nicht vergleichbar sind.⁵⁰ Im Fall der Freistellung ausländischer Einkünfte übt ein Mitgliedstaat seine Steuerhoheit nämlich nicht aus.⁵¹ Allein daraus hätte man schon folgern können, dass auch die unterschiedliche Behandlung der jeweiligen Verluste mit der Niederlassungsfreiheit in Einklang steht, ohne dass es einer Rechtfertigung aus Gründen der steuerlichen Kohärenz bedurft hätte.

Bemerkenswert ist, dass der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Niederlassungsfreiheit die Ausübung der Steuerhoheit bezüglich der ausländischen Betriebsätteneinkünfte nunmehr als maßgebliches Vergleichskriterium ansieht. Zum einen weicht er damit von seiner bisherigen Praxis in Betriebsstättenfällen ab, die objektive Vergleichbarkeit gänzlich zu übergehen. Zum anderen verleiht der EuGH der Reichweite der Steuerhoheit abweichend vom Urteil *Marks & Spencer* und den Folgefällen zu Gruppenbesteuerungsregelungen entscheidende Bedeutung. Dabei steht dieser neue Ansatz in einem auffälligen Kontrast zu den Schlussanträgen der Generalanwältin *Kokott* in dieser Rechtsache. Angesichts der wenig kohärenten Praxis des Gerichtshofs hatte sie nämlich vorgeschlagen, auf den Test der objektiven Vergleichbarkeit gänzlich zu verzichten.⁵² Als Reaktion auf den Vorschlag der Generalanwältin erhalten die Ausführungen des Gerichtshofs besonderes Gewicht. Allerdings werfen sie auch Fragen auf. Nimmt man die Ausübung der Steuerhoheit nämlich ernst als Unterscheidungskriterium für inländische und grenzüberschreitende Konstellationen, dann hätte dies weitreichende Konsequenzen für die steuerliche Behandlung von freigestellten Einkünften ausländischer Betriebsstätten und vor allem von Einkünften ausländischer Tochtergesellschaften inländischer Gesellschaften (s. dazu näher unten IV.2.).⁵³

⁴⁸ EuGH 23.10.2008 – C-157/07, EU:C:2008:588.

⁴⁹ EuGH 17.7.2014 – C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 24 – *Nordea Bank Danmark*.

⁵⁰ Die entsprechende Konstellation ist Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens des FG Köln 19.2.2014 – I 13 K 3906/09, StR 2014, 733, Schlussanträge des Generalanwalts *Wathelet* 3.9.2015 – C-388/14, EU:C:2015:533 – *Timac Agro Deutschland*, ISR 2015, 364 m. Anm. *Müller*.

⁵¹ Vgl. EuGH 11.9.2014 – C-47/12, EU:C:2014:2200, Rn. 81, 82 u. 85 – *Kronos International*.

⁵² Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* 13.3.2014 – C-48/13, EU:C:2014:153, Rn. 22 – *Nordea Bank Danmark*.

⁵³ S. dazu auch *Henze* ISR 2014, 311 (313 f.).

3. Besteuerung von Dividenden

Die Bezugnahme auf die Ausübung der Steuerhoheit als Kriterium für die objektive Vergleichbarkeit hat der Gerichtshof im Urteil *Nordea Bank Danmark* der Rechtsprechung zur Dividendenbesteuerung entlehnt. So zitiert er als Beleg eine entsprechende Aussage im Urteil *Denkavit Internationaal*.⁵⁴ In dieser Rechtssache befasste sich der Gerichtshof mit der Quellensteuer auf Dividenden, die Tochtergesellschaften in Frankreich auf Ausschüttungen an ihre gebietsfremden Muttergesellschaften entrichten mussten. Entsprechende Dividendenzahlungen an inländische Muttergesellschaften waren fast völlig steuerfrei. Diese Ungleichbehandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Anteilseigner prüfte der Gerichtshof am Maßstab der Niederlassungsfreiheit. Dabei untersuchte er in Anlehnung an die *Schumacker*-Rechtsprechung, ob sich die beiden Gruppen von Dividendenempfängern ungeachtet der unterschiedlichen Ansässigkeit gleichwohl in einer vergleichbaren Situation befinden.⁵⁵ Dies bejahte der Gerichtshof deswegen, weil Frankreich sowohl in Bezug auf Dividendenzahlungen an inländische Empfänger (Einkommen-/Körperschaftsteuer) als auch in Bezug auf Ausschüttungen an ausländische Gesellschaften (Quellensteuer) seine Steuerhoheit ausübte.⁵⁶

Ob ein Mitgliedstaat seine Steuerhoheit ausübt, ist nicht nur im Fall der Quellenbesteuerung abfließender Dividenden von entscheidender Bedeutung. Vielmehr hat der Gerichtshof sich auch in Bezug auf Maßnahmen des Sitzstaates des Dividenden-Empfängers zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf dieses Kriterium gestützt. Besteuert der Sitzstaat des Empfängers Dividenden, die dieser von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat bezieht, dann liegt darin eine Ausübung der Steuerhoheit. Bezieher von Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten und Bezieher von im Inland ausgeschütteten Dividenden befinden sich insofern in einer objektiv vergleichbaren Lage, da es durch die Besteuerung der bereits steuerlich vorbelasteten Dividenden in beiden Fällen zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung kommen kann. Folglich muss der Sitzstaat des Dividendenempfängers, der im Inlandsfall Maßnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung anwendet, eine gleichwertige Behandlung für aus anderen Mitgliedstaaten bezogene Dividenden vorsehen.⁵⁷

Stellt der Staat des Dividendenempfängers Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten dagegen von der Steuer frei, während er im Inland ausgeschüttete Dividenden besteuert, dann unterscheiden sich die Situationen, weil die Steuerhoheit nur im Inlandsfall ausgeübt wird. Folglich ist der betreffende Staat nicht verpflichtet, dem Empfänger ausländischer Dividenden die Körperschaftsteuer anzurechnen oder gar zu erstatten, die die ausschüttende Gesellschaft an ihrem Sitz entrichtet hat. Dies gilt auch dann, wenn im Inlandsfall die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt.⁵⁸

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Gerichtshof im Bereich der Besteuerung von Dividenden die Vergleichbarkeit der Situationen systematisch als Bestandteil der Gleichbehandlungsprüfung aufgreift und dabei als entscheidendes Kriterium die Ausübung der Steuerhoheit in den Vordergrund stellt.

⁵⁴ EuGH 14.12.2006 – C-170/05, EU:C:2006:783, Rn. 34 f. – *Denkavit Internationaal*.

⁵⁵ EuGH 14.12.2006 – C-170/05, EU:C:2006:783, Rn. 24 f. – *Denkavit Internationaal*.

⁵⁶ EuGH 14.12.2006 – C-170/05, EU:C:2006:783, Rn. 34–36 – *Denkavit Internationaal*; s.a. EuGH 12.12.2006 – C-374/04, EU:C:2006:773, Rn. 68 – *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*.

⁵⁷ So die ständige Rechtsprechung EuGH 7.9.2004 – C-319/02, EU:C:2004:484 – *Manninen*; EuGH 6.3.2007 – C-292/04, EU:C:2007:132 – *Meilicke*; EuGH 10.2.2011 – C-436/08 u. C-437/08, EU:C:2011, 61, Rn. 59 f. – *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*; EuGH 13.11.2012 – C-35/11; EU:C:2012:707, Rn. 37 f. – *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

⁵⁸ EuGH 11.9.2014 – C-47/12, EU:C:2014:2200, Rn. 81 ff. – *Kronos International*.