

Die steuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ins Ausland

Eine Untersuchung der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG und § 4g EStG
auf ihre Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht

Diplomarbeit
zur Erlangung des akademischen Grades

Diplom-Wirtschaftsjurist Univ.

an der
Juristischen Fakultät der
Universität Augsburg

vorgelegt von
Moritz Glahe

2008

Erstgutachter: Prof. Dr. Joachim Englisch
Zweitgutachter: Prof. Dr. Michael Heinhold

Eingereicht am: 18.08.2008

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde zur Erlangung des akademischen Grades des Diplom Wirtschaftsjuristen (Univ.) im August 2008 an der juristischen Fakultät der Universität Augsburg eingereicht.

Gegenstand der Arbeit ist die gemeinschaftsrechtliche Würdigung des im Rahmen des SEStEG im Jahr 2007 neu eingeführten allgemeinen Entstrickungstatbestands der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG. Dessen Hauptanwendungsfall ist die Überführung von Betriebsvermögen in eine ausländische Betriebsstätte. Das Thema hat durch das im Oktober veröffentlichte BFH-Urteil (v. 17.07.2008, I R 77/06, BFH/NV 2008, 1941) zur Rechtslage vor Einführung des allgemeinen Entstrickungstatbestands noch einmal an Aktualität gewonnen. Darin hat der BFH die finale Entnahmetheorie aufgegeben und Bedenken an ihrer Gemeinschaftsrechtskonformität geäußert. Das Urteil wurde für diese Veröffentlichung zwar nicht mehr berücksichtigt, die Arbeit befindet sich aber weiterhin auf einem aktuellen Stand. Sie basiert auf einem sehr umfangreichen Literaturstudium und stellt die zurzeit wohl umfassendste Analyse dieser Thematik im Schrifttum dar.

Danken möchte ich meinem Betreuer der Arbeit und jetzigem Doktorvater, Prof. Dr. Joachim Englisch, für seine Unterstützung bei Themenfindung und Aufbau der Arbeit sowie Prof. Dr. Michael Heinhold für die Erstellung des Zweitgutachtens. Bedanken möchte ich mich auch bei den Freunden und bei meiner Schwester, die mir bei der Korrektur geholfen haben.

Augsburg, April 2009

Moritz Glahe

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	II
Abkürzungsverzeichnis.....	VI
A. Einleitung.....	1
B. Die steuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ins Ausland im deutschen Recht.....	3
I. Die Bildung und Besteuerung stiller Reserven.....	3
1. Das Realisationsprinzip.....	4
2. Ausnahmen vom Realisationsprinzip: Die Ersatzrealisationstatbestände.....	6
II. Die steuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ins Ausland vor Einführung des SEStEG – insbesondere die Betriebsstättengewinnermittlung.....	6
1. Die finale Entnahmetheorie.....	7
2. Die Funktionsnutzentheorie.....	8
3. Die Betriebsstättengewinnermittlung nach Wassermeyer.....	9
III. Die steuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ins Ausland nach Einführung des SEStEG.....	10
1. Die endgültige Überführung von Wirtschaftsgütern.....	11
a) Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts.....	11
b) Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts.....	13
2. Die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung.....	14
3. Die Bewertung zum gemeinen Wert.....	15
IV. Der Ausgleichsposten des § 4g EStG.....	16
V. Zwischenergebnis: Konsequente Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts.....	18
C. Die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts.....	19
I. Primärrechtliche Vorgaben: Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages.....	20
1. Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten.....	20
a) Die Niederlassungsfreiheit.....	20
b) Die Kapitalverkehrsfreiheit.....	22
c) Konkurrenz der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit.....	23
2. Die Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote.....	23
a) Das Diskriminierungsverbot.....	24
b) Das Beschränkungsverbot.....	27
c) Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situation.....	30
3. Die Rechtfertigung eines Grundfreiheitseingriffs.....	31
a) Die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe – Die „rule of reason“.....	32
b) Die zwingenden Gründe des Allgemeininteresses.....	34
aa) Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle.....	34
bb) Verhinderung der Steuerumgehung.....	35
cc) Territorialitätsprinzip.....	36
dd) Kohärenz.....	37
ee) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.....	39

II.	Konkretisierung der Grundfreiheitsprüfung anhand der Rechtsprechung des EuGH zu Wegzugsfällen	40
III.	Zwischenergebnis zu den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts	44
D.	Untersuchung auf EG-Rechtskonformität.....	45
I.	Die Niederlassungsfreiheit.....	45
1.	Schutzbereich	45
2.	Eingriff	46
a)	Diskriminierung des grenzüberschreitend tätigen, unbeschränkt Steuerpflichtigen im Outbound-Fall	46
aa)	Die objektive Vergleichbarkeit	47
bb)	Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts	47
cc)	Keine Aufhebung der Diskriminierung durch § 4g EStG.....	48
b)	Diskriminierung des beschränkt Steuerpflichtigen im Inbound-Fall	49
aa)	Die objektive Vergleichbarkeit	50
bb)	Diskriminierung des beschränkt Steuerpflichtigen	52
c)	Beschränkung des grenzüberschreitend Tätigen aufgrund von Doppelbesteuerung	52
3.	Rechtfertigung.....	53
a)	Verhinderung der Steuerumgehung.....	53
b)	Territorialitätsprinzip.....	54
c)	Kohärenz.....	55
d)	Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	57
aa)	Verfolgung des Zieles	57
bb)	Verhältnismäßigkeit	58
e)	Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle.....	60
f)	Verhältnismäßigkeit.....	60
aa)	Die Eignung von Mitwirkungspflichten	61
bb)	Die Eignung der Amtshilfe	62
(1)	Die Möglichkeit der sachverhaltsbezogenen Differenzierung bei Verweis auf die Amtshilferichtlinie.....	63
(2)	Analyse der Eignung der Amtshilferichtlinie im Massenverfahren.....	63
(3)	Sachverhaltsbezogene Differenzierung nach der Effektivität der steuerlichen Kontrolle	65
(4)	Modifikation der Interessenabwägung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in den EWR-Raum.....	67
4.	Zwischenergebnis zur Prüfung anhand der Niederlassungsfreiheit	68
II.	Die Kapitalverkehrsfreiheit	70
1.	Die Konkurrenz zur Niederlassungsfreiheit im Drittstaatensachverhalt	71
2.	Die Kapitalverkehrsfreiheit bei Ausschluss der Niederlassungsfreiheit.....	73
III.	Die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung	74
IV.	Ergebnis: Teilweise EG-Rechtswidrigkeit des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG	75

E. Alternative Lösungsansätze.....	77
I. Die zins- und voraussetzungslose Steuerstundung	77
II. Die harmonisierte, zeitlich gestreckte Besteuerung.....	79
III. Die Besteuerung nach Zeitwerten.....	79
IV. Die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.....	80
F. Schlussbetrachtung	81
Literaturverzeichnis	83
Rechtsprechungsverzeichnis	100
I. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs	100
II. Schlussanträge der Generalanwälte beim EuGH.....	104
III. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs.....	105
IV. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts.....	105

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
aF	alte Fassung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
ber.	bereinigt
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BIT	Bulletin for International Taxation (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BSVwG	Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Rechtssprechungssammlung)
CMLRev.	Common Market Law Review (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe

dies.	dieselbe/dieselben
Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitschrift
D/W	Debatin/Wassermeyer (DBA-Kommentar)
EAG	Europäische Atomgemeinschaft
EG	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft/Europäische Gemeinschaft
EGAHiG	EG-Amtshilfe-Gesetz
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
ET	European Taxation (Zeitschrift)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
Europ.	Europäisch/europäische
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
FA	Finanz-Archiv (Zeitschrift)
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)

FS	Festschrift
GA	Generalanwalt/Generalanwältin
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
gl.A.	gleicher Ansicht
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GS	Gedächtnisschrift
HB	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach (EStG-Kommentar)
H/H/S	Hübschmann/Hepp/Spitaler (AO/FGO-Kommentar)
h.M.	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
Int.	Internationales/internationale
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne des/der
i.V.m.	in Verbindung mit
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
K/S/M	Kirchhof/Söhn/Mellinghof (EStG-Kommentar)
KOM	Mitteilung der Kommission
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	Litera (Buchstabe, lateinisch)
m.w.N.	mit weiteren Nennungen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
n.n.v.	noch nicht veröffentlicht

NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
PwC AG	PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
SchlA	Schlussanträge
SE	Societas Europaea
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz
StBJb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuerStud	Steuern & Studium (Zeitschrift)
StR	Steuerrecht
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
Urt.	Urteil
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht

A. Einleitung

Mit der Gründung der Europäischen Gemeinschaft¹ haben die Mitgliedstaaten einen Teil ihrer staatlichen Souveränität auf diesen supranationalen Rechtsträger übertragen. Zwar wurde der Bereich der direkten Steuern in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten belassen, der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschied jedoch in der Rs. *avoir fiscal*,² dass sie ihre steuerlichen Befugnisse unter der Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben haben. Seitdem hat der EuGH in zahlreichen Entscheidungen das mitgliedstaatliche Steuerrecht insbesondere an den vier *Grundfreiheiten* des Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs gemessen. Diese verlangen eine Gleichstellung von grenzüberschreitenden mit rein mitgliedstaatlichen Wirtschaftsvorgängen und tragen so wesentlich zur Schaffung eines gemeinschaftsweiten *Binnenmarktes* bei. Der EuGH hat bei der Abwägung der sich gegenüberstehenden Interessen – einerseits das Interesse der Steuerpflichtigen an der Ausübung der Grundfreiheiten, andererseits das Interesse der Mitgliedstaaten an der Erhaltung ihrer Finanzierungsmöglichkeiten und ihrer Souveränität – zumeist zugunsten der Grundfreiheiten entschieden³ und hat sich so als ein „Motor der Integration“ erwiesen.⁴ Dies gilt auch für die zwischen 2002 und 2006 entschiedenen Urteile in den Rs. *X und Y*,⁵ *de Lasteyrie*⁶ und „*N*“,⁷ die die Praxis der Mitgliedstaaten der Sofortbesteuerung stiller Reserven bei Verlust des inländischen Besteuerungsrechts in Folge des Wegzugs einer natürlichen Person untersagten.

Diese Urteile stellen auch die Neuregelung zum grenzüberschreitenden Betriebsvermögenstransfer in Frage, die im Rahmen des SEStEG⁸ mit den §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG eingeführt wurde und im Wesentlichen die zuvor bestehende Rechtsprechung des BFH kodifiziert. Normalerweise werden in Betriebsvermögen enthaltene

¹ Die Europäische Gemeinschaft (EG) ist Teil der Europäischen Gemeinschaften (EG, EGKS, EAG), die eine der sog. *drei Säulen* der Europäischen Union bilden. Siehe Art. 1 Abs. 3 Satz 1; 8 ff.; 11 ff.; 29 ff. EUV; vgl. *Herdegen*, Europarecht, 10. Aufl., 2008, S. 61 f.; *Weber-Grellet*, Europ. StR, 2005, S. 8. Die EG ging 1957 aus der Vorgängerorganisation der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) hervor.

² EuGH, Urt. v. 28.01.1986, 270/83 (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273, Rz. 24; seitdem ständige Rspr., vgl. zuletzt: Urt. v. 06.12.2007, C-298/05 (*Columbus Container Services*), n.n.v., Rz. 28; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (*Burda*), n.n.v., Rz. 66.

³ Die Schätzungen reichen von 75% bis 92% der vom EuGH entschiedenen Urteile, vgl. *Driien/Kahler*, StuW 2005, 171 (174) bzw. *Janssen*, EuZW 2005, 257. Der EuGH ließ dabei etwa im Urt. v. 06.03.2007, C-292/04 (*Meilicke u.a.*), Slg. 2007, I-1835 auch erhebliche Aufkommenseinbußen der Mitgliedstaaten unberücksichtigt, die vom BMF auf 5 Mrd. € geschätzt wurden, vgl. GA *Stix-Hackl*, SchlA v. 05.10.2006, C-292/04 (*Meilicke u.a.*), Slg. 2007, I-1835, Rz. 61.

⁴ *Hey*, StuW 2004, 193 (194); *Kokott/Henze*, BB 2007, 913.

⁵ EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (*X und Y*), Slg. 2002, I-10829.

⁶ EuGH, Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (*de Lasteyrie*), Slg. 2004, I-2409.

⁷ EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („*N*“), Slg. 2006, I-7409.

⁸ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 07.12.2006, BGBl. I 2006, 2782, ber. I 2007, 68.

stille Reserven gemäß dem *Realisationsprinzip* erst dann besteuert, wenn das jeweilige Wirtschaftsgut am Markt veräußert wird. Überführt ein Steuerpflichtiger das Wirtschaftsgut jedoch in eine ausländische Betriebsstätte, verliert Deutschland das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven aufgrund des zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) an den Betriebsstättenstaat. Die Neuregelung des SEStEG verhindert dies, indem die stillen Reserven bereits im Transaktionszeitpunkt besteuert werden. Hierdurch wird aber die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte gegenüber der Überführung in eine deutsche Zweigniederlassung benachteiligt, so dass ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten nahe liegt. Diese Gefahr hat auch der Gesetzgeber bei der Einführung des SEStEG erkannt und mit § 4g EStG einen teilweisen Aufschub der Steuer vorgesehen, um einen EG-Rechtsverstoß zu vermeiden.⁹

Ziel dieser Arbeit ist es, die §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG sowie § 4g EStG auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten hin zu untersuchen. Besondere Relevanz hat dabei die Fragestellung, inwieweit das mitgliedstaatliche Interesse an der Besteuerung der unter Verwendung von inländischer Infrastruktur erwirtschafteten stillen Reserven Berücksichtigung finden kann. Europäisches Sekundärrecht und die steuerliche Behandlung der Rücküberführung des Wirtschaftsguts aus dem Ausland werden in dieser Arbeit nicht betrachtet.

Vor der Prüfung der EG-Rechtskonformität soll in Teil B näher auf das zu prüfende deutsche Recht eingegangen werden. Dazu werden die Tatbestände der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG und § 4g EStG analysiert und in die Systeme der steuerlichen Gewinnrealisierung und Betriebsstättengewinnermittlung eingeordnet. In Teil C gilt es die Grundlagen des Europäischen Gemeinschaftsrechts herauszuarbeiten, die für die Prüfung eines Grundfreiheitseingriffs erforderlich sind. Die Besprechung der Rs. *X und Y, de Lasteyrie* und „*N*“ konkretisiert einerseits die herausgearbeiteten Grundlagen und stellt andererseits wichtige Kriterien für die sich in Teil D anschließende Prüfung auf. Dort gilt es insbesondere den Konflikt aus den sich gegenüberstehenden Interessen der Steuerpflichtigen und der Mitgliedstaaten möglichst ausgewogen zum Ausgleich zu bringen. Abschließend werden alternative Lösungsansätze zur Behandlung des grenzüberschreitenden Betriebsvermögenstransfers diskutiert und gegenübergestellt sowie eine Schlussbetrachtung der Untersuchung vorgenommen.

⁹ Siehe den Antrag des Freistaates Bayern in der BR-Drs. 542/2/06, S. 2 f. und den Beschluss in der BR-Drs. 542/06(B), S. 2 f.

B. Die steuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ins Ausland im deutschen Recht

In diesem Teil der Arbeit wird untersucht, wie die Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in eine ausländische Betriebsstätte im deutschen Steuerrecht behandelt wird. Dazu wird auch auf die Rechtslage vor Einführung des SEStEG eingegangen, um ein besseres Verständnis für die darauf folgende Analyse der Tatbestände der §§ 4 Abs. 1 Satz 3, 12 Abs. 1 KStG sowie § 4g EStG zu entwickeln. Weil diese das Vorhandensein stiller Reserven zwingend voraussetzen,¹⁰ soll zunächst aber auf die Grundlagen der Bildung und Besteuerung stiller Reserven eingegangen werden.

I. Die Bildung und Besteuerung stiller Reserven

Als stille Reserve gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren Verkehrswert eines Wirtschaftsguts.¹¹ Diese wird nur gebildet, wenn die dementsprechende Wertsteigerung nicht regelmäßig, sondern erst bei einem Realisationsakt besteuert wird. Für die Gewinneinkünfte¹² ist grundsätzlich eine regelmäßige Besteuerung von Wertzuwächsen nach der *Reinvermögenszugangstheorie* vorgesehen,¹³ nach der der „Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts“ erfasst wird.¹⁴ Diese wurde jedoch auf das am Markt erwirtschaftete Einkommen reduziert (*Markteinkommenstheorie*).¹⁵ Als Folge dessen werden Wertsteigerungen erst besteuert, wenn sie in einem Umsatzakt am Markt realisiert wurden (*Realisationsprinzip*); zuvor kommt es zur Bildung stiller Reserven. Die Markteinkommenstheorie stellt damit die „Querverbindung zum kaufmännischen Realisationsprinzip“ her.¹⁶ Im Folgenden soll untersucht werden, welche Gründe für eine Besteuerung ausschließlich realisierter Gewinne und somit für die Bildung stiller Reserven sprechen und warum hiervon ggf. Ausnahmen geboten sind.

¹⁰ Siehe die §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG: „Gewinn aus der Veräußerung“.

¹¹ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 210.

¹² Siehe § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-3 EStG. Für diese Arbeit sind insbesondere die Einkünfte aus Gewerbebetrieb relevant, siehe § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 EStG.

¹³ Siehe den Verweis in § 2 Abs. 2 Nr. 1 auf § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG.

¹⁴ von Schanz, Der Einkommensbegriff, FA 1896, 1 ff. (zit. in: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 2003, S. 625).

¹⁵ Vgl. Ruppe, DStJG 1 (1978), 7 (16); J. Lang, DStJG 4 (1981), 45 (54 ff.); Söhn, FS Tipke, 1995, S. 343 (344). Die Markteinkommenstheorie aus der Verfassung ableitend: Kirchhof, in: K/S/M, EStG, § 2, Rz. A363, A365 (Stand: 1986); a.A. ist die h.M., vgl. z.B. Söhn, FS Tipke, 1995, S. 343 (349 ff.) m.w.N.

¹⁶ J. Lang, DStJG 4 (1981), 45 (58). Das Realisationsprinzip als „Fundamentalkonkretisierung des Markteinkommens“ bezeichnend: Hey, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 202; Pezzer, DStJG 14 (1991), 3 (22); a.A.: Dauber, Das Realisationsprinzip, 2003, S. 130.

1. Das Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip ist handelsrechtlichen Ursprungs. Es ist in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB kodifiziert und kann als Ausprägung des übergeordneten Vorsichtsprinzips eingeordnet werden.¹⁷ Kraft der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz gilt es gem. § 5 Abs. 1 EStG auch für die Steuerbilanz. Die Notwendigkeit, nur am Markt realisierte Gewinne zu besteuern, ergibt sich insbesondere aus dem Verfassungsrecht, im Einzelnen aus dem gleichheitsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem freiheitsrechtlichen Erfordernis einer eigentumsschonenden Besteuerung.

Das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt aus dem im allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verankertem Grundsatz der Steuergerechtigkeit.¹⁸ Nach *Tipke* könne die volle Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen nur erfasst werden, wenn nach der *Reinvermögenszugangstheorie* auch unrealisierte Wertsteigerungen besteuert würden.¹⁹ Unter Objektivierungsgesichtspunkten ist es aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips jedoch geboten, nur am Markt realisierte und somit *sichere Werte* zu erfassen.²⁰ Denn der Wert unrealisierter Wirtschaftsgüter, die nicht an einer Börse gehandelt werden,²¹ kann nur über ein gesondertes Bewertungsverfahren ermittelt werden. Dieses ist immer mit Unsicherheit verbunden und kann den Gewinn als Indikator der Leistungsfähigkeit – einerseits zwischen zwei Steuerpflichtigen, andererseits zwischen zwei Wirtschaftsjahren desselben Steuerpflichtigen (Gebot der Stetigkeit der Gewinnermittlung) – beeinflussen.²²

Die freiheitsrechtliche Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG ist betroffen, wenn „Steuerpflichten – wie im [Einkommensteuerrecht] – an den Hinzuerwerb von Eigentum anknüpfen“.²³ Weil ein Steuertatbestand des EStG damit stets entweder in die jeweils von Art. 14 GG geschützte Vermögenssubstanz oder in die ertragsorientierte Nut-

¹⁷ Siehe § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Vgl. auch *Winkeljohann/Geißler*, in: Ellrott/u.a., Beck'scher Bilanz-Komm., 6. Aufl., 2006, § 252, Rz. 29, 43; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 68, 201; *Knobbe-Keuk*, Bilanz-StR, 9. Aufl., 1993, S. 49.

¹⁸ Ständige Rspr. des BVerfG, vgl. zuletzt: Bschl. v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, FR 2007, 338, Rz. 95. Grundlegend zur Leistungsfähigkeit: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 479 ff.

¹⁹ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 2003, S. 629; *ders.*, DStJG 1 (1978), 2 (6); ebenso: *Thiel*, DStJG 4 (1981), 183 (187 f.); *Schaumburg*, DStJG 4 (1981), 247 (256).

²⁰ Vgl. *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der ESt, 1981/88, S. 174; *ders.*, DStJG 4 (1981), 45 (77 ff.); *ders./u.a.*, Kölner Entwurf eines EStG, 2005, S. 91, Rz. 401 f.; *Jachmann*, Steuergesetzgebung, 2000, S. 141; *Schlotter*, Teilwertabschreibung, 2005, S. 256; *ders.*, FR 2007, 951 (956); *Pietsch*, Fair Value, 2006, S. 293 u. 295; *Arnold*, StuW 2005, 148 (154); *Hennrichs*, DStJG 24 (2002), 301 (316).

²¹ Vgl. *Jachmann*, Steuergesetzgebung, 2000, S. 141.

²² Vgl. *Hennrichs*, DStJG 24 (2002), 301 (316); *Schön*, in: Schön, Maßgeblichkeit, 2005, S. 1 (24); *Schlotter*, Teilwertabschreibung, 2005, S. 256; *Herzig*, Gewinnermittlung, 2004, S. 42.

²³ BVerfG, Bschl. v. 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, Rz. 34. Früher a.A.: BVerfG, Urt. v. 20.07.1954, 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7 (17); Urt. v. 12.11.1958, 2 BvL 4/56, BVerfGE 8, 274 (330).

zung eingreift, kommt dem Übermaßverbot eine entscheidende Bedeutung zu.²⁴ Danach ist eine verhältnismäßige Besteuerung auf den Ertrag beschränkt, eine Substanzbesteuerung hingegen nicht möglich.²⁵ Eine Besteuerung unrealisierter Wertsteigerungen würde in jedem Fall die Substanz betreffen. Denn der Steuerpflichtige wäre zur Begleichung der Wertzuwachssteuer mangels des Mittelzuflusses aus einem Verkauf ggf. gezwungen, entweder das Wirtschaftsgut selbst oder dessen ertragsorientierte Nutzung aufzugeben.²⁶ Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass Wertsteigerungen aufgrund einer verbesserten Bonität eine Kreditaufnahme ermöglichen. Denn die Verfügbarkeit dieser Ersatzliquidität hinge vom Willen eines Dritten ab und wäre mangels eines vollständigen Kapitalmarkts nicht transaktionskostenfrei möglich.²⁷ Folglich ist das Realisationsprinzip nach den Grundsätzen der eigentumsschonenden Besteuerung geboten.²⁸

Das Realisationsprinzip ist auch aus rechtspraktischen Erwägungen erforderlich: Die Alternative einer Wertzuwachbesteuerung wäre aufgrund der jährlich erforderlichen Wertermittlung mit erheblichen administrativen Schwierigkeiten verbunden.²⁹ Zudem bestünde die Gefahr, dass die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft aufgrund nicht realisierter Gewinne Ausschüttungen vornehmen, zu deren Rückführung sie bei Verlusten nicht verpflichtet wären. Das Insolvenzrisiko trügen in diesem Fall allein die Gläubiger,³⁰ mit der Folge gesamtwirtschaftlicher Wohlfahrtsverluste.

²⁴ Vgl. *Schlotter*, Teilwertabschreibung, 2005, S. 240 f.; *ders.*, FR 2007, 951 (954); *Jachmann*, Steuergesetzgebung, 2000, S. 42; *J. Lang*, DStJG 4 (1981), 45 (80); BVerfG, Bschl. v. 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, Rz. 43 f.

²⁵ Vgl. *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (226 ff.); ähnlich: BVerfG, Urt. v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136 ff.). Kritisch zu dieser Differenzierung: *Schlotter*, Teilwertabschreibung, 2005, S. 242 ff.; *Englisch*, StuW 2003, 237 (244 f.).

²⁶ Vgl. *Schlotter*, Teilwertabschreibung, 2005, S. 257; *ders.*, FR 2007, 951 (956); *Herzig*, Gewinnermittlung, 2004, S. 41; *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301 (316 f.); *Schaumburg*, DStJG 4 (1981), 247 (256).

²⁷ Vgl. *Schlotter*, Teilwertabschreibung, 2005, S. 256 ff.; *ders.*, FR 2007, 951 (956); *Elicker*, StuW 2002, 217 (220); *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der ESt, 1981/88, S. 154 f.; zum vollkommenen Kapitalmarkt: *Schön*, in: Schön, Maßgeblichkeit, 2005, S. 1 (23, 37 f.).

²⁸ Ebenso: *J. Lang*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 4, Rz. 107; *ders.*, DStJG 4 (1981), 45 (81); *Jachmann*, Steuergesetzgebung, 2000, S. 141; *Richter/Sailer Khuepach*, in: H/H/R, EStG, § 5, Rz. 231 (Stand: 10.2007); *Schön*, in: Schön, Maßgeblichkeit, 2005, S. 1 (23); *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (205 f.); *Pietsch*, Fair Value, 2006, S. 298; *Vogel*, StuW 1974, 193 (199 f.); sowie die Nachweise in Fn. 26.

²⁹ Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 2003, S. 630; *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (214); *J. Lang*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 8, Rz. 33 und § 9, Rz. 51.

³⁰ Vgl. *Arnold*, StuW 2005, 148 (154); *Schön*, Der Konzern 2004, 162 (169 f.).

2. Ausnahmen vom Realisationsprinzip: Die Ersatzrealisationstatbestände

Auch wenn gewichtige Gründe für das Realisationsprinzip sprechen, hat der Gesetzgeber Ausnahmen³¹ von diesem kodifiziert. Zu diesen sog. *Ersatzrealisationstatbeständen* zählen neben der Entnahme und Betriebsaufgabe³² auch die §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG. Diesen Ersatzrealisationstatbeständen ist gemeinsam, dass die stillen Reserven bereits vor einem Umsatzakt am Markt besteuert werden, wenn deren (inländische) Besteuerung nicht mehr gesichert ist (sog. *Entstrickungsprinzip*). Dann entsteht ein fiskalisches Bedürfnis, die stillen Reserven als *ultima ratio* abzurechnen.³³ Wann und ob der Besteuerungsanspruch bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland nicht mehr gesichert ist, wird in B.II und III. näher erläutert.

Die Vermeidung von Besteuerungslücken ist verfassungsrechtlich aufgrund des Art. 3 Abs. 1 GG geboten, weil ansonsten gleichheitswidrig nicht die volle Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen erfasst würde.³⁴ *Lang* bezeichnet die Ersatzrealisation daher als „mittlere Lösung [...], die dem Bürger die [...] Nachteile [einer Wertzuwachsbesteuerung] erst dann aufbürdet, wenn die vollständige und damit gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mehr gesichert ist“.³⁵

II. Die steuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ins Ausland vor Einführung des SEStEG – insbesondere die Betriebsstättengewinnermittlung

Zur besseren Verständlichkeit der aktuellen Rechtslage soll in knapper Form auf die steuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens vor Einführung des SEStEG eingegangen werden. Die hierzu diskutierten Grundsätze der Betriebsstättengewinnermittlung sind auch heute noch relevant.

Eine Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 Abs. 1 AO) bzw. durch die die Tätigkeit eines Unternehmens aus-

³¹ Für ein Regel-Ausnahme-Verhältnis: *Knobbe-Keuk*, DStR 1985, 494; *Richter/Sailer Khuepach*, in: H/H/R, EStG, § 5, Rz. 231 (Stand: 10.2007); a.A.: *Tipke*, DStJG 1 (1978), 2 (2 ff.).

³² Siehe § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG für die Entnahme und § 16 Abs. 3 EStG für die Betriebsaufgabe.

³³ Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 204, 231 ff.; *Schaumburg*, Int. StR, 2. Aufl., 1998, Rz. 5.370 ff.; *ders.*, FS Wassermeyer, 2005, S. 411; *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (312); *Jachmann*, Steuergesetzgebung, 2000, S. 139.

³⁴ Vgl. *Schaumburg*, FS Wassermeyer, S. 411 (412); *ders.*, in: Lutter, Europäische Auslandsgesellschaften, 2005, S. 403 (410); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 231; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der ESt, 1981/88, S. 155.

³⁵ *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der ESt, 1981/88, S. 155.

geübt wird (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA).³⁶ Sie ist ein rechtlich unselbstständiger Teil des Gesamtunternehmens.³⁷ Aus diesem Grund kann der Transfer eines Wirtschaftsguts in eine Betriebsstätte keinen Verkauf darstellen, wie er zwischen selbstständigen Mutter- und Tochterkapitalgesellschaften anzunehmen ist. Folglich müssen andere Kriterien herangezogen werden, um bei einem Transfer zwischen Stammhaus³⁸ und Betriebsstätte Erträge und Aufwendung sowie Wirtschaftsgüter zuzurechnen. Das Gesetz sieht jedoch keine ausdrückliche Regelung vor, so dass allgemeine Grundsätze heranzuziehen sind. Einigkeit besteht darüber, dass sich die Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen nach dem Veranlassungsprinzip richtet³⁹ und Wirtschaftsgüter nach ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugeordnet werden⁴⁰ – bei einer gemeinsamen Nutzung auch anteilig.⁴¹ Für den Fall des grenzüberschreitenden Betriebsvermögenstransfers bestand vor der Einführung des SEStEG keine ausdrückliche Gesetzesgrundlage hinsichtlich der Behandlung stiller Reserven. Hierzu wurden zahlreiche unterschiedliche Theorien vertreten, von denen die am häufigsten vertretenen im Folgenden vorgestellt werden.⁴²

1. Die finale Entnahmetheorie

Nach der *finalen Entnahmetheorie* des BFH findet der grenzüberschreitende unternehmensinterne Betriebsvermögenstransfer über Entnahmen und Einlagen statt.⁴³ Die Überführung wird als Entnahme i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG mit dem Teilwert bewertet, wenn die Erfassung der stillen Reserven ansonsten nicht gesichert ist – insbesondere bei der Überführung in eine Betriebsstätte, deren Einkünfte nach dem relevanten DBA

³⁶ Die Unterschiedlichkeit der Betriebsstättendefinitionen nach deutschem und internationalem Recht hat für die hier angesprochene Thematik keine besondere Relevanz.

³⁷ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB*, 2006, Rz. 3.4; *ders.*, in: *D/W, DBA, Art. 7 OECD-MA*, Rz. 185 (Stand: 05.2000); *Schaumburg*, *Int. StR*, 2. Aufl., 1998, Rz. 18.26.

³⁸ Die geschäftsleitende Betriebsstätte wird als Stammhaus bezeichnet, vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB*, 2006, Rz. 1.1, 1.15.

³⁹ Siehe Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 OECD-MA. Im nationalen Recht wird das Veranlassungsprinzip mit § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG begründet („Betriebsausgaben [...] im wirtschaftlichen Zusammenhang“), vgl. *Schaumburg*, *Int. StR*, 2. Aufl., 1998, Rz. 18.15; *Hruschka/Lüdemann*, *ISr* 2005, 76 (77).

⁴⁰ Vgl. *Kumpf/Roth*, in: *H/H/R, EStG*, § 49, Rz. 260 (Stand: 07.2005); *Hidien*, in: *K/S/M, EStG*, § 49, Rz. D2642 (Stand: 05.2007); ähnlich: *Wassermeyer*, in: *D/W, DBA, Art. 7 OECD-MA*, Rz. 240 (Stand: 05.2000), der danach differenziert, welchem Unternehmensteil das Wirtschaftsgut nach seiner Funktion dient.

⁴¹ Vgl. *Wassermeyer*, in: *D/W, DBA, Art. 7 OECD-MA*, Rz. 241 (Stand: 05.2000); a.A. *Kumpf/Roth*, in: *H/H/R, EStG*, § 49, Rz. 260 m.w.N. (Stand: 07.2005).

⁴² Siehe für einen Überblick über weitere Ansätze: *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB*, 2006, Rz. 3.10 ff.

⁴³ Vgl. BFH, *Urt. v. 16.07.1969*, I 266/65, *BStBl. II* 1970, 175 (177); *Urt. v. 30.05.1972*, VIII R 111/69, *BStBl. II* 1972, 760 (761); ebenso: *Burmester*, *Probleme*, S. 95 ff. u. 156 f.; *Schöne*, *FR* 1985, 582 (584). Die Theorie wird als „final“ bezeichnet, weil die Auslegung des Steuertatbestands durch den BFH von der Rechtsfolge des Verlusts des inländischen Steuerrechts her bestimmt wurde, vgl. *Schaumburg*, *DStJG* 4 (1981), 247 (252).

freigestellt sind.⁴⁴ Auf diese Weise werden die stillen Reserven bereits im Transaktionszeitpunkt realisiert. Die Einordnung als Entnahme widerspricht jedoch dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, der einen „betriebsfremden Zweck“ voraussetzt. Die Überführung in eine Betriebsstätte dient jedoch eindeutig einem betrieblichen und keinem privaten Zweck.⁴⁵

2. Die Funktionsnutzentheorie

Die überwiegende Literatur und die Finanzverwaltung vertreten die *Funktionsnutzentheorie*.⁴⁶ Danach wird der Gesamterfolg des Unternehmens gemäß den Nutzenbeiträgen der einzelnen Unternehmensteile aufgeteilt. Mit Verweis auf Art. 7 Abs. 2 OECD-MA wird die Betriebsstätte als selbstständiges Unternehmen fingiert und der unternehmensinterne Betriebsvermögenstransfer wie zwischen Mutter- und Tochterkapitalgesellschaften im Transaktionszeitpunkt zum Fremdvergleichspreis erfasst. Der Realisationszeitpunkt richtet sich hingegen weiterhin nach inländischem Recht, weil DBA Besteuerungsrechte nur beschränken, aber nicht begründen können.⁴⁷ Vor der Einführung des SEStEG bestand jedoch kein Ersatzrealisationstatbestand für den Fall des grenzüberschreitenden Betriebsvermögenstransfers, so dass eine Besteuerung stiller Reserven erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation möglich war. Bis dahin wurde die Besteuerung durch den Ansatz eines passiven Ausgleichspostens aufgeschoben.⁴⁸ Auf diese Weise wird der aktivische Erfolgsausweis durch die Passivierung neutralisiert.⁴⁹ Im Fall abnutzbaren Anlagevermögens wurde der Ausgleichsposten korrespondierend zur Abschreibung aufgelöst.⁵⁰

Nach den Betriebsstättenverwaltungsgrundsätzen (BSVwG) der Finanzverwaltung sollte der Ausgleichsposten spätestens nach zehn Jahren erfolgswirksam ausgebucht wer-

⁴⁴ Siehe bereits A. Siehe ausführlich auch unter B.III.1.a).

⁴⁵ Vgl. statt vieler: *Wassermeyer*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 3.11 m.w.N.; *Wied*, in: Blümich, EStG, § 4, Rz. 478 (Stand: 03.2007).

⁴⁶ Vgl. BMF v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72, Tz. 2.6.1; *Becker*, DB 1989, 10 (13 ff.); *Kroppen*, IStR 2005, 74 f.; *Jacobs*, Int. Unternehmensbest., 4. Aufl., 1999, S. 560 ff.; *Roth*, in: Grotherr, Int. Steuerplanung, 2. Aufl., 2003, S. 73 (76 ff.); *Ditz*, IStR 2005, 37 (42 f.); *Haiß*, Gewinnabgrenzung, 1999, S. 354 f.

⁴⁷ Vgl. *Ditz*, IStR 2005, 37 (42 f.); *Roth*, in: Grotherr, Int. Steuerplanung, 2. Aufl., 2003, S. 73 (76); *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); a.A. ist: *Bellstedt*, Die Besteuerung International verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., 1973, S. 223, der DBA als unmittelbar anwendbar betrachtet.

⁴⁸ Vgl. *Kroppen*, IStR 2005, 74 (75); *Ditz*, IStR 2005, 37 (42 f.); *Becker*, DB 1989, 10 (15); *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); bereits: *Schaumburg*, DStJG 4 (1981), 247 (254 f.).

⁴⁹ Der Ausgleichsposten kann entweder in einer Nebenrechnung oder in der Bilanz ausgewiesen werden, vgl. *Kumpff/Roth*, in: H/H/R, EStG, § 49, Rz. 310 ff. (Stand: 07.2005). Siehe auch B.IV. mit Fn. 105.

⁵⁰ Vgl. BMF v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72, Tz. 2.6.1 lit. a; *Roth*, in: Grotherr, Int. Steuerplanung, 2. Aufl., 2003, S. 73 (84); *Kumpff/Roth*, in: H/H/R, EStG, § 49, Rz. 321 (Stand: 07.2005).

den.⁵¹ Beschränkt Steuerpflichtigen wurde er gänzlich mit der Begründung verwehrt, dass das Wirtschaftsgut endgültig aus der deutschen Steuerhoheit ausscheide.⁵² Dies war aber allenfalls dann richtig, wenn die inländische Betriebsstätte gleichzeitig ins Ausland verlegt wurde. Denn der passive Ausgleichsposten kann auch in der Bilanz der inländischen Betriebsstätte gebildet werden.⁵³

Die *Funktionsnutzentheorie* wird mit der Gleichbehandlung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten begründet. Nach deren Vertretern sei der Fremdvergleichsmaßstab die wirtschaftlich sinnvollste Abgrenzung von Gewinnen.⁵⁴ Dagegen wurde im Schrifttum eingewandt, dass unselbstständige Unternehmensteile keine Verträge miteinander abschließen könnten⁵⁵ und die Selbstständigkeitsfiktion des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA im nationalen Recht nicht unmittelbar anwendbar sei.⁵⁶

3. Die Betriebsstättengewinnermittlung nach Wassermeyer

Aus diesen Gründen betont *Wassermeyer*⁵⁷ die Einheit des Gesamtunternehmens. Die Betriebsstätte, die das Wirtschaftsgut überführt, wird erst bei der tatsächlichen Realisation in Höhe ihres Wertschöpfungsbeitrags am Außenumsatz beteiligt. Die Wertschöpfungsbeiträge und ihre Ermittlung unterscheiden sich je nachdem, ob Anlage- oder Umlaufvermögen überführt wird.

Umlaufvermögen wird gewöhnlich aus der inländischen Produktion zum Vertrieb in eine ausländische Betriebsstätte überführt. Der spätere Veräußerungsgewinn wird dementsprechend in einen Produktions- und Vertriebsgewinn aufgeteilt und den jeweiligen Unternehmensteilen als ihre Wertschöpfungsbeiträge zugeordnet. Der Produktionsgewinn besteht in der Differenz zwischen dem Buchwert und dem im Transaktionszeit-

⁵¹ Siehe BMF v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72, Tz. 2.6.1 lit. a und b.

⁵² Siehe BMF v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72, Tz. 2.6.3; ebenso: *Kempka*, Gewinnrealisierung, 1995, S. 156 f.; a.A.: *Jacobs*, Int. Unternehmensbest., 4. Aufl., 1999, S. 564 f.; *Schaumburg*, Int. StR, 2. Aufl., 1998, Rz. 18.47; *Roth*, in: Lüdicke, Zurechnung, 2000, S. 87 (115 f. u. 123 f.).

⁵³ Siehe D.I.3.d)bb). Vgl. *Buciek*, in: Piltz/Schaumburg, Int. Betriebsstättenbesteuerung, 2001, S. 58 f.

⁵⁴ *Kroppen*, IStR 2005, 74; *Haiß*, Gewinnabgrenzung, 1999, S. 354 f., 361.

⁵⁵ *Wassermeyer*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 3.15; *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455 (1456). Hingegen will *Kroppen*, IStR 2005, 74 ersatzweise „pro forma Verträge“ zulassen.

⁵⁶ *Hruschka/Lüdemann*, IStR 2005, 76 (77 f.); *Wassermeyer*, in: D/W, DBA, Art. 7 OECD-MA, Rz. 315 (Stand: 05.2000); *ders.*, IStR 2004, 733 (734); a.A.: *Schaumburg*, DStJG 4 (1981), 247 (252 f.).

⁵⁷ Vgl. *Wassermeyer*, DB 2006, 1176 ff.; *ders.*, DB 2006, 2420 ff.; *ders.*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 3.5 ff.; *ders.*, D/W, DBA, Art. 7 OECD-MA, Rz. 243 ff. (Stand: 05.2000). Dieser Ansatz lehnt sich stark an die „Erwirtschaftungstheorie“ an, die von *Debatin*, DB 1989, 1739 (1744) und *Schaumburg*, Int. StR, 2. Aufl., 1998, Rz. 18.43 ff. vertreten wird. Beide Theorien sind deckungsgleich, sofern sich die „Erwirtschaftungs-“ und „Wertschöpfungsbeiträge“ entsprechen, vgl. *Wassermeyer*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 3.15.

punkt festgestellten Fremdvergleichspreis.⁵⁸ Er wird durch den Ansatz eines passiven Ausgleichspostens bis zur Realisierung des Außenumsatzes aufgeschoben.⁵⁹ Somit entspricht das Ergebnis im Wesentlichen dem der *Funktionsnutzentheorie*.⁶⁰

Im Bereich des Anlagevermögens weicht *Wassermeyers* Ansatz stärker von der *Funktionsnutzentheorie* ab. Anlagevermögen ist nicht zum Verkauf, sondern gewöhnlich zur Ausstattung der Produktion der ausländischen Betriebsstätte bestimmt. Der Wertschöpfungsbeitrag der inländischen Betriebsstätte besteht daher in den stillen Reserven, die sich sukzessive im späteren Außenumsatz der mit dem Anlagegut produzierten Güter realisieren. Der Zeitraum bis zur vollständigen Realisation soll im Transferzeitpunkt geschätzt und linear auf die einzelnen Wirtschaftsjahre verteilt werden.⁶¹ Inwiefern diese Schätzung objektivierbar ist, lässt *Wassermeyer* offen. Im Vergleich zur *Funktionsnutzentheorie* wird dem Steuerpflichtigen ein wesentlich höherer Verwaltungsaufwand auferlegt.⁶²

Die zwei Theorien unterscheiden sich vor allem im dogmatischen Ansatz: Während die *Funktionsnutzentheorie* von der Selbstständigkeitsfiktion ausgeht und die Realisation nur mangels Ersatzrealisationstatbestand aufschiebt, stellt *Wassermeyer* auf die Einheit des Gesamtunternehmens ab, das Gewinne erst bei einem Außenumsatz realisiert.

III. Die steuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ins Ausland nach Einführung des SEStEG

Mit der Einführung des SEStEG wurde in den §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG im Wesentlichen die *finale Entnahmetheorie* des BFH kodifiziert. Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wird eine Entnahme fingiert, wenn ein steuerlicher Sachverhalt zum Ausschluss oder zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bezüglich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung führt. Hauptanwendungsfall dieses *allgemeinen Entstrickungstatbestands* ist die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine auslän-

⁵⁸ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB*, 2006, Rz. 3.5 f.; *ders.*, in: *D/W, DBA, Art. 7 OECD-MA*, Rz. 255 (Stand: 05.2000); *ders.*, *DB* 2006, 1176 (1179); *ders.*, *DB* 2006, 2420 (2422).

⁵⁹ Vgl. *Wassermeyer*, *DB* 2006, 1176 (1179); *ders.*, *DB* 2006, 2420 (2422).

⁶⁰ Im Fall von Wertminderungen lehnt *Wassermeyer* aber die Übertragung des Risikos auf die Betriebsstätte, in die das Wirtschaftsgut überführt wird, ab. Der Merkposten sei erfolgsneutral zu streichen und stattdessen der Fremdvergleichspreis im Realisationszeitpunkt anzusetzen. Dadurch werden die Gewinneinbußen auf das Gesamtunternehmen verteilt. Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB*, 2006, Rz. 3.8; *ders.*, in: *D/W, DBA, Art. 7 OECD-MA*, Rz. 255 (Stand: 05.2000). Zuvor bereits: *Rädler/Raupach, Auslandsbeziehungen*, 1966, S. 97.

⁶¹ Vgl. *Wassermeyer*, *DB* 2006, 1176 (1179 f.); *ders.*, *DB* 2006, 2420 (2422 f.).

⁶² Dazu kritisch: *Roth*, in: *Grotherr, Int. Steuerplanung*, 2. Aufl., 2003, S. 73 (84).

dische Betriebsstätte.⁶³ Für Kapitalgesellschaften wird mit § 12 Abs. 1 KStG eine Veräußerung fingiert, weil diese mangels privater Sphäre keine Entnahmen tätigen können. Auf § 12 Abs. 1 KStG soll im Folgenden nur eingegangen werden, sofern sich darüber hinaus gehende Unterschiede zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ergeben. Ziel der Einführung eines allgemeinen Entstrickungstatbestands ist die konsequente Sicherung der Besteuerung von im Inland erwirtschafteten stillen Reserven.⁶⁴ Hiervon wird nur bei der Sitzverlegung einer SE eine Ausnahme zugelassen.⁶⁵ Gemäß § 4g EStG wird der bei Überführung entstehende Steueranspruch nach in B.IV. noch näher zu erläuternden Voraussetzungen teilweise aufgeschoben. Im Folgenden soll zunächst der Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG – getrennt nach endgültiger Überführung und Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung – näher analysiert werden.

1. Die endgültige Überführung von Wirtschaftsgütern

Für die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist es entscheidend, wann das Besteuerungsrecht Deutschlands ausgeschlossen und wann es beschränkt wird.

a) Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts

Ein Ausschluss ist anzunehmen, wenn das deutsche Besteuerungsrecht vollends verloren geht. Dies ist der Fall, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte überführt, deren Gewinne aufgrund eines DBAs freigestellt sind.⁶⁶ Im Fall beschränkt Steuerpflichtiger reicht bereits eine Anrechnungsbetriebsstätte aus. Der Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG verhindert eine mehrfache Verwirklichung des Tatbestands nicht, so dass das deutsche Besteuerungsrecht auch bei der Überführung von einer Anrechnungs- in eine Freistellungsbetriebsstätte ausgeschlossen wird.⁶⁷ Dies gilt jedoch nicht für die Überführung zwischen zwei Freistellungsbetriebsstätten, weil der Ausschluss des Besteuerungsrechts voraussetzt, dass einmal ein solches bestanden hat.⁶⁸ Umstritten ist, ob § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auch bei Änderung oder bei erstmaligem Abschluss eines DBAs mit Vereinbarung der Freistel-

⁶³ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28.

⁶⁴ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28.

⁶⁵ Siehe § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG. Ferner existieren Ausnahmen in Satz 5 f. für die Gewinnermittlung nach § 13a EStG. Auf diese Ausnahmen soll in dieser Arbeit nicht weiter eingegangen werden.

⁶⁶ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28.

⁶⁷ Vgl. Förster, DB 2007, 72 (73); Stadler/Elser, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 43 (49); Rödder/Schumacher, DStR 2006, 1481 (1484); Stöcker, in: Korn, EStG, § 4, Rz. 297.9 (Stand: 10.2007); Dötsch/Pung, DB 2006, 2648 (2649); Brink/Endres, in: PwC AG, Reform, 2007, Rz. 276; Kahle, IStR 2007, 757 (762).

⁶⁸ Vgl. Rödder/Schumacher, DStR 2006, 1481 (1484); Förster, DB 2007, 72 (73); Brink/Endres, in: PwC AG, Reform, 2007, Rz. 275; Hoffmann, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, §§ 4, 5, Rz. 248 (Stand: 05.2007).

lungsmethode anzuwenden ist. Die Entstehung einer Steuer setzt nach § 38 AO immer voraus, dass einem Steuerpflichtigen die Tatbestandsverwirklichung auch zugerechnet werden kann.⁶⁹ Insofern sind Änderung oder Abschluss eines DBAs keine dem Steuerpflichtigen zurechenbaren Handlungen.⁷⁰

Nach *Wassermeyer* liefe der Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG jedoch überwiegend ins Leere, weil das Besteuerungsrecht Deutschlands bei einem grenzüberschreitenden Betriebsvermögenstransfer nicht ausgeschlossen werde.⁷¹ Geht man von seinem Ansatz der Betriebsstättengewinnermittlung aus, behält Deutschland in diesem Fall tatsächlich das Besteuerungsrecht an den im Inland erwirtschafteten stillen Reserven. Der inländischen Betriebsstätte wird im Fall von Umlaufvermögen weiterhin der im Ausland realisierte Produktionsgewinn zugerechnet, im Fall von Anlagevermögen der Anteil der stillen Reserven, die sich im Außenumsatz der mit dem Anlagegut produzierten Güter realisieren.⁷² Somit würde das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht ausgeschlossen, sondern bliebe bestehen. Die Rechtsfolge des Ausschlusses, die der Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG voraussetzt, würde nicht eintreten.

Geht man hingegen von der *Funktionsnutzentheorie* aus, die Betriebstätten als selbstständig fingiert, liegt mit § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG jetzt der Ersatzrealisationstatbestand vor, der die Besteuerung zum Zeitpunkt der Überführung wie zwischen selbstständigen Unternehmen ermöglicht.⁷³ § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG würde sich damit in die Theorie einpassen und liefe nicht ins Leere. Aber selbst wenn man die Betriebsstättengewinnermittlung nach *Wassermeyer* vertritt, ist die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht einzuschränken: Nach wörtlicher Auslegung kann *Wassermeyer* unter dieser Prämisse zwar zugestimmt werden. Bei historischer Auslegung ist der Gesetzesbegründung jedoch der eindeutige Wille des Gesetzgebers zu entnehmen, Veräußerungsgewin-

⁶⁹ Vgl. *Kruse*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 38 AO, Rz. 6 (Stand: 10.2003); *Schuster*, in: H/H/S, AO/FGO, § 38 AO, Rz. 15 (Stand: 06.2005).

⁷⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 16.12.1975, VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246 f.; *Hoffmann*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, §§ 4, 5, Rz. 257 (Stand: 05.2007); *Stöcker*, in: Korn, EStG, § 4, Rz. 297.9 (Stand: 10.2007); *Förster*, DB 2007, 72 (73); *Roth*, in: Grotherr, Int. Steuerplanung, 2. Aufl., 2003, S. 73 (79 mit Fn. 27); *Strahl*, FR 2007, 665 (666 f.); *Dörfner/Adrian/Oblau*, RIW 2006, 266 (267); **a.A.**: *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); *Stadler/Elser*, BB Special 8/2006, 18 (20); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 78; *Wied*, in: Blümich, EStG, § 4, Rz. 487 (Stand: 03.2007); *Binnewies*, GmbH-StB 2007, 117 f.; *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2648 (2649); *Kahle*, IStR 2007, 757 (762); *Blumenberg/Lechner*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 65 (76); *Hey*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 238.

⁷¹ Vgl. *Wassermeyer*, DB 2006, 1176 (1180); *ders.*, DB 2006, 2420 ff.; *ders.*, IStR 2008, 176 (180). Ebenso: *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455; *Jacobs*, Int. Unternehmensbest., 6. Aufl., 2007, S. 615; *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765 (766); *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 217 f.; bzgl. der finalen Entnahmetheorie bereits: *Ritter*, JbFSt 1976/77, 288 (305 f.); *Schaumburg*, DStJG 4 (1981), 247 (252).

⁷² Siehe B.II.3.

⁷³ Siehe B.II.2.

ne bereits bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zu besteuern.⁷⁴ Auch der *Telos* der Norm stellt darauf ab, eben weil die Norm sonst ins Leere liefe. Insofern ist der Wortlaut nach verbreiteter Literaturauffassung dahingehend auszulegen, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf den Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts an den *zukünftigen* stillen Reserven abstellt.⁷⁵ In jedem Fall geht das Gesetz letztlich der reinen Auslegung der nicht kodifizierten Betriebsstättengewinnermittlung vor.

b) Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sieht als alternatives Tatbestandsmerkmal die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts vor. Diese ist insbesondere anzunehmen, wenn unbeschränkt Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte verbringen, deren ausländische Steuer entweder nach einem DBA oder im Nicht-DBA-Fall aufgrund § 34c Abs. 1 EStG angerechnet wird.⁷⁶ Damit geht § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG steuerverschärfend über die *finale Entnahmetheorie* und die BSVwG hinaus,⁷⁷ die lediglich den Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts erfassten. Beabsichtigt der Gesetzgeber durch die Neuregelung vor allem sein Besteuerungsrecht zu sichern, ist diese Erweiterung nur konsequent. Je höher die ausländische Steuer ausfällt, desto stärker mindert die Anrechnung die deutsche Steuer auf den Veräußerungsgewinn der im Inland gebildeten stillen Reserven. Ist die ausländische Steuer sogar höher als die deutsche, wirkt die Anrechnung wie eine Freistellung.⁷⁸

Erhebt das Ausland keine Steuer, etwa weil dort keine neuen stillen Reserven gebildet wurden,⁷⁹ ist das Besteuerungsrecht faktisch nicht beschränkt. Würde § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf eine *faktische* Beschränkung abstellen, wäre der Tatbestand erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Anrechnung einer ausländischen Steuer – und somit ggf. erst

⁷⁴ Vgl. etwa BT-Drs. 16/2710, S. 28: „Zu den Entnahmen [...] gehört insbesondere die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betrieb in eine ausländische [Freistellungsbetriebsstätte]“.

⁷⁵ Vgl. *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, S. 43 (47); *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); *Werra/Teiche*, DB 2006, 1456; *Stöcker*, in: Korn, EStG, § 4, Rz. 297.8 (Stand: 10.2007); *Förster*, DB 2007, 72 (73); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 78, dort Fn. 248; ähnlich: *Hoffmann*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, §§ 4, 5, Rz. 257 (Stand: 05.2007); *Wied*, in: Blümich, EStG, § 4, Rz. 487 (Stand: 03.2007); a.A.: *Wassermeyer*, DB 2006, 1176.

⁷⁶ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28; *Förster*, DB 2007, 72 (73); *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 43 (48); *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); *Schönherr/Lemaitre*, GmbHR 2006, 561 (562); a.A. sind im Nicht-DBA-Fall *Hagemann/u.a.*, NWB Sonderheft 1/2007, S. 2, die betonen, dass die Gesetzesbegründung nur den DBA-Fall anspreche. Dies ist einerseits nicht eindeutig, andererseits widerspräche es dem *Telos* der Norm, das deutsche Besteuerungsrecht konsequent zu sichern.

⁷⁷ Vgl. *Strahl*, FR 2007, 665 (667); *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1483); *Förster*, DB 2007, 72; *Stadler/Elser*, BB Special 8/2006, 18; *Hruschka*, StuB 2006, 584; *Stöcker*, in: Korn, EStG, § 4, Rz. 297.3 (Stand: 10.2007); *Plewka/Staats*, in: Lademann, EStG, § 4g, Rz. 7 (Stand: 07.2007); *Dörfler/Adrian/Oblau*, RIW 2006, 266 (267); *Hey*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 239.

⁷⁸ Vgl. *Roth*, in: Grotherr, Int. Steuerplanung, 2. Aufl., 2003, S. 73 (78).

⁷⁹ Vgl. *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765 (766).

Jahre später bei einem Umsatzakt – erfüllt. In Anbetracht der Zielsetzung der Norm, das deutsche Besteuerungsrecht konsequent zu sichern, ist diese dahingehend auszulegen, dass bereits die *abstrakte* Möglichkeit der Beschränkung ausreicht.⁸⁰

Auch im Fall von Beschränkungen verneint *Wassermeyer* die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG. Hier kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Nach *Hey* sei § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG hingegen anwendbar, weil der deutsche Steuerzugriff aufgrund administrativer Schwierigkeiten bezüglich der zeitlichen Abgrenzung der Besteuerungsrechte eingeschränkt sei und insofern rein faktisch eine Beschränkung vorliege.⁸¹ Wollte man *Wassermeyer* auf diesem Weg entgegen, müsste man konsequenterweise generell den Tatbestand als faktische Beschränkung auslegen. Dies widerspricht wie oben erläutert jedoch der Zielsetzung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und ginge wiederum mit einer Einschränkung dessen Anwendungsbereichs einher.

2. Die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung

§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sieht erstmals eine fiktive Entnahme für den Fall vor, dass das Besteuerungsrecht bezüglich der Nutzung ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dies ist der Fall, wenn Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte nur vorübergehend überlassen oder gleichzeitig im Inland genutzt werden.⁸² Im Unterschied zur dauerhaften Überführung bleibt das Wirtschaftsgut zwar weiterhin der inländischen Betriebsstätte zugeordnet.⁸³ Die Erträge aus dessen Nutzung werden jedoch in der ausländischen Betriebsstätte besteuert, so dass das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt wird.⁸⁴ Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist es unklar, ob die Rechtsfolge der Überlassung eine fiktive Entnahme oder Nutzungsentnahme ist. § 12 Abs. 1 KStG⁸⁵ stellt hingegen eindeutig auf eine Nutzungsentnahme ab. Um eine Gleichbehandlung

⁸⁰ Vgl. *Wied*, in: Blümich, EStG, § 4, Rz. 487 (Stand: 03.2007); *Stöcker*, in: Korn, EStG, § 4, Rz. 297.12 (Stand: 10.2007); *Förster*, DB 2007, 72 (73); *Hagemann/u.a.*, NWB Sonderheft 1/2007, S. 2; **a.A.**: *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 43 (48 f.); *Brink/Endres*, in: PwC AG, Reform, 2007, Rz. 273; *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); *Wassermeyer*, IStR 2008, 176 (178).

⁸¹ *Hey*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 238. Siehe zu administrativen Schwierigkeiten auch D.I.3.e) und D.I.3.f)bb).

⁸² Vgl. *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); *Förster*, DB 2007, 72 (74); *Kahle*, IStR 2007, 757 (763); a.A. bzgl. der gleichzeitigen Nutzung: *Brink/Endres*, in: PwC AG, Reform, 2007, Rz. 364.

⁸³ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28; BMF v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72, Tz. 2.4; *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); *Förster*, DB 2007, 72 (74); *Brink/Endres*, in: PwC AG, Reform, 2007, Rz. 361. Siehe zur Zuordnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit bereits B.II.

⁸⁴ Vgl. *Förster*, DB 2007, 72 (74); *Kahle*, IStR 2007, 757 (763); *Stöcker*, in: Korn, EStG, § 4, Rz. 297.15 (Stand: 10.2007); a.A. ist *Wassermeyer*, DB 2006, 2420 (2422); *ders.*, IStR 2008, 176 (179), weil das Wirtschaftsgut mangels Zuordnungswechsel in der deutschen Besteuerungshoheit bliebe.

⁸⁵ „Wird [...] das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der *Nutzung* eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt, *gilt dies als* Veräußerung oder *Überlassung* des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert“ [Hervorhebungen nur hier].

mit Kapitalgesellschaften zu gewährleisten, ist § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG dementsprechend auszulegen.⁸⁶ Folglich werden im Gegensatz zu einer Entnahme nicht die gesamten stillen Reserven aufgedeckt, sondern nur ein marktübliches Nutzungsentgelt besteuert.⁸⁷ Auf diesem Weg wird auch eine sinnvolle Abgrenzung bei gleichzeitiger Nutzung durch mehrere Betriebsstätten ermöglicht.⁸⁸ Problematisch ist, dass der ausländische Staat in der Regel das Nutzungsentgelt steuerlich nicht zum Abzug zulassen dürfte, weil § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG international eine unübliche Regelung darstellt.⁸⁹ Die Folge wäre eine Doppelbesteuerung.

3. Die Bewertung zum gemeinen Wert

Die fiktive Entnahme bzw. Nutzungsentnahme wird im Zeitpunkt der Überführung im Gegensatz zur tatsächlichen Entnahme nicht zum Teilwert, sondern gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS 2 EStG mit dem gemeinen Wert bewertet.⁹⁰ Die Bewertung bestimmt die konkrete Höhe der stillen Reserven. Der Teilwert ist der Wert, den ein Erwerber in einer Veräußerung des Gesamtunternehmens für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde.⁹¹ Der gemeine Wert wird hingegen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung erzielt.⁹² Er ist häufig höher als der Teilwert, weil er auch einen Gewinnaufschlag enthält.⁹³ Durch dessen Berücksichtigung kann im Fall von Umlaufvermögen der gesamte, von der produzierenden Unternehmenseinheit im Inland erwirtschaftete Erfolgsbeitrag steuerlich erfasst werden.⁹⁴ Dies entspricht der *ratio legis* des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und ermöglicht somit eine sinnvolle Gewinnabgrenzung. Darüber hinaus

⁸⁶ Vgl. auch *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); *Förster*, DB 2007, 72 (74); *Hoffmann*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, §§ 4, 5, Rz. 263 (Stand: 05.2007); mit gleichem Ergebnis: *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 43 (52); *Brink/Endres*, in: PwC AG, Reform, 2007, Rz. 362; *Hruschka*, StuB 2006, 584 (589 f.); *Stöcker*, in: Korn, EStG, § 4, Rz. 297.16 (Stand: 10.2007); *Hey*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 238; *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2648 (2649); *Wassermeyer*, DB 2006, 2420 (2422); *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765 (766); **a.A.**: *Werra/Teiche* DB 2006, 1455 (1456).

⁸⁷ Vgl. *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2648 (2649); *Brink/Endres*, in: PwC AG, Reform, 2007, Rz. 366; *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484); *Wassermeyer*, DB 2006, 2420 (2422); *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 43 (52).

⁸⁸ In diesem Sinne: *Förster*, DB 2007, 72 (74).

⁸⁹ Vgl. *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1484 f.); *Förster*, DB 2007, 72 (74); *Hoffmann*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, §§ 4, 5, Rz. 263 (Stand: 05.2007); *Dörfler/Adrian/Oblau*, RIW 2006, 266 (268); *Brink/Endres*, in: PwC AG, Reform, 2007, Rz. 368 f.; *Kahle*, IStR 2007, 757 (763).

⁹⁰ Die Bewertungsvorschrift gilt nach der allgemeinen Verweisungsnorm des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG für die fiktive Veräußerung des § 12 Abs. 1 KStG entsprechend.

⁹¹ Siehe § 10 Satz 2 BewG. Dabei ist von der Betriebsfortführung auszugehen, vgl.: *Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, BewG, § 10, Rz. 6 (Stand: 01.2005). Bei Umlaufvermögen entspricht der Teilwert in der Regel den Wiederbeschaffungskosten, vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 144 f.

⁹² Siehe § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG.

⁹³ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28; *Roth*, in: Grotherr, Int. Steuerplanung, 2. Aufl., 2003, S. 73 (80); *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765 (766); *Strahl*, FR 2007, 665 (669); differenzierend: *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 43 (54).

⁹⁴ Vgl. *Roth*, in: Grotherr, Int. Steuerplanung, 2. Aufl., 2003, S. 73 (80); *Kaminski*, DStR 1996, 1794 f.

nähert man sich auf diesem Weg dem international üblichen Fremdvergleichspreis an,⁹⁵ so dass eine Doppelbesteuerung in der Regel vermieden werden kann. Diese tritt dennoch auf, wenn der gemeine Wert aufgrund der Nichtberücksichtigung persönlicher und ungewöhnlicher Umstände im Einzelfall abweicht.⁹⁶

IV. Der Ausgleichsposten des § 4g EStG

Die fiktive Entnahme bzw. Veräußerung ist nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG im selben Jahr sofort zu versteuern. Unter den engen Voraussetzungen des § 4g Abs. 1 EStG⁹⁷ können unbeschränkt Steuerpflichtige auf Antrag die Sofortbesteuerung durch den Ansatz eines passiven Ausgleichspostens über fünf Jahre zeitlich strecken, sofern sie Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in die Betriebsstätte eines EG-Mitgliedstaates überführen. Die Vorschrift wurde erst auf Initiative des Bundesrates hin eingeführt, um einen Verstoß gegen EG-Recht zu vermeiden.⁹⁸

§ 4g EStG gilt nur im Fall der Überführung von Anlagevermögen in die Betriebsstätte eines EG-Mitgliedstaates. Bei Überführungen in Dritt- oder EWR-Staaten ist zwingend sofort zu versteuern.⁹⁹ § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG setzt zudem die unbeschränkte Steuerpflicht voraus. Deswegen ist die Überführung in das ausländische Stammhaus sofort zu versteuern. Das Gleiche gilt für einen Transfer in eine ausländische Personengesellschaft,¹⁰⁰ da § 4g EStG – wie schon die BSVwG¹⁰¹ – auf die Zuordnung zu einer Betriebsstätte abstellt. Aus diesem Grund kann auch im Fall der fiktiven Nutzungsentnahme, bei der eben kein Zuordnungswechsel stattfindet,¹⁰² kein Ausgleichsposten gebildet werden. Die zeitlich gestreckte Besteuerung wird nur auf unwiderruflichen Antrag ge-

⁹⁵ Vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 238; *Kramer*, DB 2007, 2338 (2339).

⁹⁶ Vgl. *Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, BewG, § 9, Rz. 3 f. (Stand: 10.2007); *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1485); *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455 (1457); *Kahle*, IStR 2007, 757 (762); *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 43 (55).

⁹⁷ Die Vorschrift gilt für die fiktive Veräußerung entsprechend nach § 12 Abs. 1 letzter HS KStG. Dieser wurde erst mit dem Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150 eingeführt.

⁹⁸ Siehe den Antrag des Freistaates Bayern in der BR-Drs. 542/2/06, S. 2 f. und den Beschluss in der BR-Drs. 542/06(B), S. 2 f. Der Beschluss wurde von der Bundesregierung zunächst mit der BT-Drs. 16/2934, S. 1 abgewiesen, später jedoch umgesetzt. Vgl. die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses: BT-Drs. 16/3315, S. 6 f.

⁹⁹ Vgl. *Plewka/Staats*, in: Lademann, EStG, § 4g, Rz. 14 (Stand: 07.2007); *Wied*, in: Blümich, EStG, § 4g, Rz. 7 (Stand: 03.2007); *Brink/Endres*, in: PwC AG, Reform, 2007, Rz. 276; *Seitz*, Intertax 2008, 44 (47). Siehe dazu auch D.I.3.f)bb)(4) und D.II.

¹⁰⁰ Vgl. BT-Drs. 16/3369, S. 5; *Kessler/Winterhalter/Huck*, DStR 2007, 133 (134); *Benecke/Schnitger*, IStR 2007, 22 (23); *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 8; teilweise a.A.: *Hoffmann*, DB 2007, 652 (653); *ders.*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, § 4g, Rz. 21 (Stand: 05.2007).

¹⁰¹ Siehe BMF v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72, Tz. 2.6.4.

¹⁰² Siehe dazu B.II. und B.III.2.

währt, der einheitlich für jede Betriebsstätte auszuüben ist.¹⁰³ Damit steht dem Steuerpflichtigen ein faktisches Wahlrecht zu, das steuerplanerisch genutzt werden kann.¹⁰⁴ Die Anwendung des § 4g Abs. 1 EStG ist zudem auf Anlagevermögen beschränkt und somit nicht im Fall von Umlaufvermögen möglich.

Liegen die Voraussetzungen des § 4g Abs. 1 EStG vor, kann ein passiver Ausgleichsposten in der Steuerbilanz¹⁰⁵ in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS 2 EStG gebildet werden. Der Ausgleichsposten ist im Jahr seiner Bildung und in den folgenden vier Jahren zu jeweils 1/5 planmäßig aufzulösen. Folglich wird dieser im ersten Jahr nur mit 4/5 angesetzt und die Besteuerung somit nicht gestundet, sondern nur ratierlich über fünf Jahre verteilt.¹⁰⁶ Anders als die frühere Stundungsregelung der BSVwG¹⁰⁷ erfolgt die Auflösung nicht korrespondierend zur Abschreibung. Der Ausgleichsposten ist nach § 4 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1-3 EStG außerplanmäßig aufzulösen, wenn das Wirtschaftsgut im Laufe der fünf Jahre aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, in eine Betriebsstätte außerhalb der EU verbracht oder veräußert wird. Umstritten ist, ob der Ausgleichsposten auch bei Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht aufzulösen ist. Sofern zumindest eine beschränkte Steuerpflicht bestehen bleibt, ist dies zur Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts nicht notwendig.¹⁰⁸ Die Enumeration des § 4 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1-3 EStG ist insofern abschließend.¹⁰⁹ Wird das Wirtschaftsgut innerhalb der Fünf-Jahresfrist zurück ins Inland überführt, ist der Ausgleichsposten erfolgsneutral aufzulösen.¹¹⁰

¹⁰³ Siehe § 4g Abs. 1 Satz 2 f. EStG. Zwar könnte Satz 3 derart verstanden werden, dass nur ein Antrag für alle Betriebsstätten möglich ist, die BT-Drs. 16/3369, S. 5 erlaubt jedoch separate Anträge. Schließlich betrifft § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG die Zuordnung zu „einer“ Betriebsstätte. Vgl. auch *Heincke*, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 20; *Plewka/Staats*, in: Lademann, EStG, § 4g, Rz. 26 (Stand: 07.2007); *Hoffmann*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, § 4g, Rz. 16 (Stand: 05.2007).

¹⁰⁴ Vgl. *Hagemann/u.a.*, NWB Sonderheft 1/2007, S. 3; *Kessler/Winterhalter/Huck*, DStR 2007, 133 (135); *Plewka/Staats*, in: Lademann, EStG, § 4g, Rz. 26 (Stand: 07.2007); *Hoffmann*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, § 4g, Rz. 15 (Stand: 05.2007); *ders.*, DB 2007, 652 (653).

¹⁰⁵ Es ist umstritten, ob der Ansatz innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz erfolgt. Der Streit kann ob des identischen Ergebnisses aber dahingestellt bleiben. Einen Ansatz innerhalb der Steuerbilanz vertreten u.a.: *Hoffmann*, DB 2007, 652; *ders.*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, § 4g, Rz. 30 (Stand: 05.2007); *Wied*, in: Blümich, EStG, § 4g, Rz. 10 (Stand: 03.2007); *Wassermeyer*, DB 2008, 430 (432); *Benecke/Schnitger*, IStR 2007, 22 (23). Für einen Ansatz außerhalb: *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 11. Für einen Ansatz in der Betriebsstättenbilanz: *Kramer*, DB 2007, 2338 f.; *ders.*, DB 2008, 433 f.

¹⁰⁶ Siehe § 4g Abs. 2 Satz 1 EStG. Der Ausgleichsposten wird im ersten Jahr nicht auf einzelne Monate heruntergebrochen, sondern immer mit 1/5 angesetzt. Vgl. etwa *Benecke/Schnitger*, IStR 2007, 22 (23); *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 12.

¹⁰⁷ Siehe BMF v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72, Tz. 2.6.1. Siehe dazu auch E.II.

¹⁰⁸ Siehe dazu bereits B.II.2. sowie D.I.3.d)bb).

¹⁰⁹ Vgl. *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 14; *Förster*, DB 2007, 72 (75); a.A.: *Heincke*, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 20; *Benecke/Schnitger*, IStR 2007, 22 (23).

¹¹⁰ Siehe § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG. Darauf soll nicht näher eingegangen werden, weil die Rücküberführung aus dem Ausland nicht Gegenstand dieser Arbeit ist. Siehe A.

Dem Steuerpflichtigen werden über § 90 AO hinaus nach § 4g Abs. 4, 5 EStG Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten auferlegt. Über die Bildung und Auflösung des Ausgleichspostens sind Aufzeichnungen zu führen und der Steuererklärung beizufügen. Ereignisse, die eine außerplanmäßige Auflösung bedingen, sind anzuzeigen. Bei Verstoß gegen diese Pflichten, ist der Ausgleichsposten erfolgswirksam auszubuchen.

V. Zwischenergebnis: Konsequente Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts

Der allgemeine Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erzielt eine konsequente Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts an den im Inland erwirtschafteten stillen Reserven. Eine Nichtbesteuerung ist bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte praktisch ausgeschlossen.

Die Neuregelung kodifiziert im Wesentlichen eine seit den 70er Jahren praktizierte Rechtsprechung. Der Ersatzrealisationstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips bei reiner Betrachtung des inländischen Rechts verfassungsrechtlich zumindest rechtfertigbar.¹¹¹ Völkerrechtlich ist es nach dem Territorialitätsprinzip vollkommen legitim, die im eigenen Staatsgebiet erwirtschaftete steuerliche Leistungsfähigkeit zu besteuern.¹¹² Auch das Abkommensrecht steht einer Sofortbesteuerung nicht entgegen, der OECD-MK erlaubt diese in Anbetracht der Selbstständigkeitsfiktion explizit.¹¹³ Ein Verstoß gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot liegt nicht vor.¹¹⁴

Dennoch bestehen erhebliche Bedenken bezüglich der EG-Rechtskonformität der §§ 4 Abs. 1 Satz 3; 4g EStG. Diese sollen in Teil D dieser Arbeit näher untersucht werden. Zunächst ist auf die Grundlagen des europäischen Steuerrechts einzugehen.

¹¹¹ Siehe B.I.2. Nimmt man eine Gesamtbetrachtung des nationalen und internationalen Rechts vor, ist von der Verfassungswidrigkeit auszugehen, siehe dazu E.I. Eine detaillierte verfassungsrechtliche Prüfung ist jedoch nicht Gegenstand dieser Arbeit.

¹¹² Siehe zum Territorialitätsprinzip C.I.3.b)cc) und D.I.3.b).

¹¹³ Siehe OECD-MK, Art. 7 Abs. 2, Ziff. 15.

¹¹⁴ Siehe Art. 24 Abs. 3 OECD-MA. Vgl. BFH, Urt. v. 30.10.1973, I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 (257 f.); *Wassermeyer*, in: D/W, DBA, Art. 24 OECD-MA, Rz. 51 (Stand: 05.2005); a.A.: *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (207); *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455 (1457).

C. Die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts

Die Europäische Gemeinschaft¹¹⁵ hat sich mit ihrem Gründungsvertrag dem Ziel verpflichtet, einen gemeinsamen *Binnenmarkt* zu schaffen, einen „Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital [...] gewährleistet ist“.¹¹⁶ Der Binnenmarkt wird wesentlich durch die Orientierung an marktwirtschaftlichen Ordnungsprinzipien geprägt.¹¹⁷ Er soll insbesondere durch die Beseitigung von Hindernissen, die aus den unterschiedlichen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten entstehen, verwirklicht werden.¹¹⁸ Hierzu kann nach dem primärrechtlichen EG-Vertrag sog. Sekundärrecht, insbesondere Verordnungen und Richtlinien, erlassen werden.¹¹⁹ Während die Harmonisierung der indirekten Steuern bereits relativ weit fortgeschritten ist,¹²⁰ wurden für die direkten Steuern nur vereinzelt Rechtsakte erlassen.¹²¹ *Lang* begründet dies mit divergierenden nationalen Rechts- und Gesellschaftsordnungen, die auf unterschiedlichen Vorstellungen von Steuergerechtigkeit beruhen.¹²² Folglich hat das Primärrecht bei den direkten Steuern ein besonders hohes Gewicht.¹²³

Die selbstständige Rechtsordnung des Gemeinschaftsrechts ist im nationalen Recht unmittelbar anwendbar.¹²⁴ In der sich daraus ergebenden Kollision von Rechtsordnungen genießt es uneingeschränkten Anwendungsvorrang vor dem nationalen Recht,¹²⁵ selbst

¹¹⁵ Die Europäische Gemeinschaft ist Teil der Europäischen Gemeinschaften (EG, EGKS, EAG), die eine der sog. *drei Säulen* der Europäischen Union bilden. Siehe Art. 1 Abs. 3 Satz 1; 8 ff.; 11 ff.; 29 ff. EUV; vgl. auch *Herdegen*, Europarecht, 10. Aufl., 2008, S. 61 f.; *Weber-Grellet*, Europ. StR, 2005, S. 8.

¹¹⁶ Art. 14 Abs. 2 EG. Siehe auch die Zielbestimmung in Art. 3 Abs. 1 lit. c EG sowie die Selbstverpflichtung gem. Art. 14 Abs. 1 EG.

¹¹⁷ Siehe Art. 4 Abs. 1, 98 Abs. 2 EG. Vgl. *Schön*, DStJG 23 (2000), 191 (192 ff.); *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 16 ff.; *Herdegen*, Europarecht, 10. Aufl., 2008, S. 250; *Epiney/Mosters/Meier*, Grundfreiheiten, 2. Aufl., 2007, S. 1.

¹¹⁸ Siehe Art. 3 Abs. 1 lit. h EG. Vgl. auch *Kahl*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 14 EG, Rz. 18 ff.; *Schön*, IStR 2004, 289 (290); *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 21.

¹¹⁹ Siehe Art. 94 f., 249 EG.

¹²⁰ Insbesondere durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Für indirekte Steuern besteht eine explizite Rechtsgrundlage in Art. 93 EG. Bei direkten Steuern gelten die allgemeinen Art. 94, 95 Abs. 2 EG.

¹²¹ Siehe die Auflistungen in: *Weber-Grellet*, Europ. StR, 2005, S. 18 ff.; *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, dort Fn. 2. Zu nennen sind insbesondere die Fusions- und die Mutter-Tochter-Richtlinie. Das Sekundärrecht soll in dieser Arbeit im Folgenden nicht näher erläutert werden. Siehe dazu bereits A.

¹²² *J. Lang*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 2, Rz. 53; Erschwerend kommt das Einstimmigkeitserfordernis aufgrund der Art. 94, 95 Abs. 2 EG hinzu, vgl. *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 13 f.

¹²³ Vgl. *J. Lang*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 2, Rz. 56; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 213; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 26 ff.

¹²⁴ Vgl. *Wegener*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 220 EG, Rz. 31; *Hirsch*, DStJG 23 (2000), 175 (176 f.); *Herdegen*, Europarecht, 10. Aufl., 2008, S. 151 ff.

¹²⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 15.07.1964, 6/64 (*Costa/E.N.E.L.*), Slg. 1964, 1253 (1269 ff.); Urt. v. 19.06.1990, C-213/89 (*Factortame*), Slg. 1990, I-2433, Rz. 18 ff.; *Grabitz*, DStJG 11 (1988), 33 (41 f.); *Hirsch*, DStJG 23 (2000), 175 (179 ff.); *Wegener*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 220 EG, Rz. 27; *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9); *Herdegen*, Europarecht, 10. Aufl., 2008, S. 207 ff.

vor nationalem Verfassungsrecht.¹²⁶ Ansonsten würde das Gemeinschaftsrecht in den Mitgliedstaaten nicht einheitlich gelten und wäre völlig in Frage gestellt.¹²⁷ Die direkten Steuern fallen zwar in die Gesetzgebungshoheit der souveränen Mitgliedstaaten, diese haben ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben.¹²⁸

I. Primärrechtliche Vorgaben: Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages

Das Binnenmarktprinzip wird gem. den Art. 3 Abs. 1 lit. c, 14 Abs. 2 EG primärrechtlich durch die Grundfreiheiten der Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit abgesichert.¹²⁹ Die Grundfreiheiten werden in den Art. 23 ff. EG rechtsverbindlich konkretisiert und sind unmittelbar anwendbar.¹³⁰ Die Warenverkehrsfreiheit ist in aller Regel nur bei indirekten Steuern einschlägig.¹³¹ Im Folgenden sollen die Anwendungsbereiche der Niederlassungsfreiheit, als unternehmerischer Teil der Personenverkehrsfreiheit, und der Kapitalverkehrsfreiheit näher untersucht werden.¹³²

1. Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten

a) Die Niederlassungsfreiheit

Die Niederlassungsfreiheit umfasst gem. Art. 43 EG das Recht, sich ohne Beschränkungen in einem Mitgliedstaat niederzulassen, dort eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen und auszuüben sowie Unternehmen zu leiten. Geschützt werden Neugründung und Erwerb von Unternehmen sowie die Verlegung der Hauptniederlassung (*primäre Niederlassungsfreiheit*, Art. 43 Satz 1 EG). Der gleiche Schutz gilt für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften, wenn die

¹²⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 09.03.1978, 106/77 (Simmenthal II), Slg. 1978, 629, Rz. 13 ff. Das BVerfG hat entschieden seine Gerichtsbarkeit zurückzunehmen, solange das Recht der Europäischen Gemeinschaften einen effektiven Grundrechtsschutz gewährleistet, vgl. BVerfG, Urt. v. 22.10.1986, 2 BvR 197/83 (Solange II), BVerfGE 73, 339, Leitsatz 2.

¹²⁷ Vgl. Herdegen, Europarecht, 10. Aufl., 2008, S. 208; Cordewener, Grundfreiheiten, 2002, S. 55; Wegener, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 220 EG, Rz. 27.

¹²⁸ Ständige Rspr. des EuGH, begründet im Urt. v. 28.01.1986, 270/83 (avoir fiscal), Slg. 1986, 273, Rz. 24; siehe jüngst: Urt. v. 06.12.2007, C-298/05 (Columbus Container Services), n.n.v., Rz. 28; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (Burda), n.n.v., Rz. 66. Siehe dazu bereits A.

¹²⁹ Vgl. Cordewener, DStR 2004, 6; Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 21; Stewen, Zuzug und Wegzug, 2007, S. 119; Weber-Grellet, Europ. StR, 2005, S. 44. Das allgemeine Freizügigkeitsrecht des Art. 18 EG ist nur auf natürliche Personen anwendbar. Das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 EG ist gegenüber den Grundfreiheiten subsidiär, vgl. EuGH, Urt. v. 12.05.1998, C-336/96 (Gilly), Slg. 1998, I-2793, Rz. 37. Auf beide Bestimmungen soll daher nicht näher eingegangen werden.

¹³⁰ Vgl. Cordewener, DStR 2004, 6 f.; Schön, GmbH-StB 2006, 9 (10).

¹³¹ Vgl. Schnitger, Grenzen, 2006, S. 25; Kellersmann/Treisch, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 135; Schwenke, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 82; Hahn, IFSt-Schrift Nr. 378, 1999, S. 85 f.; Sedemund/Laboranowitsch, DStZ 2008, 414 (415); Englisch, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 6, dort Fn. 2.

¹³² Die Dienstleistungsfreiheit ist für § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nur von geringer Relevanz. Siehe dazu D.I.1. mit Fn. 347.

Hauptniederlassung im Gründungsstaat beibehalten wird (*sekundäre Niederlassungsfreiheit*, Art. 43 Satz 2 EG).¹³³

Der *sachliche Anwendungsbereich* wird insbesondere durch den Begriff der Niederlassung bestimmt. Dabei handelt es sich um eine feste Einrichtung, die dauerhaft der Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit dient.¹³⁴ Das Merkmal der Dauerhaftigkeit grenzt die Niederlassungs- von der Dienstleistungsfreiheit ab,¹³⁵ das der Selbstständigkeit unterscheidet die Niederlassungsfreiheit von der Arbeitnehmerfreizügigkeit.¹³⁶ Selbstständigkeit setzt ferner ein gewisses Maß an unternehmerischer Kontrolle voraus.¹³⁷ Die hierfür erforderliche Beteiligungshöhe ist im Einzelnen umstritten,¹³⁸ eine Mehrheitsbeteiligung genügt jedoch in jedem Fall.¹³⁹ Das Merkmal der Erwerbstätigkeit wird als jede Art der wirtschaftlichen, entgeltlichen Betätigung verstanden.¹⁴⁰ Das bloße Halten einer Beteiligung fällt nicht darunter,¹⁴¹ ist aber ggf. durch die Kapitalverkehrsfreiheit geschützt.

Der *persönliche Anwendungsbereich* der Niederlassungsfreiheit umfasst Einzelunternehmer als natürliche Personen sowie nach Art. 43 Abs. 2, 48 EG Gesellschaften mit Sitz oder Verwaltung in der EU. Dazu zählen auch die Personengesellschaften.¹⁴² Die

¹³³ Vgl. *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 43 EG, Rz. 46 ff. (Stand: 05.2001); *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 43 EG, Rz. 18 f.; *Schlag*, in: Schwarze, EU-Komm., 2000, Art. 43 EG, Rz. 19 f.; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 30; *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 139; *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 43.

¹³⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 25.07.1991, C-221/89 (Factortame II), Slg. 1991, I-3905, Rz. 20; Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 54; *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 43 EG, Rz. 10 ff.; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 1904 ff.

¹³⁵ Vgl. *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 43 EG, Rz. 13; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 1928; GA *Léger*, SchlA v. 20.06.1995, C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, I-4165, Rz. 19-21.

¹³⁶ Vgl. *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 43 EG, Rz. 45 (Stand: 05.2001); *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 43 EG, Rz. 11; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 1924; *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 44; *Lackhoff*, Niederlassungsfreiheit, 2000, S. 43 f.

¹³⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 05.11.2002, C-208/00 (Überseering), Slg. 2002, I-9919, Rz. 77; Urt. v. 13.04.2000, C-251/98 (Baars), Slg. 2000, I-2787, Rz. 22.

¹³⁸ Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 217 f. m.w.N.; *Schön*, EWS 2000, 281 (283); *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 44; *Kellersmann/Treisch*, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 137.

¹³⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 13.04.2000, C-251/98 (Baars), Slg. 2000, I-2787, Rz. 21; Bschl. v. 05.11.2007, C-415/06 (Stahlwerk Ergste Westig), n.n.v., Rz. 15; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (Burda), n.n.v., Rz. 70.

¹⁴⁰ Vgl. *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 43 EG, Rz. 10; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 1906, 1909; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 43 EG, Rz. 15 ff. (Stand: 05.2001); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 31; *Lackhoff*, Niederlassungsfreiheit, 2000, S. 34 ff.

¹⁴¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 10.01.2006, C-222/04 (Cassa di Risparmio di Firenze), Slg. 2006, I-289, Rz. 111; GA *Kokott*, SchlA v. 30.03.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 32, 34 f., 56 f.; *Kellersmann/Treisch*, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 136.

¹⁴² Vgl. *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 48 EG, Rz. 7 (Stand: 05.2001); *Müller-Huschke*, in: Schwarze, EU-Komm., 2000, Art. 48 EG, Rz. 3; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 1888; a.A. ist *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 48 EG, Rz. 4, der betont, dass die französische und englische Fassung des EG-Vertrags nur juristische Personen erwähnten. Geschützt sei aber der Unternehmer als hinter dem Unternehmen stehende natürliche Person.

Niederlassungsfreiheit ist auch im EWR-Raum anwendbar.¹⁴³ Zu ihrer Einhaltung sind vor allem die Mitgliedstaaten und die Gemeinschaft selbst verpflichtet.¹⁴⁴

b) Die Kapitalverkehrsfreiheit

Nach Art. 56 Abs. 1 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs¹⁴⁵ zwischen Mitglied- und Drittstaaten verboten. Der EG-Vertrag enthält keine Legaldefinition des Kapitalverkehrs. Art. 57 Abs. 1 EG gibt den Hinweis,¹⁴⁶ dass Direktinvestitionen, Transaktionen in Zusammenhang mit einer Niederlassung, Immobilienanlagen und die Erbringung von Finanzdienstleistungen zum Kapitalverkehr zählen. Eine weitere Konkretisierung erlaubt die Kapitalverkehrsrichtlinie.¹⁴⁷ Diese führt in nicht abschließender Enumeration¹⁴⁸ ebenfalls unter anderem die Gründung und Erweiterung von Zweigniederlassungen sowie Direktinvestitionen auf. Die Literatur definiert Kapitalverkehr weit als jede grenzüberschreitende (Wert-)Übertragung von Geld- oder Sachkapital.¹⁴⁹

Die Kapitalverkehrsfreiheit ist als einzige Grundfreiheit gem. Art. 56 Abs. 1 EG auch in grenzüberschreitenden Sachverhalten mit Drittstaaten anwendbar. Damit können sich auch Nicht-Gebietsansässige auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen,¹⁵⁰ der EuGH hat dies zuletzt aber offen gelassen.¹⁵¹ Problemen, die aus der einseitigen Öffnung des Schutzes vor Beschränkungen des Kapitalverkehrs entstehen können, wirken die Einschränkungen durch die Art. 57-60 EG entgegen.¹⁵² Zudem will der EuGH nach jüngster Rechtsprechung eine modifizierte Rechtfertigungsprüfung vornehmen, bei der insbe-

¹⁴³ Siehe Art. 31 des EWR-Abkommens, 94/1/EG v. 03.01.1994, ABl. 1994 Nr. L 1, 1. Zum EWR zählen Norwegen, Island und Liechtenstein. Siehe dazu auch D.I.3.f)bb(4).

¹⁴⁴ Vgl. *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, vor Art. 39-55 EG, Rz. 48 ff. (Stand: 05.2001). Siehe dort auch die Rz. 53 ff. zur Möglichkeit der Verpflichtung von Privaten.

¹⁴⁵ Auf die in Art. 56 Abs. 2 EG enthaltene Zahlungsverkehrsfreiheit soll hier nicht eingegangen werden.

¹⁴⁶ Vgl. *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 56 EG, Rz. 9; *Ress/Ukrow*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 56 EG, Rz. 14 (Stand: 02.2002); *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 45.

¹⁴⁷ Richtlinie 88/361/EWG v. 24.06.1988, ABl. 1988 Nr. L 178, 5. Der EuGH greift auf diese regelmäßig zurück, vgl.: EuGH, Urt. v. 03.10.2006, C-452/04 (Fidium Finanz), Slg. 2006, I-9521, Rz. 41 m.w.N.; Urt. v. 18.12.2007, C-101/05 („A“), n.n.v., Rz. 46; Urt. v. 20.05.2008, C-194/96 (Orange European Smallcap Fund), n.n.v., Rz. 100. Vgl. auch *Haferkamp*, Kapitalverkehrsfreiheit, 2003, S. 28 ff.

¹⁴⁸ Vgl. *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 56 EG, Rz. 12; *Glaesner*, in: Schwarze, EU-Komm., 2000, Art. 56 EG, Rz. 7.

¹⁴⁹ *Glaesner*, in: Schwarze, EU-Komm., 2000, Art. 56 EG, Rz. 7; *Ress/Ukrow*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 56 EG, Rz. 32 (Stand: 02.2002); *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 56 EG, Rz. 8; *Schwenke*, IStR 2006, 748 (749); *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 46 f. m.w.N.

¹⁵⁰ Vgl. *Ress/Ukrow*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 56 EG, Rz. 56 (Stand: 02.2002); *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 2744; *Kessler/Eicker/Obser*, IStR 2004, 325 (327); sowie die EG-Kommission, vgl. EuGH, Urt. v. 03.10.2006, C-452/04 (Fidium Finanz), Slg. 2006, I-9521, Rz. 37; a.A. *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 56 EG, Rz. 6 f.; *Sedemund*, IStR 2002, 390 (395).

¹⁵¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 03.10.2006, C-452/04 (Fidium Finanz), Slg. 2006, I-9521, Rz. 36, 50 f.

¹⁵² Vgl. *Haferkamp*, Kapitalverkehrsfreiheit, 2003, S. 208.

sondere administrative Schwierigkeiten der Steuererhebung stärker berücksichtigt werden sollen.¹⁵³

c) Konkurrenz der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit

Sind sowohl die Niederlassungs-, als auch die Kapitalverkehrsfreiheit tatbestandlich anwendbar, stellt sich die Frage des Konkurrenzverhältnisses. Der EG-Vertrag sieht in Art. 43 Abs. 2, 58 Abs. 2 EG für beide Grundfreiheiten Vorbehalte zugunsten der jeweils anderen vor. Aufgrund der Wechselseitigkeit des Verweises lässt sich kein Vorrang nur einer Grundfreiheit bestimmen.¹⁵⁴ In der Literatur¹⁵⁵ ging man deswegen von einer grundsätzlich parallelen Anwendbarkeit beider Grundfreiheiten aus, die dann unterschiedliche Dimensionen desselben Vorgangs schützen. Dies hat der EuGH in jüngeren Entscheidungen dahingehend eingeschränkt, dass in Fällen, in denen die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit die unvermeidliche Konsequenz einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist, die Kapitalverkehrsfreiheit zurücktritt.¹⁵⁶ Dabei ist auf den Gegenstand der betreffenden mitgliedstaatlichen Vorschrift abzustellen.¹⁵⁷ Beeinträchtigt diese vorwiegend die Niederlassungsfreiheit¹⁵⁸ oder ist sie nur auf Beteiligungen anwendbar, die einen sicheren Einfluss auf die Geschäftsführung ermöglichen,¹⁵⁹ soll ausschließlich die Niederlassungsfreiheit zur Anwendung kommen.

2. Die Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote

Nach Klärung der Frage des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten ist zu untersuchen, wogegen diese ihre Schutzwirkung entfalten. Auf dem Binnenmarktprinzip der Art. 3 Abs. 1 lit. c, 14 Abs. 2 EG beruhend, schützen die Grundfreiheiten immer nur den

¹⁵³ Vgl. EuGH, Urt. v. 18.12.2007, C-101/05 („A“), n.n.v., Rz. 58-60; Urt. v. 06.12.2006, C-446/04 (FII), Slg. 2006, I-11753, Rz. 171; Urt. v. 20.05.2008, C-194/96 (Orange European Smallcap Fund), n.n.v., Rz. 89 f. Vgl. auch: Schön, FS Wassermeyer, 2005, S. 489 (517 f.). Siehe dazu auch D.I.3.f)bb)(4).

¹⁵⁴ Vgl. Englisch, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 219 f.; Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 43 EG, Rz. 114 (Stand: 05.2001).

¹⁵⁵ Vgl. Schön, GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 743 (749 f.); Bröhmer, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 56 EG, Rz. 23; Sedlaczek, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 56 EG, Rz. 13 f.; Englisch, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 222; Toifl, Personengesellschaften, 2003, S. 188 f.; Cordewener, Grundfreiheiten, 2002, S. 328; ders., DStR 2004, 6 (7).

¹⁵⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 33; Bschl. v. 10.05.2007, C-102/05 (A und B), Slg. 2007, I-3871, Rz. 27; Bschl. v. 10.05.2007, C-492/04 (Lasertec), Slg. 2007, I-3775, Rz. 25; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (Burda), n.n.v., Rz. 74. Zur Dienstleistungsfreiheit: Urt. v. 03.10.2006, C-452/04 (Fidium Finanz), Slg. 2006, I-9521, Rz. 48 f.

¹⁵⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 24.05.2007, C-157/05 (Holböck), Slg. 2007, I-4051, Rz. 23; Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 31 f.; Bschl. v. 10.05.2007, C-492/04 (Lasertec), Slg. 2007, I-3775, Rz. 19 f.; Bschl. v. 05.11.2007, C-415/06 (Stahlwerk Ergste Westig), n.n.v., Rz. 13-16; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (Burda), n.n.v., Rz. 72.

¹⁵⁸ Vgl. EuGH, Bschl. v. 10.05.2007, C-102/05 (A und B), Slg. 2007, I-3871, Rz. 25 f.

¹⁵⁹ Siehe Fn. 157.

grenzüberschreitenden Verkehr.¹⁶⁰ In einem rein innerstaatlichen Sachverhalt¹⁶¹ sind Inländer durch nationales (Verfassungs-)Recht, nicht aber durch die Grundfreiheiten geschützt.¹⁶² Zum Schutz des grenzüberschreitenden Verkehrs enthalten die Grundfreiheiten Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote. Als *Diskriminierung* kann die Ungleichbehandlung mindestens zweier Vergleichsgruppen aufgrund rechtlicher Differenzierungskriterien verstanden werden.¹⁶³ Eine *Beschränkung* liegt hingegen bei einer Gleichbehandlung zweier unterschiedlicher Situationen vor, bei der die Wirtschaftsströme des Binnenmarkts faktisch behindert werden.¹⁶⁴

Der EG-Vertrag hatte die Grundfreiheiten nach dem Wortlaut unterschiedlich nach Diskriminierungs- oder Beschränkungsverboten ausgestaltet.¹⁶⁵ Dennoch misst der EuGH den Grundfreiheiten ein einheitliches Verständnis als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote bei.¹⁶⁶ Damit verleiht er ihnen konvergente Strukturen, die sich auch auf die Rechtfertigung erstrecken. Hierfür spricht einerseits die gemeinsame Verankerung im Binnenmarktprinzip,¹⁶⁷ andererseits die tatbestandliche Überschneidung ihrer Anwendungsbereiche. Ansonsten wäre dieselbe Tätigkeit ggf. einmal als Diskriminierungs-, ein anderes Mal als Beschränkungsverbot geschützt.¹⁶⁸ Im Folgenden kann daher eine einheitliche Dogmatik für alle Grundfreiheiten dargestellt werden.

a) Das Diskriminierungsverbot

Entscheidend für die Feststellung einer Diskriminierung ist die Bestimmung des Differenzierungskriteriums einer Vergleichsgruppe. Als verbotenes Differenzierungskriteri-

¹⁶⁰ Siehe Art. 3 Abs. 1 lit. c EG: „Zwischen den Mitgliedstaaten“. Vgl. auch *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 43 EG, Rz. 60 ff. (Stand: 05.2001); *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 359 ff.; *ders.*, DStR 2004, 6 (7); *Kellersmann/Treisch*, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 139; *Schön*, IStR 2004, 289 (290); *ders.*, GmbH-StB 2006, 9 (10). Die Transnationalität vor allem aus dem Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 EG ableitend: *Kingreen*, Grundfreiheiten, 1999, S. 115.

¹⁶¹ Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 26.01.1993, C-112/91 (Werner), Slg. 1993, I-492, Rz. 16 f.

¹⁶² Vgl. *Bröhmer*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 43 EG, Rz. 6; *Weber-Grellet*, Europ. StR, 2005, S. 49; *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 120.

¹⁶³ Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 230; *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 316.

¹⁶⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995, I-225, Rz. 30; Urt. v. 11.08.1995, C-80/94 (Wielockx), Slg. 1995, I-2493, Rz. 17; Urt. v. 14.11.2006, C-513/04 (Kerckhaert u. Morres), Slg. 2006, I-10967, Rz. 19; *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 47 f.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 241. Siehe für Näheres C.I.2.b).

¹⁶⁵ Die Niederlassungsfreiheit enthielt ein Diskriminierungsverbot, das nach Art. 43 Abs. 2 EG die Inländergleichbehandlung sichert. Die Kapitalverkehrsfreiheit beinhaltete hingegen gem. Art. 56 EG ein Beschränkungsverbot. Vgl. auch *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 174.

¹⁶⁶ Vgl. *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 19 ff.; *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 53 ff.; *Cordewener*, DStR 2004, 6 (7); *Roth*, GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 729 (741). Vgl. zur geschichtlichen Entwicklung des Schutzbereichs der Grundfreiheiten: *Englisch*, StuW 2003, 88 ff.; *ders.*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 230 ff.; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 439.

¹⁶⁷ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 327, 975.

¹⁶⁸ Vgl. *Schuch*, in: Gassner/Lang/Lechner, DBA und EU-Recht, 1996, S. 99 (121 f.); *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 327.

um sieht der EG-Vertrag das Verbot der Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit vor (sog. *offene Diskriminierung*).¹⁶⁹ Danach hat ein Mitgliedstaat andere Staatsangehörige – positiv formuliert – in gleicher Weise wie Inländer zu behandeln. Insofern ist das Diskriminierungsverbot ein klassisches Gleichheitsrecht.¹⁷⁰ Bei Kapitalgesellschaften entspricht der Sitz der Gesellschaft ihrer Staatsangehörigkeit.¹⁷¹ Das Ausmaß der Ungleichbehandlung ist bei Diskriminierungen generell irrelevant.¹⁷² Das Verbot offener Diskriminierungen hat im Steuerrecht allerdings eine untergeordnete Bedeutung, weil steuerliche Normen in aller Regel an die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen und nicht an dessen Staatsangehörigkeit anknüpfen.¹⁷³ Es kann daher dem Ziel eines europäischen Binnenmarktes alleine nicht genügen.¹⁷⁴

Der EuGH erfasst daher andere Differenzierungskriterien als die Staatsangehörigkeit als *versteckte Diskriminierungen*, wenn diese Differenzierung zum faktisch gleichen Ergebnis führt.¹⁷⁵ Nach dem EuGH betreffe die Differenzierung nach der Ansässigkeit typischerweise Personen anderer Staatsangehörigkeit und könne folglich faktisch in gleicher Weise diskriminieren.¹⁷⁶ Die versteckte Diskriminierung stellt zwar eine im Ergebnis richtige Erweiterung des grundfreiheitlichen Schutzes dar. Durch das Abstellen auf das *faktisch* gleiche Ergebnis widerspricht diese Erweiterung jedoch der Systematik der Diskriminierung als ein *rechtlich* nach Vergleichsgruppen differenzierendes Rechtsinstitut.¹⁷⁷

¹⁶⁹ Siehe für die Niederlassungsfreiheit Art. 43 Abs. 2 EG. Dieses Verständnis ist aufgrund der konvergen- ten Strukturen der Grundfreiheiten auch auf die Kapitalverkehrsfreiheit übertragbar. Siehe C.I., vgl.: *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 59 f.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 236.

¹⁷⁰ Siehe zur gleichheitsrechtlichen Struktur der Grundfreiheiten: C.II.2.b).

¹⁷¹ Siehe Art. 48 Abs. 1 EG. Vgl. EuGH, Urt. v. 29.04.1999, C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2651, Rz. 23; sowie ausführlich: *Toifl*, Personengesellschaften, 2003, S. 193 ff.

¹⁷² Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1986, 270/83 (avoir fiscal), Slg. 1986, 273, Rz. 21; Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 43. Eine aufgrund geringer Intensität möglicherweise erforderliche Korrektur findet innerhalb der Rechtfertigung statt, vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 976.

¹⁷³ Siehe etwa § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 1 Abs. 1 KStG. Vgl. auch: *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 28; *ders.*, DStJG 22 (1999), 255 (259); *Kellersmann/Treich*, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 151; *Schön*, IStR 2004, 289 (290); *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (307); *Hintsanen*, in: Russo, Attribution of Profits, 2005, S. 459 (461); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 179.

¹⁷⁴ Vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 60; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 236; ähnlich: *Schnitger*, Grenzen, S. 179; *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 97. Zahlreiche nationale Gerichte haben bei dem ähnlich ausgestalteten Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA jedoch eine restriktivere Auslegung gewählt. Vgl. *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 97.

¹⁷⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 12.02.1974, 152/73 (Sotgiu), Slg. 1974, 153, Rz. 11; Urt. v. 08.05.1990, C-175/88 (Biehl), Slg. 1990, I-1779, Rz. 13; Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995, I-225, Rz. 26; Urt. v. 27.06.1996, C-107/94 (Asscher), Slg. 1996, I-3089, Rz. 36.

¹⁷⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 08.05.1990, C-175/88 (Biehl), Slg. 1990, I-1779, Rz. 14; seither ständige Rspr., vgl. etwa: Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995, I-225, Rz. 27-29.

¹⁷⁷ Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 239; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 180 f.

Dieser Systematik wird das Verbot der Diskriminierung des *grenzüberschreitenden Sachverhalts* gerecht.¹⁷⁸ Es knüpft an die im Binnenmarkprinzip verankerte Grundstruktur der Grundfreiheiten als Schutzinstrument des grenzüberschreitenden Verkehrs an. Eine Diskriminierung liegt danach vor, wenn der grenzüberschreitende Sachverhalt gegenüber dem rein inländischen benachteiligt wird. Das Differenzierungskriterium ist damit der grenzüberschreitende Charakter der wirtschaftlichen Aktivität.¹⁷⁹ Die streitige Norm kann aber auch nach anderen Kriterien differenzieren, die sich nachteilig auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt auswirken.¹⁸⁰ So kann sich eine Unterscheidung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen ggf. nachteilig auf die Behandlung des grenzüberschreitend tätigen, beschränkt Steuerpflichtigen auswirken.¹⁸¹ Das Diskriminierungsverbot erfasst zwei Seiten des grenzüberschreitenden Sachverhalts: Einerseits verbietet es die Ungleichbehandlung des Gebietsfremden, der Aktivitäten im Inland aufnimmt, im Vergleich zum Gebietsansässigen durch den Tätigkeitsstaat (*Inbound-Fall*). Dies entspricht dem Gebot der Inländergleichbehandlung und ergibt sich unmittelbar etwa aus Art. 43 Abs. 2 EG. Andererseits verbietet es auch die Ungleichbehandlung von grenzüberschreitend und rein inländisch Tätigen durch den Ansässigkeits- bzw. Herkunftsstaat (*Outbound-Fall*).¹⁸² Dieser über den Wortlaut hinaus erweiterte Schutz ist notwendig, weil die Inländergleichbehandlung im *Inbound-Fall* sinnentleert wäre, wenn zuvor schon der Herkunftsstaat das Tätigwerden in einem anderen Mitgliedstaat verhindern könnte.¹⁸³

Im *Inbound-Fall* nimmt der EuGH in der jüngeren Rechtsprechung ebenfalls eine Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts an.¹⁸⁴ Im *Outbound-Fall* verwen-

¹⁷⁸ Dies wird ebenfalls u.a. vertreten von: *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 825 ff., 976 f.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 236 ff.; *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 34 ff.; *Schön*, GmbH-StB 2006, 9 (10); *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (308); *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 118; *Kingreen*, Grundfreiheiten, 1999, S. 120 ff. Ablehnend und nur auf offene Diskriminierungen abstellend: *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 43 EG, Rz. 104 (Stand: 05.2001); *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 152; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 60 ff.; *Mühl*, Diskriminierung und Beschränkung, 2004, S. 89 f.

¹⁷⁹ Vgl. *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 118; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 237.

¹⁸⁰ Vgl. *Roth*, in: Dausen, HB des EU-Wirtschaftsrechts, E.I., Rz. 62 (Stand: 08.2006); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 237; *Jarass*, EuR 1995, 202 (219).

¹⁸¹ Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 237 f.

¹⁸² Vgl. *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 55; *Zanotti*, ET 2004, 493 (496); *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 827; *ders.*, DStR 2004, 6 (13); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 170; *Rödter*, FS Wassermeyer, 2005, S. 163 (166).

¹⁸³ Vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (Daily Mail), Slg. 1988, 5483, Rz. 16.

¹⁸⁴ Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 23.02.2006, C-471/04 (Keller-Holding), Slg. 2006, I-2107, Rz. 16, 34; Urt. v. 21.02.2006, C-152/03 (Ritter-Coulais), Slg. 2006, I-1711, Rz. 37 f.; vgl. auch *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 170 f.

det er – zumindest terminologisch – das Beschränkungsverbot.¹⁸⁵ Die Vertreter dieser Ansicht begründen diese Einteilung damit, dass der Wortlaut des Diskriminierungsverbots nur die Inländergleichbehandlung im Inbound-Fall erfasse.¹⁸⁶ Die Grundfreiheiten verabsolutieren sich jedoch nicht in einem Beschränkungsverbot.¹⁸⁷ Wo eine mitgliedstaatliche Vorschrift unterschiedlich auf einen grenzüberschreitenden Sachverhalt angewandt wird, ist das Diskriminierungsverbot sachlich näher als das Beschränkungsverbot. Faktische Nachteile müssen insofern nicht herangezogen werden. So zeigt sich, dass der EuGH auch im Outbound-Fall eine Differenzierung zwischen grenzüberschreitenden und rein inländischen Sachverhalten vornimmt.¹⁸⁸ Das Verbot der Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts findet sich damit auch in der Rechtsprechung des EuGH zu Outbound-Fällen wieder.

b) Das Beschränkungsverbot

Trotz der weiten Auslegung des Diskriminierungsverbots bedarf es darüber hinaus eines Verständnisses der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbot. Dieses hat dort seine Berechtigung, wo dieselbe mitgliedstaatliche Vorschrift gleichermaßen – und damit diskriminierungsfrei – auf unterschiedliche Sachverhalte angewandt wird und dadurch die Wirtschaftsströme des Binnenmarkts *faktisch* behindert werden.¹⁸⁹ In der Rs. *Futura Participations*¹⁹⁰ setzte eine luxemburgische Vorschrift zur Geltendmachung von Verlustvorträgen die Buchführung nach luxemburgischen Recht voraus. Diese galt für in- und ausländische Unternehmen gleichermaßen. Dennoch wurde die ausländische Gesellschaft in ihrer Niederlassungsfreiheit beschränkt, weil sie neben der Buchführung nach inländischem Recht zusätzlich eine nach luxemburgischem Recht aufstellen muss-

¹⁸⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (Daily Mail), Slg. 1988, 5483, Rz. 16; seither ständige Rspr.: Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 35 f.; Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 45 f.; Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 34 f.

¹⁸⁶ Vgl. *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 43 EG, Rz. 104 (Stand: 05.2001); *Schönfeld*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 11.3; *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 157; *ders.*, DStZ 2007, 235 (241). Siehe auch Art. 43 Abs. 2 EG.

¹⁸⁷ *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 975 f. Vgl. auch *Kingreen*, Grundfreiheiten, 1999, S. 115 f.

¹⁸⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 36: „Für Übertragungen von Aktien [...] bewirkt die fragliche nationale Bestimmung dadurch eine *Ungleichbehandlung*, [...] wenn die die Aktien erwerbende Gesellschaft [...] in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist“; Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 46: „*Der Steuerpflichtige, der im Rahmen der Ausübung [der Niederlassungsfreiheit] seinen Wohnsitz ins Ausland verlegen möchte, wird nämlich gegenüber einer Person, die ihren Wohnsitz in Frankreich beibehält, benachteiligt.*“ Ganz ähnlich: Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 35 [Hervorhebungen nur hier].

¹⁸⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995, I-225, Rz. 30; Urt. v. 11.08.1995, C-80/94 (Wielockx), Slg. 1995, I-2493, Rz. 17. Vgl. auch *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 120; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 843 ff.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 241; *Haase*, Int. StR, 2007, Rz. 825; *Sedemund*, Europ. Ertragsteuerrecht, 2008, S. 76 f.

¹⁹⁰ EuGH, Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 8 ff.

te, um Verluste vortragen zu können.¹⁹¹ Die Beschränkung des Steuerpflichtigen entsteht damit aufgrund des Zusammenwirkens der Vorschriften mehrerer Staaten. Eine Diskriminierung wird hingegen immer nur durch einen Staat verursacht.¹⁹² Nachteile, die sich aus dem bloßen Unterschied der Rechtsnormen zweier Staaten ergeben und für alle Personen gleich gelten, stellen jedoch keine Beschränkung dar.¹⁹³ Nach dem EuGH wirken „nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den [EG-]Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können“ beschränkend.¹⁹⁴ Dies ist jedoch einzuschränken, weil ansonsten jegliche Steuererhebung eines Staates geeignet wäre, eine dortige Niederlassung weniger attraktiv zu machen.¹⁹⁵ Insofern ist die Anwendung des Beschränkungsverbots auf Maßnahmen zu begrenzen, die *spezifisch* den Zugang zum Markt behindern.¹⁹⁶ Denn die Grundfreiheiten sollen nur zur Verwirklichung des Binnenmarkts beitragen.¹⁹⁷ Die Beseitigung darüber hinausgehender Beeinträchtigungen ist sekundärem Gemeinschaftsrecht sowie europäischen und nationalen Grundrechten vorbehalten.¹⁹⁸

Die Reichweite des Beschränkungsverbots wird weiterhin dadurch bestimmt, ob dieses nur ein Gleichheits- oder auch ein Freiheitsrecht beinhaltet. Freiheitsrechte sind absolute, gegenüber jedermann wirkende Schutzrechte. Gleichheitsrechte können nicht an sich mit einer Norm kollidieren, sondern nur die Gleichbehandlung mit einem Vergleichsachverhalt herstellen.¹⁹⁹ Ihr Anwendungsbereich ist damit enger. Die wohl überwiegende Literatur sieht in Beschränkungsverboten Freiheitsrechte.²⁰⁰ Dabei übersieht sie

¹⁹¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 24-26.

¹⁹² Vgl. *Kokott*, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 1 (6); *von Bogdandy*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 12 EG, Rz. 9 (Stand: 06.2005); *Kingreen*, Grundfreiheiten, 1999, S. 118; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 240; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 178.

¹⁹³ Vgl. EuGH, Urt. v. 14.07.1994, C-379/92 (Peralta), Slg. 1994, I-3453, Rz. 34; Urt. v. 12.07.2005, C-403/03 (Schempp), Slg. 2005, I-6421, Rz. 34; vgl. auch: *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 57; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 298 ff.; *Kingreen*, Grundfreiheiten, 1999, S. 118 f.

¹⁹⁴ EuGH, Urt. v. 30.11.1995, C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, I-4165, Rz. 37. Seither ständige Rspr.

¹⁹⁵ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 289; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 241 f.

¹⁹⁶ Vgl. *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 43 EG, Rz. 89 ff. (Stand: 05.2001); *Ress/Ukrow*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 56 EG, Rz. 37 (Stand: 02.2002); *Roth*, in: Dausen, HB des EU-Wirtschaftsrechts, E.I., Rz. 89 f. (Stand: 08.2006); *ders.*, GS Knobbe-Keuk, S. 729 (739); *Everling*, GS Knobbe-Keuk, S. 607 (625); *Jarass*, EuR 1995, 202 (214); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 242 ff.; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 73; *Schön*, GmbH-StB 2006, 9 (11). Dies wird vorwiegend mit der Übertragung der Rspr. zur Warenverkehrsfreiheit im Urt. v. 24.11.1993, C-267/91 u. C-268/91 (Keck), Slg. 1993, I-6097 erklärt. Vgl. *Kokott*, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 1 (18 ff.), teilweise a.A.: *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 238 ff.

¹⁹⁷ Siehe C. und C.I.; vgl. auch *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 242.

¹⁹⁸ Vgl. *Kingreen*, Grundfreiheiten, 1999, S. 117; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 242 f.

¹⁹⁹ Vgl. *Dürig*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3, Rz. 1 f. (Stand: 05.1994); *Lackhoff*, Niederlassungsfreiheit, 2000, S. 245; *Reimer*, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (57); *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 249 ff.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 246.

²⁰⁰ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 181 f., 249 ff.; *ders.*, DStR 2004, 6 (8); *Lackhoff*, Niederlassungsfreiheit, 2000, S. 358 ff.; *Reimer*, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten,

jedoch, dass die Schutzfunktion der Grundfreiheiten dem grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr im Binnenmarkt dient.²⁰¹ Dem ist der Vergleich zwischen grenzüberschreitendem und innerstaatlichem Sachverhalt immanent. Es besteht zudem keine Notwendigkeit eines freiheitsrechtlichen Schutzes, weil dieser bereits durch europäische und nationale Grundrechte garantiert ist (s.o.). Häufig wird die Rs. *Futura Participations*²⁰² als Nachweis für Freiheitsrechte angeführt.²⁰³ Die Beschränkung lag jedoch darin, dass die Betriebsstätte, anders als ein inländisches Unternehmen, die Buchführung nach eigenem und *zusätzlich* nach luxemburgischem Recht führen musste.²⁰⁴ Insofern wurde der grenzüberschreitende Sachverhalt gegenüber dem inländischen in gleichheitswidriger Weise benachteiligt.²⁰⁵ Zwar kann hier weder eine rechtliche noch eine vollkommene faktische Gleichheit hergestellt werden, weil die Betriebsstätte anders als ein inländisches Unternehmen ggf. eine modifizierte ausländische Buchführung einreicht. Dennoch wird versucht, zumindest annähernd eine faktische Gleichheit herzustellen. Damit weist auch die nichtdiskriminierende Beschränkung eine gleichheitsrechtliche Struktur auf.²⁰⁶ Insofern unterscheidet sich ihre Prüfung nicht wesentlich vom Diskriminierungsverbot: Bei beiden ist nach Vergleichsgruppen zu differenzieren.²⁰⁷ Aufgrund der Subsidiarität des Beschränkungs- gegenüber dem Diskriminierungsverbot,²⁰⁸ ist dieses vor allem bei verfahrensrechtlichen Doppelregulieren wie in der Rs. *Futura Participations*²⁰⁹ und in Fällen einer Doppelbesteuerung anwendbar.²¹⁰

2000, S. 39 (57); Lehner, FS Offerhaus, 1999, S. 117 (119); Eckl, Wechsel, 2006, S. 54 f.; Schnitger, Grenzen, 2006, S. 170 f.; Stewen, Zuzug und Wegzug, 2007, S. 118 f.; J. Lang, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008, § 2, Rz. 50; zurückhaltender: Musil, IStR 2001, 482; Frenz, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 2219.

²⁰¹ Siehe C. und C. I., vgl. Kingreen, Grundfreiheiten, 1999, S. 116.

²⁰² EuGH, Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471; Zum Inhalt s.o.

²⁰³ Vgl. Cordewener, Grundfreiheiten, 2002, S. 629, 977; Kellersmann/Treich, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 148.

²⁰⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 25.

²⁰⁵ Vgl. auch Musil, IStR 2001, 482 (484); Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 72 f.; M. Lang, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 36.

²⁰⁶ Ebenso: Kingreen, Grundfreiheiten, 1999, S. 115 ff.; Toifl, in: Gassner/Lang/Lechner, DBA und EU-Recht, 1996, S. 161 f.; M. Lang, DStJG 22 (1999), 255 (261 f.); ders., Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 34 ff.; Musil, IStR 2001, 482; Englisch, StuW 2003, 88 (89 f.); ders., Dividendenbesteuerung, 2005, S. 247 f.; Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 66 ff., 80; Reimer, FR 2007, 217 (225).

²⁰⁷ Vgl. M. Lang, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 35, 37.

²⁰⁸ Vgl. Cordewener, Grundfreiheiten, 2002, S. 975. Dies ist auch die ständige Rspr. des EuGH.

²⁰⁹ EuGH, Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471. Zum Inhalt s.o.

²¹⁰ Siehe dazu D.I.2.c). Vgl. Schön, GS Knobbe-Keuk, S. 743 (758 f.); Reimer, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (57); Cordewener, Grundfreiheiten, 2002, S. 980; Englisch, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 245 f.; Schnitger, Grenzen, 2006, S. 252 ff.; M. Lang, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 39.

c) Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situation

Ist die Gleich- bzw. Ungleichbehandlung einer Vergleichsgruppe anhand eines Differenzierungskriteriums festgestellt, ist weiterhin zu prüfen, ob die beiden Gruppen auch objektiv vergleichbar sind.²¹¹ Das Vergleichskriterium ist im Steuerrecht die tatsächliche Steuerbelastung.²¹² Beschränkungen sind durch die tatsächliche Ungleichheit dieser Steuerbelastung gekennzeichnet. Weil Geldlasten stets vergleichbar sind, ist die objektiv vergleichbare Situation gegeben.²¹³ Gleiches gilt für die Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts im Outbound-Fall: Das relevante Vergleichspaar ist hier der grenzüberschreitend und der rein innerstaatlich tätige Gebietsansässige. Durch die Besteuerung des Welteinkommens stellt der Ansässigkeitsstaat die Vergleichbarkeit des ausländischen und inländischen Einkommens selbst her.²¹⁴ Folglich verzichtet der EuGH in der Regel auf die Prüfung der Vergleichbarkeit.²¹⁵

Besondere Relevanz kommt der Vergleichbarkeitsprüfung hingegen bei Diskriminierungen des grenzüberschreitenden Sachverhalts im Inbound-Fall zu: Hier ist das relevante Vergleichspaar im Normalfall der beschränkt gegenüber dem unbeschränkt steuerpflichtigen. In der Rs. *Schumacker* entschied der EuGH, dass sich „[i]m Hinblick auf die direkten Steuern [...] Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation [befinden].“²¹⁶ Dies gelte nur nicht, wenn der Steuerpflichtige fast seine gesamten Einkünfte im Tätigkeitsstaat bezieht.²¹⁷ Träfe beides zu, liefe das Diskriminierungsverbot grenzüberschreitender Sachverhalte im Inbound-Fall meist ins Leere.²¹⁸ In weiteren Entscheidungen hat der EuGH – bei grundsätzlichem

²¹¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (*Schumacker*), Slg. 1995, I-225, Rz. 30: „[E]ine Diskriminierung [kann] nur darin bestehen [...], daß unterschiedliche Vorschriften auf *vergleichbare Situationen* angewandt werden *oder* daß dieselbe Vorschrift auf *unterschiedliche Situationen* angewandt wird.“ [Hervorhebungen nur hier].

²¹² Vgl. *Reimer*, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (50); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 250.

²¹³ Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 250 f.

²¹⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 14.12.2000, C-141/99 (AMID), Slg. 2000, I-11619, Rz. 29; *Cordewener*, DStR 2004, 6 (8); *Schön*, IStR 2004, 289 (292); *Kellersmann/Treich*, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 158; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 268; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 205.

²¹⁵ Der EuGH prüft nach einer Feststellung der Ungleichbehandlung direkt die Rechtfertigung, vgl.: Urt. v. 13.04.2000, C-251/98 (Baars), Slg. 2000, I-2787, Rz. 31 f.; Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 36 ff.; Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 46 ff.; Hingegen prüft er eine Ungleichbehandlung explizit im: Urt. v. 14.12.2000, C-141/99 (AMID), Slg. 2000, I-11619, Rz. 29; Urt. v. 12.09.2002, C-431/01 (Mertens), Slg. 2002, I-7073, Rz. 32 f.

²¹⁶ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (*Schumacker*), Slg. 1995, I-225, Rz. 31; bestätigt u.a. im: Urt. v. 14.09.1999, C-391/97 (Gschwind), Slg. 1999, I-5451, Rz. 22; Urt. v. 06.07.2006, C-346/04 (Conijn), Slg. 2006, I-6137, Rz. 16; Urt. v. 22.03.2007, C-383/05 (Talotta), Slg. 2007, I-2555, Rz. 19 m.w.N.

²¹⁷ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (*Schumacker*), Slg. 1995, I-225, Rz. 36.

²¹⁸ Vgl. *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 99; noch extensiver: *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 187.

Festhalten an der *Schumacker*-Rechtsprechung²¹⁹ – jedoch mehrere Ausnahmen beschlossen,²²⁰ so dass der Grundsatz der Unvergleichbarkeit beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger praktisch nur noch bei Normen gilt, die der Berücksichtigung persönlicher Lebensverhältnisse dienen.²²¹ Dies war bereits in der *Schumacker*-Entscheidung angelegt.²²² Grundsätzlich vergleichbar ist die Besteuerung beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften,²²³ insbesondere weil diese über keine steuerliche Privatsphäre verfügen.²²⁴ Anders ist dies bei Personengesellschaften aufgrund der dahinter stehenden Mitunternehmer. Bei diesen ist die Vergleichbarkeit im konkreten Sachverhalt gesondert festzustellen.²²⁵

Liegt die Vergleich- bzw. Unvergleichbarkeit der Situation vor, ist ein diskriminierender bzw. beschränkender Eingriff in den Schutzbereich einer Grundfreiheit indiziert.

3. Die Rechtfertigung eines Grundfreiheitseingriffs

Greift eine mitgliedstaatliche Norm in den Schutzbereich einer Grundfreiheit ein, führt dies nicht zwangsläufig zu ihrer EG-Rechtswidrigkeit. Der Eingriff könnte durch geschriebene oder ungeschriebene Rechtfertigungsgründe legitimiert sein. Der EG-Vertrag enthält Vorbehalte zugunsten der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Ge-

²¹⁹ Siehe die nach *Schumacker* folgenden Urteile in Fn. 216.

²²⁰ So etwa hinsichtlich Verfahrensrechten: EuGH, Urt. v. 08.05.1990, C-175/88 (Biehl), Slg. 1990, I-1779; bzgl. des Steuertarifs: Urt. v. 27.06.1996, C-107/94 (Asscher), Slg. 1996, I-3089; und bzgl. der steuerlichen Bemessungsgrundlage, vgl. *Schön*, GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 743 (761); *ders.*, IStR 2004, 289 (292); *Benecke/Schnitger*, IStR 2003, 649 (654); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 265.

²²¹ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 890 ff.; *ders.*, DStR 2004, 6 (8); *Kellersmann/Treisch*, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 155; *Englisch*, StuW 2003, 88 (92); *ders.*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 265; *Hey*, StuW 2004, 193 (195); *Schön*, IStR 2004, 289 (292); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 188. Hingegen auf eine Einzelfallprüfung abstellend: *Reimer*, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (47); *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 317.

²²² EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (*Schumacker*), Slg. 1995, I-225, Rz. 32: „[D]ie persönliche Steuerkraft des *Gebietsfremden*, die sich aus der *Berücksichtigung* seiner Gesamteinkünfte sowie *seiner persönlichen Lage und seines Familienstands* ergibt, [kann] am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der *Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen* und seiner Vermögensinteressen liegt.“ [Hervorhebungen nur hier]. Vgl. auch *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 188.

²²³ Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1986, 270/83 (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273, Rz. 19 f.; Urt. v. 29.04.1999, C-311/97 (*Royal Bank of Scotland*), Slg. 1999, I-2651, Rz. 29; Urt. v. 21.09.1999, C-307/97 (*Saint Gobain*), Slg. 1999, I-6161, Rz. 48; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (*Burda*), n.n.v., Rz. 95; vgl. auch: *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 263 f.; *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 46 f.; *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 317; *Schön*, IStR 2004, 289 (292); *Cordewener*, DStR 2004, 6 (8).

²²⁴ GA *Alber*, SchlA v. 19.11.1998, C-311/97 (*Royal Bank of Scotland*), Slg. 1999, I-2651, Rz. 44; *Seer*, IWB v. 08.10.2003, Fach 11, Gruppe 2, 573 (579 u. 588); *Benecke/Schnitger*, IStR 2003, 649 (654); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 263; *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 49.

²²⁵ Siehe dazu D.I.2.b)aa). Andere Autoren sehen diese jedoch immer als vergleichbar an: So etwa *Schön*, IStR 2004, 289 (292); *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 317; *Hey*, StuW 2004, 193 (195); etwas zurückhaltender: *Cordewener*, DStR 2004, 6 (8); *Haase*, Int. StR, 2007, Rz. 823.

sundheit.²²⁶ Ihre Relevanz ist im Steuerrecht allerdings gering,²²⁷ so dass den ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen eine besondere Bedeutung zukommt.²²⁸

a) Die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe – Die „rule of reason“

Nach der sog. *rule of reason* müssen nationale Maßnahmen „in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden, sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sie müssen geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Zieles zu gewährleisten, und sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist“.²²⁹ In der früheren Rechtsprechung war danach eine Rechtfertigung von Diskriminierungen durch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe ausgeschlossen.²³⁰ Wenn der EuGH eine Rechtfertigungsprüfung bei einer Gleichbehandlung unterschiedlicher Situationen vornimmt, sollte dies aber auch bei der Ungleichbehandlung vergleichbarer Situationen möglich sein.²³¹ Dem hat sich auch der EuGH zumindest in den Fällen verdeckter Diskriminierungen angeschlossen.²³² Auf die im Schrifttum kontrovers diskutierten Fälle offener Diskriminierungen braucht mangels deren Relevanz im Steuerrecht nicht näher eingegangen zu werden.²³³

Zur Rechtfertigung muss eine streitige nationale Maßnahme nach der *rule of reason* weiterhin einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses verfolgen. Diese sind zah-

²²⁶ Siehe für die Niederlassungsfreiheit Art. 46 Abs. 1 EG; für die Kapitalverkehrsfreiheit Art. 58 Abs. 1 lit. b EG; für die Arbeitnehmerfreizügigkeit Art. 39 Abs. 3, für die Dienstleistungsfreiheit Art. 55 EG.

²²⁷ Vgl. *Cordewener*, DStR 2004, 6 (8); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 273; *Hahn*, DStZ 2005, 507; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 309; *Haase*, Int. StR, 2007, Rz. 832; *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 47; *van Thiel*, ET 2008, 279.

²²⁸ Diese wurden erstmals im Bereich der Warenverkehrsfreiheit im EuGH-Urt. v. 20.02.1979, 120/78 (Cassis de Dijon), Slg. 1979, 649, Rz. 8 eingeführt und später – i.S.d. Konvergenz der Grundfreiheiten – auf die anderen Grundfreiheiten erweitert. Vgl. etwa *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 60 ff.

²²⁹ EuGH, Urt. v. 30.11.1995, C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, I-4165, Rz. 37; seither ständige Rspr., vgl.: Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 26; Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 49.

²³⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 31.03.1993, C-19/92 (Kraus), Slg. 1993, I-1663, Rz. 32, 42; Urt. v. 29.04.1999, C-224/97 (Ciola), Slg. 1999, I-2517, Rz. 16; Urt. v. 29.04.1999, C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2651, Rz. 30, 32.

²³¹ Vgl. *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 47 f.

²³² Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 28.01.1992, C-204/90 (Bachmann), Slg. 1992, I-249, Rz. 8 f., 14 ff.; Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995, I-225, Rz. 26, 39 ff.; Urt. v. 11.08.1995, C-80/94 (Wielockx), Slg. 1995, I-2493, Rz. 22, 27. Die Anwendbarkeit der *rule of reason* bei allen Formen der Diskriminierung negierend: *Sedlacek*, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 58 EG, Rz. 7; *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 55.

²³³ Siehe C.I.2.a). Vgl. *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 311. Die wohl h.M. verneint die Anwendbarkeit der *rule of reason* bei offenen Diskriminierungen, vgl.: *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, vor Art. 39-55 EG, Rz. 140 m.w.N. (Stand: 05.2001); *Tiedje/Troberg*, in: von der Groeben/Schwarze, EUV/EGV, 6. Aufl., 2003, Art. 43 EG, Rz. 114; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 487 ff.; *Mühl*, Diskriminierung und Beschränkung, 2004, S. 240; *Lackhoff*, Niederlassungsfreiheit, 2000, S. 241 ff.; **a.A.**: *GA Jacobs*, SchlA v. 21.03.2002, C-136/00 (Danner), Slg. 2002, I-8147, Rz. 40; *GA Léger*, SchlA v. 02.05.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 64; *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 274; *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 48.

lenmäßig nicht beschränkt,²³⁴ in der Rechtsprechung des EuGH haben sich jedoch die relevanten herauskristallisiert (siehe dazu sogleich unter b).

Eine nationale Maßnahme ist aber nicht allein dadurch gerechtfertigt, dass sie ein legitimes Ziel verfolgt. Wie im Verfassungsrecht²³⁵ muss sie im Sinne einer Schranken-Schranke zudem verhältnismäßig und somit zur Zielerreichung geeignet, erforderlich und angemessen sein. Die *Verhältnismäßigkeitsprüfung* dient insbesondere der Abwägung zwischen dem Interesse an der Durchsetzung des Schutzbereichs der Grundfreiheit und dem zwingenden Grund des Allgemeininteresses.²³⁶ Sie führt zur Durchsetzung einer Einzelfallgerechtigkeit und entscheidet letztlich über die Durchsetzungskraft des Diskriminierungs- und Beschränkungsverbots.²³⁷ Eine Maßnahme ist *geeignet*, wenn sie zur Zielerreichung zumindest nützlich ist.²³⁸ Hierbei steht dem Gesetzgeber eine Einschätzungsprärogative zu, so dass nur offensichtlich ungeeignete Maßnahmen ausscheiden.²³⁹ Die *Erforderlichkeit* ist gegeben, wenn zur Zielerreichung keine gleich geeignete Alternative existiert, die die betroffene Grundfreiheit in geringerem Maße beeinträchtigt.²⁴⁰ Ein Mitgliedstaat kann nach dem sog. *Anerkennungsgrundsatz* auch durch sein eigenes Verhalten an anderer Stelle – etwa durch Normen oder Verwaltungshandeln²⁴¹ – zeigen, dass ein solch milderes Mittel existiert.²⁴² Bei der Erforderlichkeit ist ein rein objektiver Maßstab anzulegen.²⁴³ Die oben beschriebene Interessenabwägung findet erst bei der Prüfung der *Angemessenheit* der Maßnahme statt.²⁴⁴

²³⁴ Vgl. *Becker*, in: Schwarze, EU-Komm., 2000, Art. 30 EG, Rz. 36; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 480, 498; *Hahn*, DStZ 2005, 507 (508).

²³⁵ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 334; *ders.*, DStR 2004, 6 (9); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 283; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 479; *Hahn*, DStZ 2005, 433 (442).

²³⁶ Vgl. *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 502; *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 124; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 97 ff.; *Haase*, Int. StR, 2007, Rz. 845; *Hahn*, DStZ 2005, 507 (508); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 398. Siehe zur Interessenabwägung bereits A.

²³⁷ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 978; *Thömmes*, FS Wassermeyer, 2005, S. 207 (220 f.).

²³⁸ Vgl. GA *Van Gerven*, SchlA v. 08.07.1992, C-306/88 (Anders), Slg. 1992, I-6457, Rz. 30; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 87; *Eickmann*, Wegzug von Kapitalgesellschaften, 2007, S. 127.

²³⁹ Vgl. *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, vor Art. 39-55 EG, Rz. 172 (Stand: 05.2001); *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 87; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 285.

²⁴⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 12.03.1987, 178/84 (Kommission/Deutschland), Slg. 1987, 1227, Rz. 35 f.; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 87 f.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 285; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 529; *Hahn*, DStZ 2005, 507 (514); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 399.

²⁴¹ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 452 f., 827; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 184, dort Fn. 98.

²⁴² Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1986, 270/83 (avoir fiscal), Slg. 1986, 273, Rz. 20; Urt. v. 29.04.1999, C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2664, Rz. 31; Urt. v. 01.06.1999, C-302/97 (Konle), Slg. 1999, I-3099, Rz. 48. Den Anerkennungsgrundsatz richtig in die Verhältnismäßigkeit einordnend: BR-Drs. 542/06(B), S. 2 f.; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 340 m.w.N.; *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 726; *Reimer*, FR 2007, 217 (219). Den Grundsatz hingegen der Vergleichbarkeitsprüfung [siehe dazu C.I.2.c)] zuordnend: *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 183 f.

²⁴³ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 87.

²⁴⁴ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 87; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 533; *Hahn*, DStZ 2005, 507 (514); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 285; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 399.

b) Die zwingenden Gründe des Allgemeininteresses

In ständiger Rechtsprechung hat der EuGH den *Ausfall von Steuereinnahmen* nicht als zwingenden Grund des Allgemeininteresses anerkannt.²⁴⁵ Andernfalls wären die Grundfreiheiten im Steuerrecht auch sinnentleert.²⁴⁶ Dennoch stellt dieses Motiv häufig den wahren Hintergrund für das Vorbringen eines Rechtfertigungsgrundes durch einen Mitgliedstaat dar.²⁴⁷ Im Folgenden sollen die für diese Arbeit relevanten zwingenden Gründe des Allgemeininteresses auf Grundlage der Rechtsprechung des EuGH in knapper Form dargelegt werden.

aa) Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle

Zur Finanzierung ihrer hoheitlichen Aufgaben haben die Mitgliedstaaten ein starkes Interesse an der Wirksamkeit der Administration und Durchsetzung von Steueransprüchen. Dies wurde vom EuGH als zwingender Grund des Allgemeininteresses grundsätzlich anerkannt,²⁴⁸ jedoch gleichzeitig unter einen strengen Verhältnismäßigkeitsvorbehalt gestellt. Der EuGH²⁴⁹ verweist regelmäßig auf die Amtshilfe-²⁵⁰ und Beitreibungsrichtlinien²⁵¹ sowie auf die Möglichkeit von Nachweispflichten²⁵² als mildere, gleich geeignete Mittel. Sind diese gegenüber der streitigen Regelung mit einem höheren Verwaltungsaufwand verbunden, kann dieser allein keine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten rechtfertigen.²⁵³ Bislang hatten nur verfahrensrechtliche,²⁵⁴ nicht aber materielle Vorschriften, die etwa andere Erhebungsverfahren vorsehen um eine steuerliche Kontrolle herzustellen,²⁵⁵ Aussicht, als verhältnismäßig eingestuft zu werden.²⁵⁶

²⁴⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 28.04.1998, C-118/96 (Safir), Slg. 1998, I-1897, Rz. 34; Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 50; Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rz. 44. Die Aufkommenseinbußen können auch erheblich sein, siehe A. mit Fn. 3.

²⁴⁶ Vgl. *Englisch*, StuW 2003, 88 (95); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 314.

²⁴⁷ Siehe zum Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse: C.I.3.b)ee).

²⁴⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 20.02.1979, 120/78 (Cassis de Dijon), Slg. 1979, 649, Rz. 8; Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 31; Urt. v. 08.07.1999, C-254/97 (Baxter), Slg. 1999, I-4809, Rz. 18; Urt. v. 10.03.2005, C-39/04 (Laboratoires Fournier), Slg. 2005, I-2057, Rz. 24.

²⁴⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1992, C-204/90 (Bachmann), Slg. 1992, I-249, Rz. 18; Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 41; Urt. v. 28.10.1999, C-55/98 (Vestergaard), Slg. 1999, I-7641, Rz. 26.

²⁵⁰ Richtlinie 77/779/EWG v. 19.12.1977, ABl. 1977 L 336, 15.

²⁵¹ Richtlinie 76/308/EWG v. 15.03.1976, ABl. 1976 L 73, 18.

²⁵² Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1992, C-204/90 (Bachmann), Slg. 1992, I-249, Rz. 20; Urt. v. 08.07.1999, C-254/97 (Baxter), Slg. 1999, I-4809, Rz. 19 f.; Urt. v. 27.09.2007, C-184/04 (Twöh), Slg. 2007, I-7897, Rz. 35; Urt. v. 18.12.2007, C-101/05 („A“), n.n.v., Rz. 58.

²⁵³ Vgl. EuGH, Urt. v. 04.03.2004, C-334/02 (Kommission/Frankreich), Slg. 2004, I-2229, Rz. 29; Urt. v. 15.07.2004, C-315/02 (Lenz), Slg. 2004, I-7063, Rz. 48.

²⁵⁴ Darunter fallen z.B. Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten, vgl. EuGH, Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 4, 32 f.; sowie Nachweispflichten, vgl. Urt. v. 28.10.1999, C-55/98 (Vestergaard), Slg. 1999, I-7641, Rz. 7, 25.

²⁵⁵ Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 04.03.2004, C-334/02 (Kommission/Frankreich), Slg. 2004, I-2229, Rz. 27 ff.

bb) Verhinderung der Steuerumgehung

Entgegen seiner früheren Auffassung²⁵⁷ erkennt der EuGH das mitgliedstaatliche Interesse an einer Verhinderung der Steuerumgehung²⁵⁸ als Rechtfertigungsgrund an.²⁵⁹ Gerade die grenzüberschreitende Tätigkeit birgt für die Mitgliedstaaten das Risiko, dass die nationale Besteuerung umgangen wird. Das grenzüberschreitende Element darf in einer nationalen Norm dennoch allein keine typisierte Missbrauchsvermutung begründen,²⁶⁰ weil es gerade die Inanspruchnahme einer Grundfreiheit darstellt.²⁶¹ Folglich hat sich die nationale Norm auf die Verhinderung rein künstlicher Konstruktionen zu beschränken, die jeder wirtschaftlichen Realität entbehren und nur zum Zweck der Steuerumgehung errichtet wurden.²⁶² Sie hat sich dabei an objektiven, von Dritten nachprüfbaren Kriterien auszurichten.²⁶³ Jüngst hat der EuGH im Rahmen von Unterkapitalisierungsvorschriften entschieden, dass der Fremdvergleichsmaßstab ein solch objektives Kriterium darstellt.²⁶⁴ Unübliche steuerliche Gestaltungen sind jedoch nicht unbedingt künstlich, sondern können auch der wirtschaftlichen Realität entsprechen. In dieser scheinbaren Konkretisierung liegt daher erstmals²⁶⁵ eine potentielle Ausweitung des Anwendungsbereichs des Rechtfertigungsgrunds.²⁶⁶ Dieser steht aber weiterhin unter einem strengen Verhältnismäßigkeitsvorbehalt: Dem Steuerpflichtigen ist ohne übermäßige Verwaltungsaufgaben die Möglichkeit der Widerlegung des anhand der objektiven

²⁵⁶ Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 291; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 314 f. u. 380 f.; *Sedemund*, Europ. Ertragsteuerrecht, 2008, Rz. 438.

²⁵⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1986, 270/83 (avoir fiscal), Slg. 1986, 273, Rz. 25.

²⁵⁸ Die Terminologie des EuGH ist uneinheitlich. Begriffe wie Steuerumgehung, Steuerflucht und missbräuchliche Gestaltung stellen jedoch Synonyme dar, vgl. *Zalasiński*, Intertax 2008, 156 (158 ff., 166).

²⁵⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 16.07.1998, C-264/96 (ICI), Slg. 1998, I-4695, Rz. 26; seither ständige Rspr.: Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 61 f.; Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 50 ff.; Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 50 ff.; Urt. v. 17.01.2008, C-105/07 (Lammers & Van Cleef), n.n.v., Rz. 26 ff.

²⁶⁰ Siehe die vorige Fn. 259.

²⁶¹ Vgl. *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 390; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (916); *van Thiel*, ET 2008, 279 (283 f.); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 99 f.

²⁶² Vgl. EuGH, Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 55, 65; Urt. v. 13.03.2007, C-524/04 (Thin Cap), Slg. 2007, I-2107, Rz. 74; Urt. v. 17.01.2008, C-105/07 (Lammers & Van Cleef), n.n.v., Rz. 28. Die Missbrauchsabsicht forderten zuvor bereits u.a. *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 386 f.; *Böing*, Gestaltungsmissbrauch in Europa, 2006, S. 322. Letztlich stimmt dies mit dem Missbrauchsverständnis zahlreicher Mitgliedstaaten überein, vgl. *van Thiel*, ET 2008, 279 (287).

²⁶³ Ein objektives Kriterium ist z.B. die Ausstattung einer Niederlassung bzgl. einer streitigen Qualifikation als Briefkastengesellschaft, vgl. EuGH, Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 64, 67. Zum objektiven Kriterium bereits: Urt. v. 09.03.1999, C-212/97 (Centros), Slg. 1999, I-1459, Rz. 25.

²⁶⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 13.03.2007, C-524/04 (Thin Cap), Slg. 2007, I-2107, Rz. 80 f.; bestätigt im Urt. v. 17.01.2008, C-105/07 (Lammers & Van Cleef), n.n.v., Rz. 29 f. Kritisch: *Hey*, StuW 2008, 167 (182).

²⁶⁵ Mit dem EuGH-Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 55, 65, wurde der Missbrauchsverständnis nur konkretisiert, so dass darin keine Erweiterung des Anwendungsbereichs des Rechtfertigungsgrunds zu sehen ist. Vgl. *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (916); *Suchawarskyj*, Der Begriff des Missbrauchs im europäischen Steuerrecht, 2007, S. 80.

²⁶⁶ Vgl. *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 105 f.

Kriterien festgestellten Missbrauchsvorwurfs zu geben.²⁶⁷ Insbesondere ist eine Norm – auch nach der jüngsten Rechtsprechung – nicht erforderlich, wenn sie auch Nicht-Missbrauchsfälle erfasst.²⁶⁸ Letztlich ist eine Einzelfallprüfung erforderlich.²⁶⁹

cc) Territorialitätsprinzip

Das Territorialitätsprinzip begrenzt und begründet einen räumlichen Besteuerungsanspruch der Mitgliedstaaten.²⁷⁰ Eine Ausprägung ist, dass beschränkt Steuerpflichtige nur mit den inländischen, unbeschränkt Steuerpflichtige hingegen mit den weltweiten Einnahmen und Ausgaben besteuert werden.²⁷¹ In der Rs. *Futura Participations*²⁷² rechtfertigte die hierdurch erzielte Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, dass ein Mitgliedstaat den Abzug ausländischer Verluste von beschränkt Steuerpflichtigen im Inland versagen konnte, weil er zugleich nicht zur Besteuerung der ausländischen Gewinne befugt war.²⁷³ Zwar kann ein derart territorial reduzierter Besteuerungsanspruch im Einzelfall mit dem Binnenmarktpinzip kollidieren,²⁷⁴ das Territorialitätsprinzip ist jedoch zur Wahrung der Souveränität der Mitgliedstaaten²⁷⁵ als Rechtfertigungsgrund anerkannt worden.²⁷⁶ Dies gilt jedoch nur für beschränkt Steuerpflichtige, weil die Besteuerung von in- und ausländischen Gewinnen unbeschränkt Steuerpflichtiger nach dem Welteinkommensprinzip im Ansässigkeitsstaat identisch ist.²⁷⁷

²⁶⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 70; Urt. v. 13.03.2007, C-524/04 (Thin Cap), Slg. 2007, I-2107, Rz. 82.

²⁶⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 16.07.1998, C-264/96 (ICI), Slg. 1998, I-4695, Rz. 26; Urt. v. 29.03.2007, C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2007, I-2647, Rz. 52; Urt. v. 17.01.2008, C-105/07 (Lammers & Van Cleef), n.n.v., Rz. 32 f. Vgl. auch: *van Thiel*, ET 2008, 279 (287).

²⁶⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 17.07.1997, C-28/95 (Leur-Bloem), Slg. 1997, I-4161, Rz. 41; Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 42 f. Vgl. auch: *Thömmes*, FS Wassermeyer, 2005, S. 207 (216); *Kellersmann/Treisch*, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 165; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 410 ff.; *Driën*, StuW 2008, 154 (163); *Hey*, StuW 2008, 167 (179); *van Thiel*, ET 2008, 279 (287).

²⁷⁰ Vgl. *Stewen*, Zuzug und Wegzug, 2007, S. 241; *Hey*, in: Gassner/u.a., Die beschränkte Steuerpflicht, 2004, S. 15 (17 f.); *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., 2008, Einl., Rz. 11. Siehe auch B.V.

²⁷¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 20 f.; GA *Kokott*, SchlA v. 18.03.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Rz. 42.

²⁷² EuGH, Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 20-23.

²⁷³ Vgl. *Schön*, IStR 2004, 289 (294 f.); *Lehner*, FS Wassermeyer, 2005, S. 241 (261). Vgl. zur territorialen Aufteilungswirkung: *Hey*, in: Gassner/u.a., Die beschränkte Steuerpflicht, 2004, S. 15 (18).

²⁷⁴ Vgl. *Lehner*, FS Wassermeyer, 2005, S. 241 (255 f.); *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 69.

²⁷⁵ Vgl. *Lehner*, FS Wassermeyer, 2005, S. 241 (242-244 u. 257).

²⁷⁶ Erstmals: EuGH, Urt. v. 15.05.1997, C-250/95 (Futura Participations), Slg. 1997, I-2471, Rz. 22; Urt. v. 18.09.2003, C-168/01 (Bosal), Slg. 2003, I-9409, Rz. 37. Das Territorialitätsprinzip hätte sogar im Gemeinschaftsrecht Geltung: Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rz. 36. Hingegen sehen *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 130 f. im Territorialitätsprinzip keinen eigenen Rechtfertigungsgrund, weil er deckungsgleich mit der Kohärenz sei.

²⁷⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Rz. 38; deutlicher: GA *Kokott*, SchlA v. 18.03.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Rz. 42. Vgl. auch *Schön*, IStR 2004, 289 (293); *Englisch*, GmbHR 2004, R421 (R422); *ders.*, Intertax 2005, 310 (330); *Wernsmann/Nippert*, FR 2006, 153 (156); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 361; *Jacobs*, Int. Unternehmensbest., 6. Aufl., 2007, S. 207 f.; *Sedemund*, Europ. Ertragsteuerrecht, 2008, S. 84.

dd) Kohärenz

Die Mitgliedstaaten können sich grundsätzlich nicht darauf berufen, dass eine steuerliche Benachteiligung durch einen anderen Vorteil wieder ausgeglichen wird.²⁷⁸ Eine Ausnahme lässt der EuGH hiervon nur zu, sofern zwischen dem steuerlichen Vorteil und dem – zeitlich zumeist späteren – Nachteil ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.²⁷⁹ Dieser Rechtfertigungsgrund der Kohärenz wurde erstmals in den Rs. *Bachmann* und *Kommission/Belgien* angewandt, in denen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit von Lebensversicherungsbeiträgen und der späteren Besteuerung der Versicherungsleistungen bestand.²⁸⁰ Die entsprechende nationale Regelung war kohärent, weil sie einen individuellen Vorteilsausgleich sicherstellen konnte: Bei einem Inländer wurde der Vorteil des Abzugs durch die nachteilige Besteuerung ausgeglichen. Zugleich war der grenzüberschreitend Tätige nicht dadurch schlechter gestellt, dass ihm der Mitgliedstaat den Vorteil der Abzugsfähigkeit mit der Begründung versagte, dass die spätere Besteuerung nicht gesichert sei. Denn bei ihm trat weder der Vorteil noch der Nachteil ein.²⁸¹ Während die Versagung eines isolierten Vorteils auf Eingriffsebene eine Diskriminierung darstellt, nimmt die Kohärenz mit der Gesamtbetrachtung aus Nachteilen und damit unmittelbar in Zusammenhang stehenden Vorteilen eine Korrektur auf der Rechtfertigungsebene vor.²⁸² Auf diese Weise kann ein Eingriff in die Systemgerechtigkeit des nationalen Steuerrechts vermieden werden.²⁸³

In späteren Urteilen wurde das Erfordernis des unmittelbaren Zusammenhangs in restriktiver Weise präzisiert: Dieser konnte nur bezüglich derselben Steuerart²⁸⁴ desselben Mitgliedstaats²⁸⁵ und bei demselben Steuerpflichtigen²⁸⁶ vorliegen. Diese streng *forma-*

²⁷⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1986, 270/83 (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273, Rz. 21; Urt. v. 21.09.1999, C-307/97 (*Saint Gobain*), Slg. 1999, I-6161, Rz. 54; Urt. v. 26.10.1999, C-294/97 (*Eurowings*), Slg. 1999, I-7447, Rz. 44.

²⁷⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1992, C-204/90 (*Bachmann*), Slg. 1992, I-249, Rz. 21 f.; Urt. v. 11.08.1995, C-80/94 (*Wielockx*), Slg. 1995, I-2493, Rz. 23 f.; Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-7477, Rz. 42 m.w.N.; Urt. v. 28.02.2008, C-293/06 (*Deutsche Shell*), n.n.v., Rz. 38 f. m.w.N.; Bschl. v. 23.04.2008, C-201/05 (*CFC and Dividend*), n.n.v., Rz. 65 f. m.w.N.

²⁸⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1992, C-204/90 (*Bachmann*), Slg. 1992, I-249, Rz. 21 f.; Urt. v. 28.01.1992, C-300/90 (*Kommission/Belgien*), Slg. 1992, I-305, Rz. 14. Tatsächlich wurde dieser unmittelbare Zusammenhang durch das einschlägige DBA durchbrochen. Siehe zu dieser Thematik weiter unten. Vgl. auch *Vanistendael*, EC Tax Review 2005, 208 (211); *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 113.

²⁸¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1992, C-204/90 (*Bachmann*), Slg. 1992, I-249, Rz. 22. Vgl. auch *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 963 f. u. 980; *Hey*, StuW 2005, 317 (319).

²⁸² Vgl. *Reimer*, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (50 f.); *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 114; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 964 u. 981.

²⁸³ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 963 f.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 304.

²⁸⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 13.04.2000, C-251/98 (*Baars*), Slg. 2000, I-2787, Rz. 40; Urt. v. 06.06.2000, C-35/98 (*Verkooijen*), Slg. 2000, I-4071, Rz. 57. Ohnehin kann keine Kohärenz mit einem anderen Belastungssystem bestehen, vgl. Urt. v. 27.06.1996, C-107/94 (*Asscher*), Slg. 1996, I-3089, Rz. 59 f.

²⁸⁵ Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 968; *Vanistendael*, EC Tax Review 2005, 208 (217).

le Sichtweise wurde in der Rs. *Manninen*²⁸⁷ wieder zurückgenommen.²⁸⁸ Das Vorbringen der Kohärenz wurde an dem mit der Regelung verfolgten Ziel gemessen.²⁸⁹ Danach war ein Körperschaftsteueranrechnungssystem kohärent, bei dem der Nachteil der Besteuerung bei einer ausländischen Kapitalgesellschaft und der kompensierende Vorteil der Anrechnung bei einem inländischen Steuerpflichtigen auftritt.²⁹⁰ Folglich handelte es sich um zwei Steuersubjekte, die zwei verschiedenen Steuerarten (Einkommen- und Körperschaftsteuer) in zwei Staaten unterliegen. Das *Manninen*-Urteil stellt jedoch keine Aufgabe des Erfordernisses des unmittelbaren Zusammenhangs dar: Nach der GA *Kokott* sei die *materiale* Betrachtungsweise eine Ausnahme, bei der Vor- und Nachteil bei demselben wirtschaftlichen Vorgang tatsächlich eintreten müssten.²⁹¹

Die Kohärenz scheidet aus, wenn ein DBA den unmittelbaren Zusammenhang zwischen steuerlichem Vor- und Nachteil durchbricht. In der Rs. *Wielockx*,²⁹² der ein mit der Rs. *Bachmann* vergleichbarer Sachverhalt zugrunde lag, wies das einschlägige DBA das Besteuerungsrecht an den Versicherungsleistungen dem Ansässigkeitsstaat zu. Dadurch war der Nachteil der Besteuerung nicht mehr gesichert, wenn ein Steuerpflichtiger, der zuvor die Beitragszahlungen steuerlich abziehen konnte, in den anderen DBA-Staat verzog. Umgekehrt war bei einem Zuzug der Nachteil der Besteuerung ohne den vorherigen Vorteil der Abzugsfähigkeit möglich.²⁹³ Der EuGH entschied, dass die Kohärenz aufgrund dieser Wechselbeziehung zwischen Gewinn und Verlust des Besteuerungsrechts nicht mehr auf nationaler Ebene (*Mikrokohärenz*) hergestellt, sondern auf DBA-Ebene (*Makrokohärenz*) verlagert würde. Die Makrokohärenz ist damit ein Ausdruck des Anerkennungsgrundsatzes, weil der Mitgliedstaat mit Vereinbarung des DBA eine

²⁸⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 26.10.1999, C-294/97 (Eurowings), Slg. 1999, I-7447, Rz. 44; Urt. v. 14.11.1995, C-484/93 (Svensson-Gustavsson), Slg. 1995, I-3955, Rz. 18; Urt. v. 06.06.2000, C-35/98 (Verkooijen), Slg. 2000, I-4071, Rz. 57; Urt. v. 18.09.2003, C-168/01 (Bosal), Slg. 2003, I-9409, Rz. 32.

²⁸⁷ EuGH, Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Rz. 40 ff. Siehe auch zuvor das Urt. v. 15.07.2004, C-315/02 (Lenz), Slg. 2004, I-7063, Rz. 34 ff.

²⁸⁸ Vgl. *Englisch*, IStR 2004, 684 (685); *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 116.

²⁸⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Rz. 43 unter Bezug auf das Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 67. Vgl. auch: Urt. v. 15.07.2004, C-315/02 (Lenz), Slg. 2004, I-7063, Rz. 37; Urt. v. 08.11.2007, C-379/05 (Amurta), n.n.v., Rz. 56.

²⁹⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Rz. 46, 48.

²⁹¹ GA *Kokott*, SchlA v. 18.03.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Rz. 61; zustimmend: *Vanistendael*, EC Tax Review 2005, 208 (219 u. 221 f.); GA *Maduro* spricht von einer Flexibilisierung: SchlA v. 07.04.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rz. 71. Das Urteil ist im Schrifttum dennoch auf Kritik gestoßen, vgl. etwa *Englisch*, IStR 2004, 684 (685 f.).

²⁹² EuGH, Urt. v. 11.08.1995, C-80/94 (Wielockx), Slg. 1995, I-2493, Rz. 24; bestätigt durch: Urt. v. 03.10.2002, C-136/00 (Danner), Slg. 2002, I-8147, Rz. 41; Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 53-55; Urt. v. 15.07.2004, C-242/03 (Weidert u. Paulus), Slg. 2004, I-7379, Rz. 25.

²⁹³ Vgl. *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 117 f. u. 714.

von der Systemgerechtigkeit der nationalen Norm abweichende Wertung vornimmt.²⁹⁴ In jüngerer Zeit wird diese Rechtsprechung jedoch nicht immer konsequent verfolgt.²⁹⁵

ee) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

Nimmt ein Steuerpflichtiger eine grenzüberschreitende Tätigkeit auf, ist sein Steueraufkommen in Anlehnung an das Territorialitätsprinzip zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten aufzuteilen. Zur Regelung dieser Aufteilung sind mangels gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierungsmaßnahmen weiterhin die Mitgliedstaaten befugt.²⁹⁶ Dazu schließen diese DBA ab, die sich gewöhnlich am OECD-MA orientieren, was der EuGH auch als legitim ansieht.²⁹⁷ Um das Besteuerungsaufkommen zwischen den Mitgliedstaaten angemessen aufzuteilen, kann es nach der Rs. *Marks & Spencer*²⁹⁸ notwendig sein, gemäß den DBA nur das Steuerrecht eines Staates anzuwenden: Denn die angemessene Aufteilung wäre gefährdet, wenn Steuerpflichtige frei wählen könnten, in welchem Staat sie Gewinne oder Verluste aus einer grenzüberschreitenden Tätigkeit versteuern. Mit der Anerkennung dieses Rechtfertigungsgrunds nähert sich der EuGH erstmals zugunsten der Mitgliedstaaten an die nicht zur Rechtfertigung taugliche Berücksichtigung fiskalischer Interessen an.²⁹⁹ Allerdings steht nicht das absolute Steueraufkommen, sondern dessen Aufteilung zwischen den Mitgliedstaaten im Vordergrund.³⁰⁰ Insofern ist der Rechtfertigungsgrund auch vom Territorialitätsprinzip verselbstständigt.³⁰¹ Als Korrektiv zur stärkeren Berücksichtigung der mitgliedstaatlichen Interessen unterliegt der Rechtfertigungsgrund einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung.³⁰²

²⁹⁴ Vgl. *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 724 ff.; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 970; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 308 f. mit Fn. 859. Zum Anerkennungsgrundsatz siehe C.I.3.a).

²⁹⁵ Vgl. zur Rs. *Manninen*: *Englisch*, IStR 2004, 684 (685); *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 725 mit Fn. 150. Mit Hinweis auf EuGH, Urt. v. 30.01.2007, C-150/04 (Kommission/Dänemark), Slg. 2007, I-1163, Rz. 73; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 129 m.w.N.

²⁹⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 12.05.1998, C-336/96 (Gilly), Slg. 1998, I-2793, Rz. 23 f.; Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N^c“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 43 f.; Urt. v. 14.11.2006, C-513/04 (Kerckhaert u. Morres), Slg. 2006, I-10967, Rz. 22 f.; Urt. v. 18.07.2007, C-231/05 (Oy AA), Slg. 2007, I-6373, Rz. 52 m.w.N.

²⁹⁷ EuGH, Urt. v. 12.05.1998, C-336/96 (Gilly), Slg. 1998, I-2793, Rz. 31; Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N^c“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 45; Urt. v. 23.02.2006, C-513/03 (van Hilten), Slg. 2006, I-1957, Rz. 48.

²⁹⁸ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rz. 46; bestätigt im: Urt. v. 29.03.2007, C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2007, I-2647, Rz. 42; Urt. v. 18.07.2007, C-231/05 (Oy AA), Slg. 2007, I-6373, Rz. 55 f.; Urt. v. 14.02.2008, C-414/06 (Lidl Belgium), n.n.v., Rz. 31.

²⁹⁹ Siehe C.I.3.b). Vgl. *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (918); kritisch: *Cordewener/Dörr*, CMLRev. 2006, 855 (875 f.); *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 72 f.

³⁰⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rz. 44 f. Bezüglich der Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten können weiterhin Symmetrie-Erwägungen greifen, vgl. *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 34 ff.

³⁰¹ Vgl. *Wernsmann/Nippert*, FR 2006, 153 (156); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 347 f.; a.A. ist wohl: *Zuijndendorp*, EC Tax Review 2007, 5 (11).

³⁰² Dazu näher unter C.II. und D.I.3.d). Vgl. insbesondere: EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N^c“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 48 ff.; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 67. A.A. ist *Kube*, IStR 2008, 305

Der EuGH hat die Aufteilung der Besteuerungsrechte in einem neuen Ansatz zumeist in Verbund mit den weiteren Rechtfertigungsgründen der Verhinderung der doppelten Verlustberücksichtigung³⁰³ und der Steuerumgehung geprüft,³⁰⁴ um der Rechtfertigung ein höheres Gewicht zu verleihen.³⁰⁵ In Fällen, in denen die weiteren Rechtfertigungsgründe aber nicht einschlägig waren,³⁰⁶ hat der EuGH auf die Prüfung dieser auch verzichtet.³⁰⁷ Folglich ist von einem eigenständigen Rechtfertigungsgrund auszugehen.³⁰⁸

II. Konkretisierung der Grundfreiheitsprüfung anhand der Rechtsprechung des EuGH zu Wegzugsfällen

Im Folgenden soll die Prüfung eines Grundfreiheitseingriffs anhand der EuGH-Rechtsprechung zu Wegzugsfällen näher konkretisiert werden. Diese sind mit § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG insofern vergleichbar, als ein Mitgliedstaat stille Reserven zur Sicherung der Besteuerung ersatzweise realisiert,³⁰⁹ sobald deren Entstrickung durch den Verlust inländischer Anknüpfungsmerkmale droht. Ein Wegzug geht jedoch darüber hinaus gleichzeitig mit dem Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht einher. Er fällt als ein Grundfall in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.

Gegenstand der bereits 1988 entschiedenen Rs. *Daily Mail*³¹⁰ war die geplante Verlegung des Verwaltungssitzes einer britischen Kapitalgesellschaft in die Niederlande. Deren Ziel war es, Wertpapiere, die erhebliche stille Reserven enthielten, nahezu steuerfrei im Ausland zu veräußern. Während die identitätswahrende Verlegung des gesell-

(308), der eine Verhältnismäßigkeitsprüfung ablehnt, weil die Aufteilung der Besteuerungsrechte durch die Mitgliedstaaten entweder anerkannt werden müsste oder eben nicht. Die Mitgliedstaaten haben jedoch auch diese Befugnisse unter der Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben (siehe bereits A. und C. mit Fn. 128), woraus sich das Verbot unverhältnismäßiger Beschränkungen ergibt.

³⁰³ Auf diesen Rechtfertigungsgrund ist nicht näher einzugehen, weil es bei § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht um Verluste, sondern um Gewinne geht. Vgl. auch *Seitz*, Intertax 2008, 44 (68).

³⁰⁴ Siehe etwa: EuGH, Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rz. 45 u. 51; Urt. v. 29.03.2007, C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2007, I-2647, Rz. 43; Urt. v. 18.07.2007, C-231/05 (Oy AA), Slg. 2007, I-6373, Rz. 60; Urt. v. 08.11.2007, C-379/05 (Amurta), n.n.v., Rz. 56.

³⁰⁵ Vgl. GA *Maduro*, SchlA v. 31.05.2006, C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2006, I-2647, Rz. 34; *Arginelli*, Intertax 2007, 96 (99); *Zalasiński*, Intertax 2007, 310 (320); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 21 f.

³⁰⁶ Isolierte Prüfung in: EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N^c“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 41 f.; Urt. v. 28.02.2008, C-293/06 (Deutsche Shell), n.n.v., Rz. 33 ff. Prüfung von nur zwei Rechtfertigungsgründen: Urt. v. 14.02.2008, C-414/06 (Lidl Belgium), n.n.v., Rz. 30 f.

³⁰⁷ Vgl. auch *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (914).

³⁰⁸ Ebenso: GA *Sharpston*, SchlA v. 14.02.2008, C-414/06 (Lidl Belgium), n.n.v., Rz. 18; *Kingston*, CMLRev. 2007, 1321 (1353); *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (914); *Axer*, IStR 2007, 162 (167); *Stewen*, Zuzug und Wegzug, 2007, S. 247 ff.; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 65; *Kube*, IStR 2008, 305 (307); **a.A.**: GA *Maduro*, SchlA v. 31.05.2006, C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2007, I-2647, Rz. 32-34; *Seitz*, Intertax 2008, 44 (67 f.); *van Thiel*, ET 2008, 339 (345); unentschlossen: *Cordewener/Dörr*, CMLRev. 2006, 855 (875 ff.).

³⁰⁹ Vgl. zum Wegzug natürlicher Personen § 6 AStG, zur Sitzverlegung juristischer Personen § 12 KStG.

³¹⁰ EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (Daily Mail), Slg. 1988, 5483, Rz. 2-8.

schaftsrechtlichen Sitzes nach britischem Recht zulässig war, stand die Verlegung des steuerlichen Sitzes zur Sicherung der Besteuerung stiller Reserven unter einem Zustimmungsvorbehalt des britischen Finanzministeriums. Obwohl gesellschaftsrechtlich kein Problem bestand und die Vorlagefrage sich dementsprechend auf den Zustimmungsvorbehalt bezog,³¹¹ ging der EuGH im Urteil ausschließlich auf das Gesellschaftsrecht ein.³¹² Zwar erkannte er erstmals in einer Outbound-Situation eine potentielle Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts durch den Herkunftsstaat an und verzichtete folgerichtig auf die Vergleichbarkeitsprüfung.³¹³ Dennoch wurde bereits der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit abgelehnt, weil diese kein Recht auf eine identitätswahrende Sitzverlegung begründete.³¹⁴ Durch die Nichtberücksichtigung des Steuerrechts hat der EuGH implizit das steuerliche Wegzugshindernis nicht als Verletzung der Niederlassungsfreiheit angesehen.³¹⁵

Zu einem anderen Ergebnis kam der EuGH im Jahr 2002 in der Rs. *X und Y*³¹⁶ im Fall der Einbringung von Gesellschaftsanteilen. Die beiden Schweden X und Y wollten Gesellschaftsanteile zum Buchwert auf eine andere schwedische Gesellschaft übertragen. Diese war die Tochtergesellschaft einer belgischen Gesellschaft, deren Eigentümer wiederum X und Y und eine maltesische Gesellschaft waren. Anders als bei einer Tochtergesellschaft mit einer schwedischen Muttergesellschaft, sollten die stillen Reserven der Beteiligung bei einer Übertragung aufgedeckt werden. Darin lag eine Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts bezüglich der Niederlassungsfreiheit.³¹⁷ Obwohl keine Besteuerung bei einem Wegzug vorlag, sollte die Steuer der damit verbundenen Gefahr des Verlusts von Besteuerungsrechten entgegenwirken.³¹⁸ Der EuGH ließ dies für eine Rechtfertigung jedoch nicht genügen: Die schwedische Vorschrift diene zwar der Bekämpfung der Steuerumgehung durch einen Wegzug, erfasste jedoch typisierend sämtliche Fälle der Anteilsübertragung mit Auslandsbezug als missbräuch-

³¹¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (Daily Mail), Slg. 1988, 5483, Rz. 9, 1. Frage.

³¹² Vgl. auch *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 (333); *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 165 f.; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 408; *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 116; *Eickmann*, Wegzug von Kapitalgesellschaften, 2007, S. 127; *Stewen*, Zuzug und Wegzug, 2007, S. 62 f.

³¹³ Vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (Daily Mail), Slg. 1988, 5483, Rz. 15. Der EuGH geht hier nach seiner Dogmatik von einer Beschränkung aus. Siehe dazu C.I.2.a).

³¹⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (Daily Mail), Slg. 1988, 5483, Rz. 16 f., 24. Jüngst a.A. in einem anhängigen Verfahren: GA *Maduro*, SchlA v. 22.05.2008, C-210/06 (Cartesio), n.n.v., Rz. 25 ff.

³¹⁵ Vgl. *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 (333); *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855 m.w.N.; *Schießl*, NJW 2005, 849 (853); *Stewen*, Zuzug und Wegzug, 2007, S. 62 u. 435; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 89, dort Fn. 280.

³¹⁶ EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 12-17.

³¹⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 38 f. Der EuGH nimmt in Outbound-Fällen hier wiederum eine Beschränkung an. Siehe dazu C.I.2.a).

³¹⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 6, 47.

lich und war folglich unverhältnismäßig.³¹⁹ Die Verteidigung berief sich zudem auf einen kohärenten, unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem durch das Realisationsprinzip begründeten Steueraufschub und der Sicherstellung der späteren Besteuerung.³²⁰ Der EuGH stellte zwar fest, dass die Kohärenz aufgrund des einschlägigen DBAs auf die Makro-Ebene verlagert würde, eine Rechtfertigung scheiterte aber letztlich an dem Vorhandensein eines mildereren, gleich geeigneten Mittels – der Stellung von Sicherheiten.³²¹ Die Sofortbesteuerung bei Anteilsübertragung war somit prinzipiell möglich, jedoch unverhältnismäßig ausgestaltet. In einem obiter dictum erweiterte der EuGH das Urteil zudem auf die Fälle der Einbringung in eine ausländische Kapitalgesellschaft.³²²

Diese Rechtsprechung erweiterte der EuGH in der Rs. *de Lasteyrie*,³²³ die zur französischen Wegzugbesteuerung wesentlicher Beteiligungen erging, die von natürlichen Personen gehalten wurden. Die Besteuerung zielte insbesondere auf die Verhinderung der Steuerumgehung ab und sah neben der Anrechnung ausländischer Veräußerungsgewinnsteuer einen Steuererlass nach fünf Jahren ohne vorherigen Verkauf vor. Bis dahin konnte die Steuer auf Antrag gegen Sicherheitsleistung gestundet werden. In der Ungleichbehandlung zwischen einem wegziehenden und einem in Frankreich verbleibenden Steuerpflichtigen, der Steuern erst bei der tatsächlichen Realisation zahlt, lag eine Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts durch den Herkunftsstaat.³²⁴ Die Vergleichbarkeit der Situation ist in diesen Fällen gegeben (s.o.). Eine Rechtfertigung aufgrund der Verhinderung der Steuerumgehung schied wiederum aus, weil die Norm typisierend alle Wegzugsfälle erfasste. Als verhältnismäßig hätte der EuGH eine Wegzugbesteuerung in Fällen anerkannt, in denen ein Steuerpflichtiger während eines relativ kurzen Aufenthalts im Ausland seine Wertpapiere verkauft und danach wieder zurückzieht.³²⁵ Derartige *u-turn*-Gestaltungen haben damit eine Indizwirkung für die Annahme eines Missbrauchs.³²⁶ Die Verteidigung berief sich erneut auf die Kohärenz zwischen dem Steueraufschub und der Sicherstellung der späteren Besteuerung. Letztere konnte aufgrund des Steuererlass nach fünf Jahren und der Anrechnung ausländischer

³¹⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 61. Siehe C.I.3.b)bb).

³²⁰ Vgl. GA *Mischo*, SchlA v. 06.06.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 39.

³²¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 53 ff., 57; GA *Kokott*, SchlA v. 30.03.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 105; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 336.

³²² Vgl. insofern die gemeinsame Aussage zu „Typ A“ (Erweiterung des Sachverhalts) und „Typ B“ (Sachverhalt des Urteils) im EuGH-Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 30, 57 u. 63. Vgl. auch *Sedemund*, DStZ 2003, 407 (411 f.); *Mössner*, StbJb 2004/2005, 109 (134); zurückhaltender: *Thömmes*, StbJb 2003/2004, 201 (222); *Cordewener*, DStR 2004, 6 (15).

³²³ EuGH, Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 12-18.

³²⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 46.

³²⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (de Lasteyrie), Slg. 2004, I-2409, Rz. 50 f., 54.

³²⁶ Vgl. *Böing*, Gestaltungsmissbrauch in Europa, 2006, S. 320; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 394.

Steuern jedoch nicht garantiert werden.³²⁷ Dadurch wurde zugleich eine wirksame Aufteilung der Besteuerungsrechte verfehlt.³²⁸ Im Unterschied zur Rs. *X und Y*³²⁹ war auch das Erfordernis der Sicherheitenstellung beschränkend und unverhältnismäßig. Dies ist aber einerseits nicht zwingend widersprüchlich, weil der EuGH ein milderes Mittel, nicht aber das am besten Geeignete heranzieht.³³⁰ Andererseits wurde nach Erlass des Urteils in der Rs. *X und Y* die Beitreibungsrichtlinie³³¹ auf die direkten Steuern erweitert, deren Anwendung seitdem als milderes Mittel in Betracht kommt.³³²

Das *de-Lasteyrie*-Urteil wurde in der Rs. „*N*“³³³ in einem vergleichbaren Sachverhalt bezüglich der niederländischen Wegzugbesteuerung bestätigt und präzisiert. Anders als die französische Wegzugsteuer war diese mangels Steuererlass nach einer bestimmten Zeit zur Sicherstellung der Besteuerung geeignet. Damit hatten die Rechtfertigungsgründe der Kohärenz und der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse Aussicht auf Erfolg. Der EuGH ging allerdings nur auf den Letzteren ein:³³⁴ Die niederländische Norm erreichte eine am Territorialitätsprinzip ausgerichtete Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, indem die Steuer – in Orientierung an Art. 13 Abs. 5 OECD-MA – an die temporal bestehende Ansässigkeit anknüpfte.³³⁵ Der EuGH stellte den Rechtfertigungsgrund jedoch unter eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung: Er sah die Stellung von Sicherheiten aufgrund des milderen Mittels der Anwendung der Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinien erneut als nicht erforderlich an.³³⁶ Zudem seien Wertminderungen in der Zeit zwischen Wegzug und späterer Veräußerung zu berücksichtigen,³³⁷ um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Allein das im Vergleich zum Inlandssachverhalt nachteilige und insofern diskriminierende Erfordernis einer zusätzlichen Steuererklä-

³²⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (*de Lasteyrie*), Slg. 2004, I-2409, Rz. 61, 64.

³²⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (*de Lasteyrie*), Slg. 2004, I-2409, Rz. 67.

³²⁹ EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (*X und Y*), Slg. 2002, I-10829, Rz. 57. Siehe auch oben.

³³⁰ Vgl. *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855 (858); a.A.: *Aßmann*, Sitzverlegung, 2006, S. 178. Siehe auch C.I.3.a).

³³¹ Richtlinie 76/308/EWG v. 15.03.1976, ABl. 1976 L 73, 18, zuletzt geändert durch Richtlinie 2001/44/EG v. 15.06.2001, ABl. EG 2001 L 175, 17.

³³² Vgl. das spätere EuGH-Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („*N*“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 51, 53. Vor der Rs. *de Lasteyrie* bereits: *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug, 2004, S. 103 f.; weniger präzise: *Corde-wener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 950. Zeitlich nach dem Urteil: *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 114; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 76 mit Fn. 244. Siehe auch C.I.3.b)aa).

³³³ EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („*N*“), Slg. 2006, I-7409.

³³⁴ Die GA *Kokott* prüfte im SchIA v. 30.03.2006, C-470/04 („*N*“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 102 ff. hingegen die Kohärenz und stellte diese positiv fest.

³³⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („*N*“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 46 f.

³³⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („*N*“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 36, 51-53. Insofern präzisierend zur Rs. *de Lasteyrie* (s.o.), Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (*de Lasteyrie*), Slg. 2004, I-2409.

³³⁷ EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („*N*“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 37, 54. Zuvor bereits: *Schön*, StbJb 2003/2004, 27 (51); *ders.*, IStR 2004, 289 (297); *Schnitger*, BB 2004, 804 (812); a.A. *Stein*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 2007, S. 106-110; *Schaden*, in: Lüdicke, Europarecht, 2006, S. 89 (111).

zung bei Wegzug war verhältnismäßig, weil diese in identischem Umfang auch bei der tatsächlichen Realisation erforderlich gewesen wäre.³³⁸

Zusammenfassend hat der EuGH in den Urteilen eine Wegzugbesteuerung grundsätzlich zugelassen, in den drei neueren Rechtssachen aber sukzessive strenge Anforderungen an deren Ausgestaltung – zumindest für den Fall natürlicher Personen – entwickelt:

1. Eine Besteuerung darf erst bei tatsächlicher Realisation erfolgen, es sei denn es läge im Einzelfall ein Missbrauch vor.
2. Die Steuer ist bis zur Realisation frist- und zinslos ohne Sicherheitsleistung zu stunden. Die Steuerverfolgung soll qua Amts- und Beitreibungshilfe erfolgen.
3. Wertminderungen sind zu berücksichtigen.

Inwieweit diese Grundsätze auf Unternehmen übertragen werden können und ob die Rs. *Daily Mail* dem entgegensteht, gilt es in Teil D zu klären.

III. Zwischenergebnis zu den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts

Die Grundfreiheiten weisen einen weiten Schutzbereich auf. Sie verlangen die Gleichstellung von grenzüberschreitenden mit rein inländischen Wirtschaftsvorgängen und tragen so wesentlich zur Schaffung eines gemeinschaftsweiten Binnenmarktes bei. Allen Grundfreiheiten ist ein einheitliches, gleichheitsrechtliches Verständnis als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote beizumessen. Deren Durchsetzungskraft wird durch die Rechtfertigungsprüfung bestimmt. Nur wenn eine streitige nationale Norm ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt, geeignet und erforderlich ist und wenn die mitgliedstaatlichen Interessen das Interesse an der Ausübung der Grundfreiheiten überwiegen, kann eine Rechtfertigung angenommen werden. Während der EuGH in früheren Entscheidungen zumeist zugunsten der Grundfreiheiten entschied, hat er zuletzt die Tendenz gezeigt, mitgliedstaatliche Interessen stärker zu berücksichtigen.³³⁹

Auf Grundlage dieser Ergebnisse ist im Folgenden die Prüfung der §§ 4 Abs. 1 Satz 3; 4g EStG anhand der Grundfreiheiten vorzunehmen. Einen vergleichbaren Fall hatte der EuGH zwar noch nicht zu entscheiden,³⁴⁰ die Rechtsprechung zu den Wegzugsfällen gibt jedoch wertvolle Ansätze vor.

³³⁸ EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N^{cc}“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 38, 49 f.

³³⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837; Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477. Siehe dazu C.I.3.b)dd) und ee). Vgl. auch *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 72; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (918); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 8 f.

³⁴⁰ Vgl. *Tenore*, Intertax 2006, 386 (388); *Pistone*, Intertax 2007, 70 f.; *Seitz*, Intertax 2008, 44 (49).

D. Untersuchung auf EG-Rechtskonformität

In diesem Teil der Arbeit wird der in Teil B erläuterte Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf Grundlage der in Teil C erarbeiteten gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben auf EG-Rechtskonformität untersucht. Die Vorgehensweise orientiert sich dabei an der Grundfreiheitsprüfung des EuGH. Zunächst soll die Sofortbesteuerung der stillen Reserven bezüglich der endgültigen Überführung eines Wirtschaftsguts nacheinander anhand der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit untersucht werden. Die Überlassung eines Wirtschaftsguts zur Nutzung wird aufgrund der unterschiedlichen Rechtsfolge der Abrechnung eines Nutzungsentgeltes gesondert geprüft.³⁴¹

I. Die Niederlassungsfreiheit

Zur Prüfung der Niederlassungsfreiheit ist zu untersuchen, ob deren Schutzbereich im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens eröffnet ist, ob die steuerliche Behandlung durch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ein Eingriff in die Grundfreiheit darstellt und ob dieser ggf. gerechtfertigt werden kann.

1. Schutzbereich

Der Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG setzt eine im In- bzw. Ausland bestehende Betriebsstätte voraus.³⁴² Deren Gründung und fortlaufender Betrieb im EU/EWR-Raum betrifft nach Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG die sekundäre Niederlassungsfreiheit.³⁴³ Deren *sachlicher Anwendungsbereich* ist eröffnet, wenn eine Niederlassung besteht: Eine feste Einrichtung, die dauerhaft der Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit dient.³⁴⁴ Das Merkmal der festen Einrichtung stimmt mit den Definitionen der Betriebsstätte in § 12 Abs. 1 Satz 1 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA überein.³⁴⁵ Im Regelfall wird eine Betriebsstätte auch dauerhaft und mit der seitens der Selbstständigkeit erforderlichen Beteiligungshöhe bestehen.³⁴⁶ Andernfalls kommt ein Schutz durch die Dienstleistungsfreiheit³⁴⁷ und/oder Kapitalverkehrsfreiheit³⁴⁸ in Betracht. Der *persönliche Anwen-*

³⁴¹ Siehe dazu D.III. Vgl. auch B.III.2.

³⁴² Siehe B.III.

³⁴³ Siehe C.I.1.a). Vgl. ferner *Hintsanen*, in: Russo, Attribution of Profits, 2005, S. 459 (462); *Seitz*, Intertax 2008, 44 (51).

³⁴⁴ Siehe C.I.1.a). Vgl. EuGH, Urt. v. 25.07.1991, C-221/89 (Factortame II), Slg. 1991, I-3905, Rz. 20.

³⁴⁵ Vgl. *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 44. Siehe zur Betriebsstättendefinition auch B.II.

³⁴⁶ Siehe zur umstrittenen Frage der Beteiligungshöhe: C.I.1.a). Eine Mehrheitsbeteiligung reicht in jedem Fall aus, vgl. EuGH, Urt. v. 13.04.2000, C-251/98 (Baars), Slg. 2000, I-2787, Rz. 21.

³⁴⁷ Insbesondere im Fall einer nur vorübergehend bestehenden Betriebsstätte, vgl. *Schönfeld*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 11.2. Auf diesen seltenen Fall soll nicht explizit eingegangen werden, weil aufgrund der Konvergenz der Grundfreiheiten ein identischer Schutz besteht.

dungsbereich ist für Einzelunternehmer als natürliche Personen gem. Art. 43 EG erfüllt, für Gesellschaften gem. Art. 43 Abs. 2, 48 EG. Im Regelfall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit damit eröffnet.³⁴⁹

2. Eingriff

Fraglich ist, ob auch ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit vorliegt. Aufgrund der Subsidiarität des Beschränkungsverbots³⁵⁰ ist zunächst das Diskriminierungsverbot zu prüfen. Je nachdem ob die Diskriminierung von Deutschland im Outbound-Fall als Ansässigkeitsstaat oder im Inbound-Fall als Tätigkeitsstaat ausgeht, ergeben sich unterschiedliche Vergleichspaare, die im Folgenden getrennt geprüft werden sollen.

a) Diskriminierung des grenzüberschreitend tätigen, unbeschränkt Steuerpflichtigen im Outbound-Fall

Geht die Diskriminierung im Outbound-Fall von Deutschland als Ansässigkeitsstaat aus, kommen als Vergleichsgruppe unbeschränkt Steuerpflichtige in Betracht, von denen der eine Wirtschaftsgüter vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte überführt, der andere vom inländischen Stammhaus in eine inländische, unselbstständige Zweigniederlassung.³⁵¹ Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG führt nur der erste Fall zu einer Sofortbesteuerung. Der Vergleich von grenzüberschreitenden und rein inländisch tätigen, unbeschränkt Steuerpflichtigen ist auch sachgerecht: Er entspricht dem Grundfall der Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts im Outbound-Fall.³⁵² Vom EuGH wurden in den unter C.II. erläuterten Rs. *Daily Mail, X und Y, de Lasteyrie* und „N“ ähnliche Vergleichspaare gebildet.

Eine Diskriminierung liegt bei einer Ungleichbehandlung von Gleichem vor. Damit ist weiterhin zu untersuchen, ob die Vergleichsgruppen auch objektiv vergleichbar sind und unterschiedlich behandelt werden.

³⁴⁸ Zur Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit und der Abgrenzung im Drittstaatenfall siehe D.II.

³⁴⁹ Mit gleichem Ergebnis: *Schaden*, in: Lüdicke, Europarecht, 2006, S. 89 (105); *Stadler/Elser*, BB Special 8/2006, 18 (22); *Schönherr/Lemaitre*, GmbHR 2006, 561 (563); *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455 (1457); *Kahle*, IStR 2007, 757 (763); *Förster*, DB 2007, 72 (75); *Seitz*, Intertax 2008, 44 (50 f.). Zur Rechtslage vor Einführung des SEStEG: *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (208); *Schönfeld*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 11.2. u. 11.15; *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 171.

³⁵⁰ Siehe C.I.2.b). Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 975.

³⁵¹ Vgl. auch Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 6; BR-Drs. 542/06(B), S. 2; *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (209); *Spengel/Braunagel*, StuW 2006, 34 (43); *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 172; *Schönfeld*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 11.15; *Seitz*, Intertax 2008, 44 (56); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 78 f.

³⁵² Siehe C.I.2.a) und c).

aa) Die objektive Vergleichbarkeit

Im Outbound-Fall ist von der objektiven Vergleichbarkeit der beiden Gruppen unbeschränkt Steuerpflichtiger auszugehen. Denn Deutschland stellt die Vergleichbarkeit inländischer und ausländischer Einkünfte durch deren identische Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip selbst her.³⁵³

bb) Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts

Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG hat nur der unbeschränkt Steuerpflichtige die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter im Transaktionszeitpunkt aufzudecken, der diese in die ausländische Betriebsstätte überführt. Er wird gegenüber dem rein inländisch Tätigen, der keiner derartigen Steuer unterliegt, nachteilig behandelt.

Nach Ansicht der Bundesregierung würde die Sofortbesteuerung keine Benachteiligung begründen, weil diese nur zu Liquiditätseffekten führe, die sich über die Lebensdauer eines Wirtschaftsguts wieder ausgleichen.³⁵⁴ Dies ist zwar richtig, die Rs. *X und Y, de Lasteyrie* und „*N*“ zeigen jedoch,³⁵⁵ dass die diskriminierende Wirkung gerade durch die Liquiditätsnachteile begründet wird, die durch die vorgezogene Besteuerung entstehen. Denn mit diesen ist ein Zinsnachteil und mangels eines Mittelzuflusses aus einem Verkauf ggf. eine Einschränkung der Dispositionsfreiheit verbunden.³⁵⁶ Bereits geringe Benachteiligungen reichen für die Annahme einer Diskriminierung aus.³⁵⁷ Wird ein Wirtschaftsgut nie realisiert, liegt die Diskriminierung in der Ersatzrealisation selbst.

Deutschland könnte sich ferner auf die Zulässigkeit einer Schlussbesteuerung bei Wegzug in der Rs. *Daily Mail*³⁵⁸ berufen. Diese erging als einziges der unter C.II. erläuterten Urteile zu Unternehmen. Dieser Umstand erlaubt allein jedoch keine grundsätzlich andere Wertung: Denn einerseits stellt Art. 48 EG Gesellschaften und natürliche Personen im Schutz durch die Niederlassungsfreiheit gleich. Andererseits begründen die §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG sowohl ein potentielles Hindernis für Einzelunter-

³⁵³ Siehe C.I.2.c) sowie exemplarisch die Rspr. zu den Wegzugsfällen unter C.II.

³⁵⁴ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 26.

³⁵⁵ Siehe C.II., vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (*X und Y*), Slg. 2002, I-10829, Rz. 36; Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (*de Lasteyrie*), Slg. 2004, I-2409, Rz. 45-47; Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („*N*“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 35 f.; Vgl. außerdem: Urt. v. 08.03.2001, C-397/98 u. C-410/98 (*Metallgesellschaft u.a.*), Slg. 2001, I-1727, Rz. 87; Bschl. v. 08.06.2004, C-268/03 (*De Baeck*), Slg. 2004, I-5961, Rz. 24.

³⁵⁶ Dies verstößt bereits gegen den Grundsatz der eigentumschonenden Besteuerung nach Art. 14 Abs. 2 GG, siehe dazu B.I.1. Vgl. zum EG-Recht exemplarisch: *Hey*, Stellungnahme im Finanzausschuss des Bundestages, 2006, S. 5 f., Download unter: http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoeungen/034/stellungnahmen/27-prof_hey.pdf.

³⁵⁷ Siehe C.I.2.a) mit Fn. 172. Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1986, 270/83 (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273, Rz. 21; Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (*de Lasteyrie*), Slg. 2004, I-2409, Rz. 43.

³⁵⁸ EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (*Daily Mail*), Slg. 1988, 5483. Siehe auch C.II.

nehmer, als auch für Gesellschaften. Es besteht kein Grund, warum das EG-Recht die einen vor Diskriminierungen schützen sollte, die anderen, die den wirtschaftlich gleichen Sachverhalt verwirklichen, hingegen nicht. Im Ergebnis spricht daher nichts gegen eine Anwendbarkeit der Rs. *X und Y, de Lasteyrie* und „N“ auch auf Unternehmen.³⁵⁹ Ob die steuerrechtliche Aussage der Rs. *Daily Mail* durch diese Urteile überholt wurde,³⁶⁰ braucht an dieser Stelle nicht entschieden zu werden. Es genügt den Anwendungsbereich des Urteils auf die Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften zu reduzieren.³⁶¹ Zumal bei Kapitalgesellschaften gegenüber natürlichen Personen beim Wegzug ggf. eine andere Wertung geboten sein könnte, weil diesen erst durch die freiwillige Anerkennung durch das Gesellschaftsrecht eines Staates Realität verliehen wird.³⁶² Folglich steht die Rs. *Daily Mail* der Annahme einer Diskriminierung nicht entgegen.

cc) Keine Aufhebung der Diskriminierung durch § 4g EStG

Die nachteilige Behandlung des grenzüberschreitend Tätigen könnte jedoch durch § 4g EStG aufgehoben sein, wie es das Ziel des Gesetzgebers war.³⁶³ Dies kann von vornherein jedoch nur in den Fällen gelingen, in denen § 4g EStG auch anwendbar ist.³⁶⁴ Damit bleibt die Diskriminierung in Fällen des Transfers von Umlaufvermögen sowie bei Überführungen in Personengesellschaften und in EWR-Staaten gelegenen Betriebsstätten bestehen.³⁶⁵ Selbst wenn § 4g EStG anwendbar ist, wird eine Diskriminierung dennoch nicht verhindert.³⁶⁶ Der grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige kann die

³⁵⁹ Vgl. Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 6; *Schön*, IStR 2004, 289 (297); *Eicker/Schwind*, EWS 2004, 186 (189); *Bergemann/Schönherr/Stäblein*, BB 2005, 1706 (1720); *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (313); *Hey*, Stellungnahme im Finanzausschuss des Bundestages, 2006, S. 5 f., Download siehe Fn. 356; *Förster*, DB 2007, 72 (75); *Rainer*, IStR 2008, 481.

³⁶⁰ Vgl. *Stewen*, Zuzug und Wegzug, 2007, S. 60; *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 117 f. Das Urteil als zweifelhaft bezeichnend: *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855 (855 f.) m.w.N.; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 81, dort Fn. 260. Der EuGH hält an der gesellschaftsrechtlichen Aussage des Urteils fest, vgl.: Urt. v. 05.11.2002, C-208/00 (Überseering), Slg. 2002, I-9919, Rz. 62; Urt. v. 30.09.2003, C-167/01 (Inspire Art), Slg. 2003, I-10155, Rz. 103. Sollte der EuGH jedoch GA *Maduro* in den SchlA v. 22.05.2008, C-210/06 (Cartesio), n.n.v., Rz. 25 ff., 31 folgen, wäre die Rs. *Daily Mail* wohl tatsächlich als überholt anzusehen. Vgl. auch *Rainer*, IStR 2008, 481.

³⁶¹ So bereits *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 (332); Vgl. ferner *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855 (862). Im Ergebnis selbst *Loewens*, Einfluß des Europarechts, 2007, S. 187, 445 u. 569, der an *Daily Mail* festhält, dies jedoch nicht auf die Überführung von Wirtschaftsgütern überträgt.

³⁶² Vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (*Daily Mail*), Slg. 1988, 5483, Rz. 19. Diesen Unterschied betonen *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 117. Jüngst sprach sich GA *Maduro*, SchlA v. 22.05.2008, C-210/06 (Cartesio), n.n.v., Rz. 26, 31 jedoch gegen die Relevanz dieses Unterschieds aus.

³⁶³ Siehe B.IV. mit Fn. 98. Vgl. nochmals BR-Drs. 542/2/06, S. 2 f.; BR-Drs. 542/06(B), S. 2 f.

³⁶⁴ Vgl. *Förster*, DB 2007, 72 (75); *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 43 (57); *Hidien*, in: K/S/M, EStG, § 49, Rz. D378 f. (Stand: 03.2007); *Kessler/Winterhalter/Huck*, DStR 2007, 133 (133 f.); *Seitz*, Intertax 2008, 44 (57); *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 7.

³⁶⁵ Vgl. B.IV. zum eingeschränkten Anwendungsbereich des § 4g EStG.

³⁶⁶ Vgl. *Hidien*, in: K/S/M, EStG, § 49, Rz. D379 (Stand: 03.2007); *Reimer*, in: Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, 2007, S. 151; *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007, S. 43 (57); *Benecke/Schnitger*, IStR 2007, 22 (28); *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (244); *Hey*, in: Tipke/Lang, StR,

Besteuerung nur über fünf Jahre ratierlich strecken, wohingegen der rein inländisch Tätige erst gar nicht besteuert wird. Somit wird nur das Ausmaß der Diskriminierung reduziert, was für deren Annahme jedoch ohne Belang ist (s.o.). Ohnehin wirkt § 4g EStG allein an sich diskriminierend, weil er eine Antragsstellung voraussetzt und zusätzliche Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten erfordert.³⁶⁷ Die außerplanmäßige Auflösung des Ausgleichspostens nach § 4 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1-3 EStG stellt hingegen keine zusätzliche Belastung dar: Das Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen wird auch bei rein inländischen Vorgängen besteuert; bei einer weiteren Überführung in einen Drittstaat ist die Niederlassungsfreiheit erst gar nicht anwendbar.

b) Diskriminierung des beschränkt Steuerpflichtigen im Inbound-Fall

Der Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG kann neben unbeschränkt Steuerpflichtigen auch von beschränkt Steuerpflichtigen verwirklicht werden, die Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte verbringen.³⁶⁸ Diese kommen als Vergleichsgruppe wiederum gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen in Betracht, die Wirtschaftsgüter zwischen zwei inländischen Betriebsteilen überführen.³⁶⁹ Nur die Transaktion des beschränkt Steuerpflichtigen wird besteuert, wobei die potentielle Diskriminierung von Deutschland als Tätigkeitsstaat in einem Inbound-Fall ausgeht. Die Auswahl dieser Vergleichsgruppe ist auch sachgerecht: Der Vergleich Gebietsfremder und -ansässiger ist der Grundfall der Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts im Inbound-Fall.³⁷⁰ Er wurde bereits in der Rs. *avoir fiscal* auch auf Unternehmen angewandt.³⁷¹ Dem beschränkt Steuerpflichtigen ist zudem der gleiche grundfreiheitliche Schutz wie dem grenzüberschreitend tätigen, unbeschränkt Steuerpflichtigen zu gewähren,³⁷² so dass auch hier der Vergleich zum reinen Inlandssachverhalt legitim ist.

19. Aufl., 2008, § 17, Rz. 239; *Seitz*, Intertax 2008, 44 (57); *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 7; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 86.

³⁶⁷ Siehe zu den zusätzlichen Pflichten § 4g Abs. 4, 5 EStG sowie B.IV. Vgl. zu deren Eingriffsqualität C.II. und EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N^c“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 38. Vgl. zudem: *Seitz*, Intertax 2008, 44 (57). *Hofmeister*, FS Wassermeyer, 2005, S. 437 (440) sieht richtigerweise eine Diskriminierung bereits im Zwang zur gesonderten Wertermittlung der stillen Reserven.

³⁶⁸ In diesem Fall wird das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen. Siehe B.III.1.a).

³⁶⁹ Vgl. *Hintsanen*, in: Russo, Attribution of Profits, 2005, S. 459 (473); *Schaumburg*, FS Wassermeyer, 2005, S. 411 (434 f.); *Schönfeld*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 11.33; *Seitz*, Intertax 2008, 44 (53); *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 7; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 78 f.

³⁷⁰ Siehe C.I.2.c).

³⁷¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1986, 270/83 (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273, Rz. 16. Vgl. zudem Urt. v. 29.04.1999, C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2651, Rz. 29; Urt. v. 21.09.1999, C-307/97 (Saint Gobain), Slg. 1999, I-6161, Rz. 48; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (Burda), n.n.v., Rz. 95.

³⁷² Siehe D.I.2.a). Vgl. für die Eröffnung des gleichen Schutzes von Inbound- und Outbound-Fall: EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (Daily Mail), Slg. 1988, 5483, Rz. 16. Siehe dazu auch C.I.2.a).

Die Bundesregierung beruft sich in der Gesetzesbegründung implizit auf den Vergleich des beschränkt Steuerpflichtigen mit einem Transfer zwischen inländischen Mutter- und Tochtergesellschaften.³⁷³ Weil auch bei Letzteren die stillen Reserven im Rahmen eines Verkaufs aufgedeckt werden, läge keine Ungleichbehandlung durch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG vor. Dieser Vergleich vernachlässigt jedoch, dass es um die Vergleichbarkeit der Grundfreiheitssubjekte³⁷⁴ der beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen und nicht um die Vergleichbarkeit von Betriebsstätten und Tochter-Kapitalgesellschaften geht. Die Forderung nach Rechtsformneutralität, die Teile des Schrifttums³⁷⁵ auf Art. 43 Abs. 2 EG stützen, kann auch nur zu einer Erweiterung, nicht aber zu einer Einschränkung, des grundfreiheitlichen Schutzes führen.³⁷⁶

Nach *Tenore* sei der richtige Vergleichsfall zum beschränkt Steuerpflichtigen der unbeschränkt Steuerpflichtige, der Wirtschaftsgüter in die ausländische Betriebsstätte überführt.³⁷⁷ Dieser Vergleich ist zwar prinzipiell möglich, bleibt jedoch unvollständig.³⁷⁸ Er würde dem Binnenmarktprinzip nicht gerecht werden, das vor allem die Gleichstellung des grenzüberschreitenden mit dem rein inländischen Wirtschaftsverkehr fordert.³⁷⁹

Weiterhin ist zu prüfen, ob beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige im konkreten Vergleichsfall auch objektiv vergleichbar sind und ob eine Diskriminierung vorliegt.

aa) Die objektive Vergleichbarkeit

Nach der *Schumacker*-Rechtsprechung befinden sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Lage.³⁸⁰ Tatsächlich bestehen Unterschiede zwischen der beschränkten Steuerpflicht aufgrund einer Betriebsstätte und der unbeschränkten Steuerpflicht eines inländischen Unternehmens: Die Betriebs-

³⁷³ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 27. Diesen Vergleich ebenfalls aufstellend: *Hintsanen*, ET 2003, 114; *ders.*, in: Russo, Attribution of Profits, 2005, S. 459 (474).

³⁷⁴ Nach *Schön*, EWS 2000, 281 (284) geht es beim Vergleichspaar ausländische/inländische Gesellschaft um das Subjekt, bei der Wahl der Niederlassungsform hingegen um das Objekt.

³⁷⁵ Vgl. etwa *Dautzenberg*, EWS 2001, 270 (271 f.); *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001, S. 152 f.; a.A.: *Englisch*, StuW 2003, 88 (94 f.). Ob ein solches besteht ist auch nach dem Ur. v. 23.02.2006, C-253/03 (CLT-Ufa), Slg. 2006, I-1831, Rz. 17 weiterhin umstritten.

³⁷⁶ Vgl. *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 60 f.

³⁷⁷ Vgl. *Tenore*, Intertax 2006, 386 (389 u. 391 f.). A.A. *Seitz*, Intertax 2008, 44 (53).

³⁷⁸ Vgl. *Seitz*, Intertax 2008, 44 (53). Kritisch: *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 79 mit Fn. 253.

³⁷⁹ Siehe C. sowie C.I.2.a) und b). Ohnehin würde selbst dieser Vergleichsfall zu einer Diskriminierung führen, weil nur der grenzüberschreitend tätige, unbeschränkt Steuerpflichtige zur Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG berechtigt ist, siehe D.I.2.b)bb).

³⁸⁰ Siehe C.I.2.c). Vgl. EuGH, Ur. v. 14.02.1995, C-279/93 (*Schumacker*), Slg. 1995, I-225, Rz. 31.

stätte ist kein selbstständiges Rechtssubjekt³⁸¹ und wird nach dem Territorialitätsprinzip nur mit den inländischen Einkünften besteuert.³⁸² Die *Schumacker*-Rechtsprechung wurde vom EuGH auf Normen reduziert, die der Berücksichtigung persönlicher Lebensverhältnisse dienen. Sie ist daher nicht auf Kapitalgesellschaften anwendbar.³⁸³ Wird die deutsche Betriebsstätte von einer ausländischen Kapitalgesellschaft gehalten, ist somit von der Vergleichbarkeit zum unbeschränkt Steuerpflichtigen auszugehen.³⁸⁴ Im Fall natürlicher Personen oder Personengesellschaften ist Näheres zu untersuchen.

Fraglich ist, ob persönliche Lebensverhältnisse für § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG überhaupt relevant sein können. Diese werden nach § 2 Abs. 5 ff. EStG erst nach der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Bei einer Norm, die wie § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nur der Ermittlung der Bemessungsgrundlage dient, können die persönlichen Lebensverhältnisse daher keinen Unterschied ausmachen.³⁸⁵ Sie können folglich einer Vergleichbarkeit beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger hier nicht entgegenstehen. Darüber hinaus beruht die gesamte Gewinnermittlung von Betriebsstätten und deutschen Unternehmen in gleicher Weise auf den §§ 4-7k EStG.³⁸⁶ Der zwischen diesen Vergleichsgruppen damit einzig verbleibende steuerliche Unterschied ist die auf dem Territorialitätsprinzip beruhende Reduzierung des Steuerzugriffs auf Inlandseinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erfasst aber – auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen – ausschließlich die im Inland erwirtschafteten stillen Reserven.³⁸⁷ Bei der Einführung von Wirtschaftsgütern nimmt Deutschland einen *step-up* auf den Gemeinen Wert vor,³⁸⁸ so dass keine im Ausland gebildeten stillen Reserven der deutschen Steuer unterliegen können. Folglich kann das Territorialitätsprinzip im Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zu keinem Unterschied zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen führen.³⁸⁹ Diese sind damit objektiv vergleichbar.

³⁸¹ Dies betonen: *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 149; *Hintsanen*, ET 2003, 114 (118); *Zanotti*, ET 2004, 493 (496).

³⁸² Siehe A. und C.I.3.b).

³⁸³ Siehe C.I.2.c) mit Fn. 223.

³⁸⁴ Siehe C.I.2.c). Vgl. auch *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 79.

³⁸⁵ Siehe C.I.2.c). und die Nachweise in Fn. 220.

³⁸⁶ Vgl. *Wassermeyer*, in: D/W, DBA, Art. 7 MA, Rz. 159 (Stand: 12.2002); *Zanotti*, ET 2006, 493 (498).

³⁸⁷ Dies entspricht zudem der ratio legis der Norm. Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28. Siehe auch B.III. u. B.V.

³⁸⁸ Siehe § 4 Abs. 1 Satz 7 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG.

³⁸⁹ Vgl. *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 79; mit ähnlicher Begründung: *Seitz*, Intertax 2008, 44 (54). Zur generellen Vergleichbarkeit bei ausschließlich inländischen Einkünften: *Seer*, IWB v. 08.10.2003, Fach 11, Gruppe 2, 573 (582); *ders.*, in: Gassner/u.a., Die beschränkte Steuerpflicht, 2004, S. 37 (58); *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 266 f.; *ders.*, Intertax 2005, 310 (330); *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 903 f.

bb) Diskriminierung des beschränkt Steuerpflichtigen

Beschränkt Steuerpflichtige werden gegenüber den rein inländisch tätigen, unbeschränkt Steuerpflichtigen nachteilig behandelt, weil nur sie die stillen Reserven bei Transfer des Wirtschaftsguts aufzudecken haben. Weil die Rechtsfolgen für beide Gruppen identisch sind, kann auf die obigen Ausführungen zu D.I.2.a)bb) verwiesen werden.

Auch in diesem Fall kann § 4g EStG die Diskriminierung nicht aufheben. Denn die Norm ist auf beschränkt Steuerpflichtige überhaupt nicht anwendbar.³⁹⁰ Damit wäre selbst im Fall des abgelehnten Vergleichs der jeweils grenzüberschreitend tätigen, beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Diskriminierung anzunehmen.³⁹¹

c) Beschränkung des grenzüberschreitend Tätigen aufgrund von Doppelbesteuerung

Von juristischer Doppelbesteuerung wird bei der „Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum“ gesprochen.³⁹² Diese kann bei § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG etwa auftreten, wenn der ausländische Betriebsstättenstaat keinen *step-up* vornimmt oder das Wirtschaftsgut mit einem niedrigeren Wert als den deutschen Gemeinen Wert ansetzt.³⁹³ Dadurch wird der grenzüberschreitend Tätige *zusätzlich* zu den Liquiditätsnachteilen durch einen nominell höheren Steuerbetrag belastet als er bei der Besteuerung in nur einem der beiden Staaten anfiel. Darin könnte *de facto* eine Diskriminierung liegen.³⁹⁴ Eine Diskriminierung scheidet jedoch aus, weil diese immer nur von einem Staat ausgehen kann.³⁹⁵ Eine Doppelbesteuerung entsteht – wie die obige Definition zeigt – durch den kumulativen Besteuerungszugriff mindestens zweier Staaten.³⁹⁶ Damit kommt ausschließlich das Beschränkungsverbot, aufgrund einer *spezifischen* Höherbelastung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs, in Betracht.³⁹⁷ Der

³⁹⁰ Siehe § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG. Siehe auch B.IV.

³⁹¹ Vgl. *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 7. Zur früheren Merkpostenmethode der BSVwG: *Kellersmann/Treich*, Europ. Unternehmensbest., 2002, S. 196; wohl a.A.: *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 174. Siehe zum abgelehnten Vergleich nach *Tenore*: D.I.2.b).

³⁹² Siehe Tz. 1 des OECD-MK.

³⁹³ Siehe B.III.3. Vgl. auch: Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 8.

³⁹⁴ Vgl. *Englisch*, Intertax 2005, 310 (324); *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 155; ähnlich: *Schön*, EWS 2000, 281 (290).

³⁹⁵ Siehe C.I.2.b) und Fn. 192.

³⁹⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 14.11.2006, C-513/04 (Kerckhaert u. Morres), Slg. 2006, I-10967, Rz. 20; GA *Geelhoud*, SchlA v. 23.02.2006, C-374/04 (ACT), Slg. 2006, I-11673, Rz. 48; *Schön*, EWS 2000, 281 (290); *ders.*, IStR 2004, 289 (292); *Englisch*, Intertax 2005, 310 (324 f.); *ders.*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 253 f.; *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 154 ff.

³⁹⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 14.11.2006, C-513/04 (Kerckhaert u. Morres), Slg. 2006, I-10967, Rz. 17-20; sowie die Nachweise in der vorigen Fn. 396. Siehe zudem C.I.2.b).

EuGH hat jedoch mit der Rs. *Kerckhaert u. Morres*³⁹⁸ die Doppelbesteuerung aus dem grundfreiheitlichen Schutzbereich ausgeklammert. Er begründete dies damit, dass es mangels gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierungsmaßnahmen weiterhin Sache der Mitgliedstaaten sei, die Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zu treffen. Folglich scheidet eine zusätzlich zu den Liquiditätsnachteilen bestehende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aufgrund von Doppelbesteuerungen aus.³⁹⁹

3. Rechtfertigung

Die beiden im In- bzw. Outbound-Fall positiv festgestellten Diskriminierungen könnten jedoch gerechtfertigt sein. Eine Rechtfertigung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG durch die in Art. 46 Abs. 1 EG geschriebenen Gründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit ist nicht ersichtlich. Somit ist zu untersuchen, ob die Norm einen anerkannten, zwingenden Grund des Allgemeininteresses verfolgt und zur Verfolgung dieses Ziels geeignet, erforderlich und angemessen ist.⁴⁰⁰

a) Verhinderung der Steuerumgehung

Zwar zielt § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in erster Linie auf die Sicherung der Besteuerung stiller Reserven ab,⁴⁰¹ dient dabei aber gleichzeitig einer Vermeidung der Steuerumgehung.⁴⁰² Die Norm verhindert, dass Steuerpflichtige im Inland gebildete stillen Reserven der deutschen Steuer entziehen, indem sie Wirtschaftsgüter in Staaten überführen, die einen *step-up* auf den Zeitwert bei Überführung zulassen⁴⁰³ oder ein niedriges Steuerebeneau⁴⁰⁴ aufweisen. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist auch zur Verhinderung dieser abstrakt bestehenden Gefahr der Steuerumgehung geeignet, weil jegliche grenzüberschreitende

³⁹⁸ EuGH, Urt. v. 14.11.2006, C-513/04 (*Kerckhaert u. Morres*), Slg. 2006, I-10967, Rz. 20-23; bestätigt durch: Urt. v. 13.03.2007, C-524/04 (*Thin Cap*), Slg. 2007, I-2107, Rz. 49; Urt. v. 06.12.2007, C-298/05 (*Columbus Container Services*), n.n.v., Rz. 46 f.

³⁹⁹ A.A. *Seitz*, Intertax 2008, 44 (57 f.). Kritisch sehen die Urteile u.a. auch: *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 177 ff. m.w.N.; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 17 mit Fn. 49 m.w.N. Auf eine nähere Auseinandersetzung mit diesem Thema soll hier jedoch verzichtet werden.

⁴⁰⁰ Siehe C.I.3.a). Vgl. EuGH, Urt. v. 30.11.1995, C-55/94 (*Gebhard*), Slg. 1995, I-4165, Rz. 37.

⁴⁰¹ Siehe B.III., vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28.

⁴⁰² Vgl. zur engen Verwandtschaft der beiden Motive und Rechtfertigungsgründe: EuGH, Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Rz. 53 ff.; *Hey*, StuW 2008, 167 (182 f.).

⁴⁰³ Vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.1988, 81/87 (*Daily Mail*), Slg. 1988, 5483, Rz. 7.

⁴⁰⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 18.07.2007, C-231/05 (*Oy AA*), Slg. 2007, I-6373, Rz. 58. Vgl. für Hochsteuerländer im Verlustfall: Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Rz. 49.

Transfers erfasst und darunter auch sämtliche Missbrauchsfälle wirksam ausgeschlossen werden.⁴⁰⁵ Fraglich ist, ob die Vorschrift auch erforderlich ist.

Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Norm zur Verhinderung der Steuerumgehung nur erforderlich, wenn sie sich anhand objektiver Kriterien auf die Verhinderung rein künstlicher, jeder wirtschaftlichen Realität entbehrender Konstruktionen, beschränkt, die zum Zweck der Steuerumgehung errichtet wurden.⁴⁰⁶ § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erfasst jedoch sämtliche Fälle grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfers. Der Tatbestand stellt keine objektiven Kriterien wie einen Fremdvergleich auf, um künstliche von wirtschaftlich realen Transaktionen zu unterscheiden. Unbeschränkt wie beschränkt Steuerpflichtigen wird auch keine Möglichkeit zur Widerlegung der abstrakten Missbrauchsvermutung gegeben. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist zur Verhinderung der Steuerumgehung damit unverhältnismäßig.

b) Territorialitätsprinzip

Das Territorialitätsprinzip wird von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG strikt befolgt:⁴⁰⁷ Es werden nur die im Inland erwirtschafteten stillen Reserven erfasst. Ausländische bleiben bei der Einführung von Wirtschaftsgütern aufgrund des *step-ups* auf den Gemeinen Wert vollends außer Betracht.⁴⁰⁸ Durch das Territorialitätsprinzip wird damit die Souveränität Deutschlands anerkannt⁴⁰⁹ und das Besteuerungsrecht an den im Inland erwirtschafteten stillen Reserven garantiert.⁴¹⁰ Dennoch kann das Besteuerungsrecht an inländischen Einkünften allein keine Diskriminierung einer Grundfreiheit rechtfertigen. Ansonsten könnten die Mitgliedstaaten ihre Pflicht zur Beachtung der Grundfreiheiten allein durch die territoriale Reduktion ihrer Besteuerungsansprüche umgehen. Dementsprechend hat der EuGH das Territorialitätsprinzip bis heute nur bei ausländischen Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger geprüft.⁴¹¹ Die Anwendung des Rechtfertigungsgrunds ist auf

⁴⁰⁵ Nach *Seitz*, Intertax 2008, 44 (68-70) könnten sich unbeschränkt Steuerpflichtige aufgrund des Welt-einkommensprinzips nicht der deutschen Steuerpflicht entziehen und somit keinen Missbrauch begehen. Allerdings kann Deutschland auch aufgrund einer DBA-Freistellung das Besteuerungsrecht verlieren.

⁴⁰⁶ Siehe C.I.3.b)bb). Vgl. EuGH, Urt. v. 17.01.2008, C-105/07 (Lammers & Van Cleef), n.n.v., Rz. 28 f.

⁴⁰⁷ Vgl. für den ähnlichen § 12 Abs. 1 KStG aF v. 15.10.2002, BGBl. I 2002, 4144 (Fassung vor der Einführung des SEStEG): *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 166.

⁴⁰⁸ Siehe D.I.2.b)aa). Siehe § 4 Abs. 1 Satz 7 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG.

⁴⁰⁹ Vgl. *Lehner*, FS Wassermeyer, 2005, S. 241 (242 ff.); *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 166.

⁴¹⁰ Vgl. *Hey*, Stellungnahme im Finanzausschuss des Bundestages, 2006, S. 7, Download siehe Fn. 356; *Seitz*, Intertax 2008, 44 (63). Vgl. für den ähnlichen § 12 Abs. 1 KStG aF: *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 166. Das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven wurde auch in den unter C.II. besprochenen Urteilen anerkannt. Vgl. exemplarisch: EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N^{cc}“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 34 f.

⁴¹¹ Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 18.09.2003, C-168/01 (Bosal), Slg. 2003, I-9409, Rz. 39; Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Rz. 31 f.; Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rz. 39; Urt. v. 29.03.2007, C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2007, I-2647, Rz. 69.

derartige Fälle ausländischer Einkünfte beschränkt.⁴¹² Bei inländischen Einkünften hat der EuGH in den insofern vergleichbaren Rs. *de Lasteyrie* und „N“ stattdessen die Aufteilung der Besteuerungsrechte herangezogen.⁴¹³

c) Kohärenz

§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wäre kohärent, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem steuerlichen Vor- und Nachteil bestünde. Dieser könnte – ähnlich wie in den Rs. *X und Y* sowie *de Lasteyrie*⁴¹⁴ – zwischen dem vorteilhaften Aufschub der Besteuerung aufgrund des Realisationsprinzips und der späteren nachteiligen Besteuerung vorliegen.⁴¹⁵ Der Ersatzrealisationstatbestand könnte damit Kohärenz sicherstellen, indem er verhindert, dass der grenzüberschreitend Tätige der Besteuerung durch die Überführung des Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte entgeht und dadurch einen isolierten Vorteil erlangt. Zugleich würde das Interesse Deutschlands an einer systemgerechten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewahrt.⁴¹⁶ Fraglich ist jedoch, ob ein unmittelbarer Zusammenhang bei demselben Steuerpflichtigen vorliegt.

Die Entnahmefiktion des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG betrifft denselben Steuerpflichtigen, der zuvor vom Steueraufschub profitierte. Die ausländische Betriebsstätte wird nicht tangiert, wäre aber ohnehin dieselbe Person.⁴¹⁷ Weiterhin treten Vor- und Nachteil in derselben Steuerart⁴¹⁸ desselben Mitgliedstaats ein. Eine personen- und staatenübergreifende Betrachtungsweise wie in der Rs. *Manninen*⁴¹⁹ ist daher nicht vorzunehmen. Für eine nähere Untersuchung ist auf das Ziel des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, die Sicherung der inländischen stillen Reserven,⁴²⁰ abzustellen.⁴²¹ Dieses wäre nicht in kohärenter Weise

⁴¹² Vgl. *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 361; a.A. ist offenbar *Seitz*, Intertax 2008, 44 (62 ff.). Die Ablehnung des Rechtfertigungsgrunds für unbeschränkt Steuerpflichtige [siehe C.I.3.b)cc)] ist hier irrelevant. Werden wie hier nur inländische Einkünfte besteuert, besteht zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen ohnehin kein Unterschied. Siehe dazu bereits D.I.2.b)bb).

⁴¹³ Vgl. EuGH, Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (*de Lasteyrie*), Slg. 2004, I-2409, Rz. 45 f.; Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 34 f. Siehe für Näheres C.II.

⁴¹⁴ Siehe C.II. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (*X und Y*), Slg. 2002, I-10829, Rz. 39; Urt. v. 11.03.2004, C-9/02 (*de Lasteyrie*), Slg. 2004, I-2409, Rz. 33.

⁴¹⁵ Vgl. auch *Hey*, Stellungnahme im Finanzausschuss des Bundestages, 2006, S. 7, Download siehe Fn. 356; *Seitz*, Intertax 2008, 44 (65). Nach *Büsching*, in: Jannott/Akbarian, Handbuch der SE, 2005, S. 494 (498) läge der Vorteil nicht im Steueraufschub, sondern in der Abschreibungsmöglichkeit. A.A. ist *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 158 für den insofern ähnlichen § 12 KStG aF. Sie verneint den unmittelbaren Zusammenhang, argumentiert jedoch mit einer Kohärenz i.w.S. bzgl. des Steuerentstrickungssystems.

⁴¹⁶ Siehe zum dementsprechenden Begründungskonzept der Kohärenz C.I.3.b)dd). Siehe zur Rechtfertigung von Ersatzrealisationstatbeständen durch das Leistungsfähigkeitsprinzip B.I.2.

⁴¹⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 18.09.2003, C-168/01 (*Bosal*), Slg. 2003, I-9409, Rz. 32.

⁴¹⁸ Je nachdem ob § 12 KStG oder § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG vorliegt, Körperschaft- oder Einkommensteuer.

⁴¹⁹ EuGH, Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-7477, Rz. 42. Siehe dazu C.I.3.b)dd).

⁴²⁰ Siehe B.III. Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28.

⁴²¹ Siehe C.I.3.b)dd). Vgl. EuGH, Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-7477, Rz. 42.

erfüllt, wenn die Besteuerung der stillen Reserven durch die grenzüberschreitende Überführung eines Wirtschaftsguts umgangen werden könnte. Dann wäre nämlich der Vorteil des Steueraufschubs ohne den Nachteil der Besteuerung möglich.⁴²² Wie in B.III. erläutert wurde, kann § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG die Besteuerung aber konsequent sichern, so dass der unmittelbare Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil gewahrt bleibt. Das Normziel wird in kohärenter Weise auch bei der Einfuhr umgesetzt, da § 6 Abs. 5a EStG ein *step-up* auf den Gemeinen Wert vorsieht.⁴²³ Dennoch ist § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG kein Teil einer kohärenten Regelung: Bei der Kohärenz geht es um einen individuellen Vorteilsausgleich auf der Grundlage eines unmittelbaren Zusammenhangs.⁴²⁴ Der Ersatzrealisationstatbestand kann jedoch keinen belastungsäquivalenten Vorteilsausgleich sicherstellen. Denn der grenzüberschreitend tätige, beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige wird gegenüber dem rein inländisch Tätigen bereits bei Transfer des Wirtschaftsguts – mit der Folge von Liquiditäts- und Zinsnachteilen – besteuert.⁴²⁵ Dieser Nachteil verbleibt auch in der Gesamtbetrachtung der Kohärenz.

Dem könnte jedoch die Rs. *Bachmann*⁴²⁶ entgegenstehen. Denn auch dort war es nicht auszuschließen, dass ein Gebietsansässiger einen Zins- und Progressionsvorteil⁴²⁷ genießt, weil er von der Abzugsfähigkeit der Versicherungsbeiträge zeitlich vor der Besteuerung der Beiträge profitiert. Demgegenüber wurde die Situation des Gebietsfremden jedoch weitgehend dadurch angenähert, dass er weder den Vorteil noch den Nachteil zu tragen hatte. Dies ist im Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG anders. Der zusätzliche Liquiditätsnachteil wird zudem nur vom grenzüberschreitend Tätigen getragen und durch keinen zusätzlichen Vorteil kompensiert. Im Ergebnis wäre die Kohärenz nur gewahrt, wenn beide Vergleichsgruppen zum Zeitpunkt des Umsatzakts besteuert würden. Dies könnte durch eine verhältnismäßig ausgestaltete Steuerstundung⁴²⁸ bis zur

⁴²² Vgl. GA *Kokott*, SchlA v. 30.03.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 106; *Mössner*, StbJb 2004/2005, 109 (151); *Eickmann*, Wegzug von Kapitalgesellschaften, 2007, S. 126; *Seer*, Verhandlungen des 66. DJT, Q127 (Q158). Vgl. auch die Rs. *de Lasteyrie*, in der die französische Regelung die Besteuerung nicht sicherstellen konnte. Siehe dazu C.II.

⁴²³ Siehe D.I.2.b)aa). Vgl. GA *Kokott*, SchlA v. 30.03.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 107.

⁴²⁴ Siehe C.I.3.b)dd). Vgl. auch *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 307; *ders.*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 123; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 313; *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 53 ff.; *van Thiel*, ET 2008, 279 (281).

⁴²⁵ Siehe D.I.2.a)bb) und D.I.2.b)bb). Vgl. *Hey*, StuW 2005, 317 (319); *dies.*, Stellungnahme im Finanzausschuss des Bundestages, 2006, S. 7, Download siehe Fn. 356; *Stewen*, Zuzug und Wegzug, 2007, S. 454; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 64 u. 134.

⁴²⁶ EuGH, Urt. v. 28.01.1992, C-204/90 (*Bachmann*), Slg. 1992, I-249. Siehe dazu C.I.3.b)dd).

⁴²⁷ Im Normalfall entsteht ein Progressionsvorteil, weil der Inländer die Beiträge von einem relativ hohen Einkommen abzieht, die Versicherungsleistung jedoch bei relativ geringer Rente besteuert.

⁴²⁸ Siehe zu deren Ausgestaltung das Fazit zu C.II. sowie E.I. Nimmt man eine staatenübergreifende Betrachtungsweise vor, wäre zudem die ausländische Abschreibung mit einzubeziehen. Siehe dazu E.II.

tatsächlichen Realisation erreicht werden. Im Sinne der staatenübergreifenden Betrachtungsweise des EuGH wäre die Kohärenz auch bei einer Veräußerungsgewinnbesteuerung im Betriebsstättenstaat gewahrt, sofern dieser keinen *step-up* vorsieht.⁴²⁹ § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist damit kein Teil einer kohärenten Regelung.⁴³⁰ Auf eine Untersuchung der *Makrokohärenz* kann daher verzichtet werden.

d) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

Fraglich ist, ob § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG das Ziel einer am Territorialitätsprinzip ausgerichteten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse verfolgt und verhältnismäßig ist.

aa) Verfolgung des Zieles

Wie bereits festgestellt wurde, stellt die Norm die Besteuerung der im Inland erwirtschafteten stillen Reserven sicher.⁴³¹ Durch diese am Territorialitätsprinzip orientierte Abgrenzung von Besteuerungsansprüchen wird gleichzeitig eine Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Deutschland und dem ausländischen Betriebsstättenstaat erzielt: Jeder Staat besteuert die in seinem Territorium erwirtschafteten stillen Reserven. Diese Abgrenzung orientiert sich in legitimer Weise⁴³² an Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, wonach die aus Veräußerungsgeschäften resultierenden Unternehmensgewinne, die einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, im Betriebsstättenstaat besteuert werden. Würde Deutschland auf eine Norm wie § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG verzichten, könnten Steuerpflichtige frei wählen, in welchem Staat sie Wirtschaftsgüter überführen und die zugehörigen Veräußerungsgewinne versteuern. Dadurch würde jedoch die am Territorialitätsprinzip orientierte Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gefährdet.⁴³³ § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG verfolgt damit ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel.

⁴²⁹ Vgl. *Hey*, *StuW* 2005, 317 (319); *Seitz*, *Intertax* 2008, 44 (65); *Englisch*, *IFSt-Schrift* Nr. 449, 2008, S. 64, dort Fn. 208.

⁴³⁰ Mit gleichem Ergebnis: *Hey*, Stellungnahme im Finanzausschuss des Bundestages, 2006, S. 7, Download siehe Fn. 356; *Seitz*, *Intertax* 2008, 44 (64 ff.); *Englisch*, *IFSt-Schrift* Nr. 449, 2008, S. 64. Zur Rechtslage vor Einführung des SEStEG: *Hahn*, *IFSt-Schrift* Nr. 378, 1999, S. 123; *Kessler/Huck*, *StuW* 2005, 193 (209 f.); *Schaumburg*, *FS Wassermeyer*, 2005, S. 411 (415 f.); *Schönfeld*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, *Betriebsstätten-HB*, 2006, Rz. 11.15, 11.33.

⁴³¹ Siehe D.I.3.b) und B.III.; sowie BT-Drs. 16/2710, S. 28.

⁴³² Vgl. EuGH, *Urt. v. 12.05.1998*, C-336/96 (*Gilly*), *Slg.* 1998, I-2793, Rz. 31; *Urt. v. 07.09.2006*, C-470/04 (*N^c*), *Slg.* 2006, I-7409, Rz. 45. Siehe C.I.3.b)ee).

⁴³³ Vgl. EuGH, *Urt. v. 18.07.2007*, C-231/05 (*Oy AA*), *Slg.* 2007, I-6373, Rz. 55. Bzgl. Verlusten: *Urt. v. 13.12.2005*, C-446/03 (*Marks & Spencer*), *Slg.* 2005, I-10837, Rz. 46; zuletzt bestätigt im: *Urt. v. 14.02.2008*, C-414/06 (*Lidl Belgium*), n.n.v., Rz. 31 m.w.N. Gl.A.: *Seitz*, *Intertax* 2008, 44 (68).

bb) Verhältnismäßigkeit

Weiterhin ist zu klären, ob die Norm auch verhältnismäßig und damit zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse geeignet, erforderlich und angemessen ist. Eine Maßnahme ist geeignet, wenn sie zur Zielerreichung zumindest nützlich und somit nicht offensichtlich untauglich ist. Dabei steht dem Gesetzgeber eine Einschätzungsprerogative zu.⁴³⁴ Wie bereits dargelegt, trägt § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zu einer Aufteilung der Besteuerungsrechte bei. Die Norm ist damit zur Zielerreichung geeignet.

Nach *Schwenke* sei § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG hingegen nicht erforderlich, weil es der Norm nicht bedürfe, um die Besteuerung der inländischen stillen Reserven sicher zu stellen.⁴³⁵ Tatsächlich wären die stillen Reserven auch ohne § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nach den unter B.II. erläuterten Theorien der Betriebsstättengewinnermittlung gesichert: Gemäß der *Funktionsnutzentheorie* und dem Ansatz von *Wassermeyer*⁴³⁶ würde die Besteuerung bis zur tatsächlichen Realisation des Wirtschaftsguts im Ausland durch die Bildung eines passiven Ausgleichspostens aufgeschoben. Dieser könnte auch in den Büchern einer inländischen Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen geführt werden,⁴³⁷ so dass sich im Folgenden keine wesentlichen Unterschiede zwischen der Diskriminierung im Inbound- und Outbound-Fall ergibt. Die stillen Reserven wären nach beiden Theorien nur dann nicht gesichert, wenn gleichzeitig die beschränkte Steuerpflicht aufgrund der Auflösung der Betriebsstätte entfiel.⁴³⁸ Dennoch kann die Erforderlichkeit des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auch in den übrigen Fällen nicht aufgrund des bloßen Umstands des fiktiven Fortbestehens einer ehemals bzw. subsidiär eingreifenden Regelung abgesprochen werden: Denn den Mitgliedstaaten ist die Möglichkeit zu belas-

⁴³⁴ Siehe C.I.3.a).

⁴³⁵ *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (245 f.); bereits zu den BSVwG: *ders.*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 175 u. 178 f.; mit ähnlichen Erwägungen: *Seitz*, Intertax 2008, 44 (68 f.).

⁴³⁶ Siehe B.II.2. u. 3. Beide Theorien unterscheiden sich nur im dogmatischen Ansatz. Während die Funktionsnutzentheorie die Besteuerung nur mangels eines Ersatzrealisationstatbestands aufschiebt, geht *Wassermeyer* von der Einheit des Gesamtunternehmens aus, wobei innerbetriebliche Lieferungen steuerlich ohne Folgen bleiben.

⁴³⁷ Siehe bereits B.II.2. u. B.IV. Vgl. *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., 2008, § 4g, Rz. 14; *Förster*, DB 2007, 72 (75); *Buciek*, in: Piltz/Schaumburg, Int. Betriebsstättenbesteuerung, 2001, S. 58 f.; *ders.*, DStZ 2000, 636 (637 ff.). Die Gegenansicht geht von einer Entnahme aus, weil das Wirtschaftsgut die betriebliche Sphäre verläßt, vgl.: *Kumpf/Roth*, in: H/H/R, EStG, § 49, Rz. 305 (Stand: 07.2005); *Wassermeyer*, in: D/W, DBA, Art. 7 OECD-MA, Rz. 261 (Stand: 05.2000). Dies kann aber nicht überzeugen, weil das ausländische Stammhaus Teil der betrieblichen Sphäre ist, so dass eine Entnahme ausscheidet. Vgl. *Wassermeyer*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB, 2006, Rz. 3.42 u. 3.12 m.w.N.

⁴³⁸ Vgl. *Wassermeyer*, DB 2006, 1176 (1180). Die Aufgabe einer Betriebsstätte stellt keine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG dar, weil der Betrieb im Ausland in der Regel fortbesteht, vgl.: *Stuhrmann*, in: Blümich, EStG, § 16, Rz. 345 (Stand: 10.2005); *Kulosa*, in: H/H/R, EStG, § 16, Rz. 437 m.w.N. (Stand: 07.2003). Die gegenteilige Auffassung des BFH, Urt. v. 28.04.1971, I R 55/66, BStBl. II 1971, 630 f., verstößt zudem gegen EG-Recht, weil die Auflösung einer vergleichbaren Betriebsstätte eines inländischen Stammhauses zu keiner Ersatzrealisation führt, vgl. etwa *Körner*, IStR 2004, 424 (429).

sen, Regelungen zu ändern. Andernfalls würde jedwede Gesetzesänderung an der Erforderlichkeit scheitern, sobald eine zuvor bestehende Regel die Problematik noch mit gleicher Eignung lösen könnte. Zur Prüfung der Erforderlichkeit ist vielmehr entscheidend, ob ein gleich geeignetes Mittel besteht, das die Niederlassungsfreiheit in geringerem Maße beeinträchtigt.⁴³⁹ Ob die ehemalige Norm ein solch milderes Mittel darstellt, ist nach den normalen Kriterien zu prüfen. Bezüglich einer ehemaligen Norm kann entgegen der Stellungnahme des Bundesrates⁴⁴⁰ auch nicht der Anerkennungsgrundsatz⁴⁴¹ herangezogen werden. Denn ein Mitgliedstaat hat sich danach nur aktuell bestehende oder zu einem späteren Zeitpunkt neu hinzutretende⁴⁴² abweichende Wertungen, die in anderen Regelungen zum Ausdruck kommen, entgegen halten zu lassen. Ehemals bestehende Wertungen können nicht in Widerspruch zu einer aktuellen Wertung stehen.⁴⁴³ Einem Mitgliedstaat muss es möglich sein, eine bestehende Regelung zu verschärfen – wie es mit der Einführung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG⁴⁴⁴ der Fall ist. Können hierfür gewichtige Gründe vorgebracht werden, ist die Rechtfertigung einer Diskriminierung grundsätzlich möglich. Ob eine ehemalige Regelung ein milderes, gleich geeignetes Mittel darstellt, ist unabhängig vom Anerkennungsgrundsatz zu prüfen.

Als milderes Mittel soll jedoch entsprechend den Rs. *de Lasteyrie* und „N“⁴⁴⁵ eine zins- und voraussetzungslose Stundung des bei grenzüberschreitender Überführung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG festgesetzten fiktiven Entnahmewertes untersucht werden. Diese wird bereits in § 6 Abs. 5 AStG verwandt. Durch Ansatz eines passiven Ausgleichspostens würden die grenzüberschreitende und inländische Überführung erst bei der tatsächlichen Realisation besteuert, so dass dieses Mittel milder als die Sofortbesteuerung wäre. Dies gilt auch für die Fälle, in denen § 4g EStG anwendbar ist;⁴⁴⁶ denn dieser führt nur zu einer zeitlich über fünf Jahre gestreckten Besteuerung, wobei es bereits im ersten Jahr zu einer anteiligen Sofortbesteuerung kommt. Ob eine Steuerstundung gleich geeignet und verhältnismäßig ausgestaltet ist, hängt im Wesentlichen von ihrer administrativen Durchführbarkeit in Anbetracht der Kontroll- und Eintreibungsmöglichkei-

⁴³⁹ Siehe C.I.3.a) mit Fn. 240.

⁴⁴⁰ Siehe BR-Drs. 542/06(B), S. 2 f. mit Verweis auf Tz. 2.6 der BSVwG, BMF v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72. Siehe zu den BSVwG auch B.II.2.

⁴⁴¹ Siehe C.I.3.a).

⁴⁴² Vgl. EuGH, Urt. v. 08.03.2001, C-397/98 u. C-410/98 (Metallgesellschaft u.a.), Slg. 2001, I-1727, Rz. 74; Urt. v. 21.09.1999, C-307/97 (Saint Gobain), Slg. 1999, I-6161, Rz. 60; sowie: *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 186; *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 827.

⁴⁴³ Vgl. in diesem Sinne *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 827 f. u. 978, der den Anerkennungsgrundsatz als Aufforderung an die Mitgliedstaaten zur Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit auslegt.

⁴⁴⁴ Siehe B.III.1.b) u. B.IV.

⁴⁴⁵ Siehe insbesondere die Zusammenfassung am Ende von C.II.

⁴⁴⁶ Siehe dazu B.IV. sowie D.I.2.a)cc) und D.I.2.b)bb).

ten ab.⁴⁴⁷ Folglich soll zunächst der Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kontrolle geprüft werden, bevor eine gemeinsame Verhältnismäßigkeitsprüfung fortgesetzt wird.

e) Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle

In der Gesetzesbegründung verteidigt die Bundesregierung die Sofortbesteuerung bei Überführung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auch mit der Sicherstellung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle.⁴⁴⁸ Durch die Sofortversteuerung wird das Steuerverfahren rein auf das Inland begrenzt und somit sämtliche Ermittlungsschwierigkeiten, die bei einer grenzüberschreitenden Tätigkeit entstehen können, von vornherein vermieden.⁴⁴⁹ Damit verfolgt § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG das Ziel in geeigneter Weise. Als milderer, gleich geeignetes Mittel zur Herstellung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle könnte wiederum eine zins- und voraussetzungslose Steuerstundung in Betracht kommen.

f) Verhältnismäßigkeit

Bezüglich der beiden Rechtfertigungsgründe der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und der steuerlichen Kontrolle bleibt es im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung zu untersuchen, ob das gegenüber der Sofortbesteuerung mildere Mittel der Steuerstundung auch gleich geeignet ist und verhältnismäßig ausgestaltet werden kann.

Die Steuerstundung ist gleich geeignet, wenn sie die Durchführung der Besteuerung in gleicher Weise wie die Sofortbesteuerung sicherstellen kann. Dies wird in einem reinen Inlandssachverhalt aufgrund eines lückenlosen Überwachungskreislaufs garantiert, der insbesondere aus der Steuererklärung und Betriebsprüfung besteht.⁴⁵⁰ Verlässt ein Wirtschaftsgut die deutsche Besteuerungshoheit, scheidet es aus diesem Überwachungskreislauf aus. Dann besteht die Gefahr, dass Deutschland keine Kenntnis von einer im Ausland vorgenommenen (Ersatz-)Realisation erlangt und der gestundete Steueranspruch nicht eingefordert werden kann. Um dennoch Kenntnis zu erlangen, sehen die §§ 90, 117 AO für den grenzüberschreitenden Sachverhalt erhöhte Mitwirkungspflichten und die Möglichkeit eines Amtshilfeersuchens bei einer ausländischen Behörde vor. Beide Methoden sollen im Folgenden nacheinander auf ihre Eignung zur Sicherstellung einer wirksamen Steuerstundung untersucht werden. Wäre dies zu bejahen, könnte von

⁴⁴⁷ A.A. ist *Stein*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 2007, S. 141, nach dem dieses Erfordernis in den EuGH-Urteilen zur Wegzugbesteuerung (siehe C.II.) keine entscheidende Rolle gespielt hätte.

⁴⁴⁸ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 26 f.; BT-Drs. 16/2934, S. 1. Siehe dazu sogleich D.I.3.f)bb).

⁴⁴⁹ Vgl. *Eickmann*, Wegzug von Kapitalgesellschaften, 2007, S. 127; *Aßmann*, Sitzverlegung, 2006, S. 178; vgl. ferner: *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (245); *ders.*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 175, 179.

⁴⁵⁰ Siehe insbesondere den vierten Teil der AO. Vgl. auch *P. Fischer*, FR 2007, 361 (367).

einer erfolgreichen Steuervollstreckung unter Verwendung der Beitreibungsrichtlinie seit deren Erweiterung auf die direkten Steuern ausgegangen werden.⁴⁵¹

aa) Die Eignung von Mitwirkungspflichten

Zur Sicherstellung einer wirksamen Steuerstundung könnte dem Steuerpflichtigen auferlegt werden, die Überführung eines Wirtschaftsguts zunächst anzuzeigen, den Ausgleichsposten einzubuchen und die spätere Realisation zu melden. Zwar stellen diese, im Vergleich zum Inlandssachverhalt zusätzlichen Mitwirkungspflichten selbst eine Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts dar,⁴⁵² nach der Rs. „N“ ist dieser Mehraufwand in Anbetracht der Notwendigkeit der Sicherung des Besteuerungszugriffs jedoch verhältnismäßig.⁴⁵³ In Ansehung der bezüglich Mitwirkungspflichten zuletzt großzügigen Rechtsprechung,⁴⁵⁴ wäre auch eine jährliche Erklärungspflicht des fortbestehenden Besitzes des Wirtschaftsguts als verhältnismäßig anzusehen.⁴⁵⁵

Fraglich ist es jedoch, ob derartige Mitwirkungspflichten alleine zur Sicherung des gestundeten Besteuerungsanspruchs in gleicher Weise geeignet sind. Dies wird von *Hahn*⁴⁵⁶ zu Unrecht bejaht. Nach der Rechtsprechung des BVerfG⁴⁵⁷ sind die rein auf Steuerehrlichkeit beruhenden Mitwirkungspflichten durch behördliche Kontrollen abzusichern. Andernfalls könnte aufgrund eines *strukturellen Vollzugsdefizits* keine am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Gleichheit im Belastungserfolg sichergestellt werden. Gleicher Ansicht ist selbst der Rat der EG, der darüber hinaus die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen betont.⁴⁵⁸ Folglich müssen zu Mitwirkungspflichten zwingend Kontrollmöglichkeiten unter Zuhilfenahme der grenzüberschreitenden Amtshilfe hinzutre-

⁴⁵¹ Ebenso: *Lausterer*, DStZ 2004, 299 (302); *Stein*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 2007, S. 103. A.A. ist *Franz*, Grenzüberschreitende Betätigung von Kapitalgesellschaften, 2004, S. 160 im Fall des gleichzeitigen Wegzugs des Steuerpflichtigen. Dann fehle es nach Art. 7 Abs. 2 lit. b der Beitreibungsrichtlinie an einem vorherigen Vollstreckungsversuch im Inland. Nach grundfreiheitskonformer Auslegung sollte jedoch der bloße, bereits im Ansatz scheiternde Versuch ausreichen.

⁴⁵² Siehe D.I.2.a)bb) sowie: EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 38.

⁴⁵³ Siehe EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 38, 49 f.

⁴⁵⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.2007, C-184/04 (Twoh), Slg. 2007, I-7897, Rz. 35; Urt. v. 18.12.2007, C-101/05 („A“), n.n.v., Rz. 58. Vgl. dazu *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 31, dort Fn. 91.

⁴⁵⁵ Ebenso: Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006), 825, S. 7; *Kessler*, IStR 2004, 841 (844); *Schaden*, in: Lüdicke, Europarecht, 2006, S. 89 (111); a.A.: *Schnitger*, BB 2004, 804 (813); *Aßmann*, SteuerStud 2006, 131 (140); *Reimer*, in: Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, 2007, S. 151, Rz. 84 u. 88.

⁴⁵⁶ Vgl. *Hahn*, IFSt-Schrift Nr. 378, 1999, S. 127; sowie *Brück*, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rz. 1006.

⁴⁵⁷ BVerfG, Urt. v. 27.06.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (273); Urt. v. 09.03.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 f.). Gl.A. bzgl. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG: BT-Drs. 16/2710, S. 26 f.; *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (245); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 84.

⁴⁵⁸ Vgl. den I. Erwägungsgrund der Amtshilferichtlinie 77/779/EWG v. 19.12.1977, ABl. 1977 L 336, 15.

ten.⁴⁵⁹ Dies gilt auch für unbeschränkt Steuerpflichtige. Bei diesen bleibt das in die ausländische Betriebsstätte überführte Wirtschaftsgut zwar weiterhin in der Stammbilanz erfasst,⁴⁶⁰ die deutschen Behörden wären dennoch auf die Steuerehrlichkeit angewiesen, weil etwa keine Möglichkeit einer stichprobenartigen Inventur besteht.

bb) Die Eignung der Amtshilfe

Im Folgenden ist zu untersuchen, ob die Inanspruchnahme von Amtshilfe dazu geeignet ist, um mit hinreichender Sicherheit Kenntnis von einem Realisationsakt im Ausland zu erlangen. Der EuGH hat dies für die Steuerstundung in Wegzugsfällen natürlicher Personen in der Rs. „N“ mit Verweis auf die Amtshilferichtlinie⁴⁶¹ bejaht.⁴⁶² Auch in anderen Urteilen hat er diese stets als geeignet angesehen, eine wirksame grenzüberschreitende steuerliche Kontrolle herzustellen.⁴⁶³ Die Bundesregierung verteidigt hingegen § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG insbesondere mit der fehlenden praktischen Effektivität der Richtlinie. Speziell im Fall des „Massenphänomens“ der Überführung von Wirtschaftsgütern sei ein funktionierendes Verfahren nicht sichergestellt.⁴⁶⁴ Deutschland könnte sich in einem Verfahren vor dem EuGH allerdings nicht auf das erste Argument der generellen Ungeeignetheit des Amtshilfeverfahrens berufen. Denn mit der aktuellen Verwendung der Amtshilfe in § 6 Abs. 5 AStG im Rahmen der Steuerstundung in Wegzugsfällen erkennt Deutschland an, dass die Mitteilung eines im Ausland vorgenommenen Realisationsvorgangs generell funktionieren kann. Dadurch wird jedoch nicht anerkannt, dass die Amtshilfe auch für ein Massenverfahren geeignet ist. Denn in diesem Fall könnte aufgrund materieller Unterschiede eine andere Wertung geboten sein, die keine Anerkennung begründen könnte.⁴⁶⁵ Zwar ist das Verfahren nach § 6 Abs. 5 AStG zahlenmäßig weder beschränkt noch sind große Aktienportfolios ausgeschlossen. Praktisch dürften die Fälle des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG jedoch einerseits deutlich zahlreicher sein und andererseits pro Fall durchschnittlich mehr Objekte umfassen. Zu nennen ist insbesondere die Überführung von Umlaufvermögen in ständiger Lieferbeziehung zu

⁴⁵⁹ Auch der EuGH betont zumeist die Kombination beider Instrumente, vgl. etwa: Urte. v. 28.01.1992, C-204/90 (Bachmann), Slg. 1992, I-249, Rz. 18; Urte. v. 28.10.1999, C-55/98 (Vestergaard), Slg. 1999, I-7641, Rz. 26; Urte. v. 18.12.2007, C-101/05 („A“), n.n.v., Rz. 58.

⁴⁶⁰ A.A.: *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 175 f.; *ders.*, DStZ 2007, 235 (245).

⁴⁶¹ Richtlinie 77/779/EWG v. 19.12.1977, ABl. 1977 L 336, 15. Die Amtshilferichtlinie wurde bereits 1977 zur Verstärkung der Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen innerhalb der Gemeinschaft erlassen und in Deutschland durch das EG-Amtshilfe-Gesetz (EGAHiG) umgesetzt.

⁴⁶² Vgl. EuGH, Urte. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 52. Siehe C.II.

⁴⁶³ Vgl. statt vieler: *Schön*, StbJb 2003/2004, 27 (33); *Hey*, StuW 2005, 317 (323).

⁴⁶⁴ BT-Drs. 16/2710, S. 26. Vgl. auch BT-Drs. 16/2934, S. 1.

⁴⁶⁵ Siehe zum Anerkennungsgrundsatz C.I.3.a) und D.I.3.d)bb).

Vertriebsbetriebsstätten.⁴⁶⁶ Gegenüber § 6 Abs. 5 AStG besteht daher ein materieller Unterschied. Im Folgenden ist zu prüfen, ob das Verfahren der Amtshilferichtlinie eine geeignete Kontrolleffektivität im Massenverfahren sicherstellen kann. Zuvor ist jedoch zu untersuchen, ob der EuGH überhaupt eine derartige Differenzierung zulassen würde.

(1) Die Möglichkeit der sachverhaltsbezogenen Differenzierung bei Verweis auf die Amtshilferichtlinie

In der Mehrzahl der Fälle verwies der EuGH mehr oder weniger pauschal auf die Amtshilferichtlinie, ohne deren Eignung im konkret vorliegenden Fall einer näheren Prüfung zu unterziehen.⁴⁶⁷ Dies interpretiert *Aßmann* dahingehend, dass es Aufgabe der Mitgliedstaaten sei, das Funktionieren der Richtlinie sicherzustellen.⁴⁶⁸ Zwar würde auf diesem Wege den Grundfreiheiten das größtmögliche Gewicht verliehen, diese Ansicht vernachlässigt jedoch, dass das mitgliedstaatliche Interesse an einer wirksamen steuerlichen Kontrolle ein anerkanntes legitimes Ziel des Allgemeininteresses ist. So lässt sich die weite Interpretation von *Aßmann* auch nicht mehr der neueren Rechtsprechung entnehmen. Seit der Rs. *Vestergaard*⁴⁶⁹ hat der EuGH in zahlreichen Urteilen⁴⁷⁰ untersucht oder zumindest festgestellt, dass die Amtshilferichtlinie *im konkreten Fall* einen Informationsaustausch ermöglicht. Auch die Rs. „A“⁴⁷¹ zeigt, dass eine sachverhaltsbezogene Differenzierung geboten ist.⁴⁷² Dort kam es bei Nicht-Anwendbarkeit der Richtlinie im Drittstaatenfall auf die konkrete Ausgestaltung anderer Amtshilfeabkommen an.

(2) Analyse der Eignung der Amtshilferichtlinie im Massenverfahren

Zur Sicherstellung einer geeigneten steuerlichen Kontrolle müsste die Amtshilferichtlinie im Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG anwendbar und deren Verwendung erforderlich sein und zudem die Beschaffung der notwendigen Informationen generell sowie speziell

⁴⁶⁶ Siehe dazu bereits B.II. sowie D.I.3.f)bb)(3). Vgl. auch *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 84 f.

⁴⁶⁷ Vgl. exemplarisch: EuGH, Urt. v. 28.01.1992, C-204/90 (Bachmann), Slg. 1992, I-249, Rz. 18; Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 52. Vgl. auch *Schön*, StbJb 2003/2004, 27 (33).

⁴⁶⁸ Vgl. *Aßmann*, Sitzverlegung, 2006, S. 178. Ebenso: *Eickmann*, Wegzug von Kapitalgesellschaften, 2007, S. 127.

⁴⁶⁹ EuGH, Urt. v. 28.10.1999, C-55/98 (Vestergaard), Slg. 1999, I-7641, Rz. 28: „Die Auskünfte, deren Einholung die Richtlinie 77/799 den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats erlaubt, sind aber gerade jene, die ihnen notwendig erscheinen, um den korrekten Betrag der Einkommensteuer [...] festzusetzen“.

⁴⁷⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 03.10.2002, C-136/00 (Danner), Slg. 2002, I-8147, Rz. 50; Urt. v. 26.06.2003, C-422/01 (Skandia und Ramstedt), Slg. 2003, I-6817, Rz. 43; Urt. v. 29.03.2007, C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2007, I-2647, Rz. 57; Urt. v. 27.09.2007, C-184/04 (Twh), Slg. 2007, I-7897, Rz. 36.

⁴⁷¹ EuGH, Urt. v. 18.12.2007, C-101/05 („A“), n.n.v., Rz. 60-64. Siehe dazu auch D.I.3.f)bb)(4). Bestätigt mit: Bschl. v. 23.04.2008, C-201/05 (CFC and Dividend), n.n.v., Rz. 92-96; Urt. v. 20.05.2008, C-194/96 (Orange European Smallcap Fund), n.n.v., Rz. 89. Vgl. zuvor bereits: Urt. v. 06.12.2006, C-446/04 (FII), Slg. 2006, I-11753, Rz. 171.

⁴⁷² Vgl. auch *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 84, dort Fn. 268.

im Massenverfahren ermöglichen. Nach Art. 1 Abs. 2, 3 ist die Richtlinie auf die deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer einschließlich den Veräußerungsgewinnen anwendbar. Die Amtshilfe ist gegenüber inländischen Ermittlungsmöglichkeiten subsidiär.⁴⁷³ Sie ist in diesem Fall jedoch erforderlich, weil die Informationen nur auf diesem Weg sicher zu beschaffen sind.⁴⁷⁴ Dazu stehen nach Art. 2-4 der Amtshilferichtlinie drei Verfahrenswege offen: Auskünfte auf Ersuchen, die Inanspruchnahme von Auskünften (sog. „spontane Auskunft“) sowie ein kontinuierlicher Auskunftsaustausch. Obwohl der EuGH wie so häufig auch in der Rs. „N“ von „Auskünfte ersuchen“ spricht,⁴⁷⁵ stellt im Fall der Steuerstundung nur die Spontanauskunft einer ausländischen Behörde ein geeignetes, zumindest ressourcenschonendes Verfahren dar. Die Behörden würden beiderseits in unnötiger Weise belastet, wenn Deutschland jährliche Kontrollanfragen stellen müsste, um von der Realisation eines bestimmten Wirtschaftsguts zu erfahren.⁴⁷⁶ Effizienter ist die einmalige Mitteilung des Sachverhalts an die ausländische Behörde, die dann bei späterer Realisation eine Spontanauskunft erteilt. Der Inhalt der Auskunft unterliegt nach Art. 1 Abs. 1 der Amtshilferichtlinie keinen Beschränkungen, solange die Auskunft zur Steuerfestsetzung geeignet ist. Somit ist die Richtlinie grundsätzlich geeignet, die notwendigen Informationen einzuholen.

Es bleibt zu klären, ob sie auch ein für zahlreiche Auskünfte taugliches Verfahren vorsieht: Erschwerend wirkt sich aus, dass kein direkter Austausch zwischen den veranlagenden Behörden stattfindet, sondern die jeweiligen Finanzministerien als Koordinationsstellen zwischengeschaltet sind.⁴⁷⁷ § 1a Abs. 2 EGAHiG⁴⁷⁸ sieht eine Delegation auf Landesbehörden nur in Einzelfällen vor. Dieser in beiden Ländern zusätzliche Dienstweg, soll eine Überprüfung des Datenschutzes⁴⁷⁹ und der ggf. bestehenden Anhörungspflicht⁴⁸⁰ des Steuerpflichtigen garantieren.⁴⁸¹ Dabei bleibt völlig unklar, wie die Steuerstundung gesichert werden könnte, wenn ein Mitgliedstaat die Auskunft unter

⁴⁷³ Siehe Art. 2 Abs. 1 Satz 2 der Amtshilferichtlinie 77/779/EWG v. 19.12.1977, ABl. 1977 L 336, 15. Vgl. auch *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 9-11 (Stand: 04.2006); *Söhn*, in: *H/H/S*, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 236 f. (Stand: 11.2005).

⁴⁷⁴ Mitwirkungspflichten reichen gerade nicht aus, siehe D.I.3.f)aa).

⁴⁷⁵ Vgl. EuGH, Urte. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 52 m.w.N.

⁴⁷⁶ Insofern von „Anfragen ins Blaue“ sprechend: *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 179.

⁴⁷⁷ Siehe Art. 1 Abs. 1, 5 der Amtshilferichtlinie 77/779/EWG v. 19.12.1977, ABl. 1977 L 336, 15.

⁴⁷⁸ EG-Amtshilfe-Gesetz v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436, 2441, zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

⁴⁷⁹ Siehe Art. 7 f. der Amtshilferichtlinie 77/779/EWG v. 19.12.1977, ABl. 1977 L 336, 15.

⁴⁸⁰ Das Erfordernis der Anhörungspflicht ergibt sich nicht zwingend aus der Richtlinie selbst, sondern für Deutschland – als Ausprägung des Gebots des effektiven Rechtsschutzes – aus § 2 Abs. 3 Satz 2 EGAHiG. Vgl. *Schaumburg*, Int. StR, 2. Aufl., 1998, Rz. 19.34; *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 53 (Stand: 04.2006); *Söhn*, in: *H/H/S*, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 239 (Stand: 11.2005).

⁴⁸¹ Vgl. *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 50, 66 (Stand: 04.2006).

Berufung auf den Datenschutz verweigern würde. Der Dienstweg und die zusätzlichen Prüfungserfordernisse verdeutlichen, dass die Durchführung eines Massenverfahrens allenfalls mit ganz erheblichem Personaleinsatz durchführbar wäre. Zum Zweck des Informationsaustauschs existiert zudem kein europaweit einheitliches IT-System, was selbst die Kommission implizit als Problem identifiziert hat.⁴⁸² Diese konzeptionellen Defizite der Amtshilferichtlinie führen bereits jetzt dazu, dass ein Auskunftsverfahren zwischen Deutschland und Polen bis zu zwei Jahre in Anspruch nehmen kann.⁴⁸³ Dies alles zeigt, dass die Amtshilferichtlinie konzeptionell – wie es bereits im fünften Erwägungsgrund heißt – nur auf „Auskünfte in Einzelfällen“ ausgerichtet ist.⁴⁸⁴ In diesen Einzelfällen ist sie im Fall der Steuerstundung entgegen der Ansicht der Bundesregierung⁴⁸⁵ und einiger Autoren⁴⁸⁶ jedoch nicht generell ungeeignet.⁴⁸⁷

(3) Sachverhaltsbezogene Differenzierung nach der Effektivität der steuerlichen Kontrolle

Im Folgenden sind daher die Sachverhalte im Rahmen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zu identifizieren, in denen die Amtshilferichtlinie aufgrund der schieren Anzahl der Übertragungen keine geeignete steuerliche Kontrolle gewährleisten kann. Dabei ist eine fallbezogene Abwägung der sich gegenüberstehenden Interessen der grundfreiheitlich geschützten Steuerpflichtigen und des deutschen Gesetzgebers vorzunehmen.⁴⁸⁸

Als problematisch wurde bereits die Überführung von Umlaufvermögen identifiziert.⁴⁸⁹ In zahlreichen Unternehmen dürften ständige Lieferbeziehungen an eine ausländische Vertriebsbetriebsstätte bestehen, die wiederum pro Fall typischerweise viele Objekte umfassen. Eine effektive steuerliche Kontrolle wäre daher kaum zu gewährleisten. Auf der anderen Seite treten im Fall von Umlaufvermögen nur geringe oder gar keine stillen

⁴⁸² Vgl. Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 7: „Die Kommission ist bereit, die Mitgliedstaaten bei der Prüfung des Spielraums für einen automatischen Informationsaustausch [...] zu unterstützen.“ Kritisch bereits zur rein deutschen Situation: *Seer*, Verhandlungen des 66. DJT, 2007, Q127 (Q159).

⁴⁸³ Vgl. *P. Fischer*, FR 2007, 361 (367).

⁴⁸⁴ Gleicher Ansicht: *Wettner*, Die Amtshilfe im Europäischen Verwaltungsrecht, 2005, S. 384; *P. Fischer*, FR 2007, 361 (366 f.); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 84.

⁴⁸⁵ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 26 f.; sowie BT-Drs. 16/2934, S. 1. Siehe bereits D.I.3.f)bb).

⁴⁸⁶ Vgl. *Dietrich*, Sitzverlegung, 2001, S. 239 f.; *P. Fischer*, FR 2004, 630 (633 f.); *Spengel/Braunagel*, StuW 2006, 34 (43); *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 177 u. 179; *Seer*, Verhandlungen des 66. DJT, Q127 (Q158). Zu weitgehend die Eignung in jedem Fall feststellend, u.a.: *Aßmann*, Sitzverlegung, 2006, S. 178, *Erkis*, Societas Europaea, 2006, S. 257 f.; *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 173 f.; *Eickmann*, Wegzug von Kapitalgesellschaften, 2007, S. 127; *Förster*, DB 2007, 72 (75).

⁴⁸⁷ Vgl. mit allgemeiner Kritik auch: BFH, Urt. v. 21.09.2005, II R 56/03, BStBl. II 2005, 875, Rz. 22.

⁴⁸⁸ Vgl. *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 83 f. Siehe zur Interessenabwägung C.I.3.a).

⁴⁸⁹ Siehe D.I.3.f)bb).

Reserven auf, die definitionsgemäß binnen eines Jahres realisiert werden.⁴⁹⁰ Die Liquiditätsnachteile der Steuerpflichtigen wären marginal. In Anbetracht dessen ist die nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG vorgenommene Sofortbesteuerung von Umlaufvermögen verhältnismäßig, sofern die Möglichkeit einer Korrektur für Wertminderungen⁴⁹¹ und innerhalb des einen Jahres nicht veräußertes Umlaufvermögen besteht.⁴⁹²

Im Fall von Anlagevermögen fällt die Abwägung hingegen anders aus. Denn dieses wird gewöhnlich weder in ständiger Lieferbeziehung noch pro Fall in großer Zahl überführt. Zudem bestehen tendenziell höhere stille Reserven, die bei abnutzbarem Anlagevermögen häufig durch die Abschreibung, bei nicht abnutzbarem Anlagevermögen hingegen durch Wertsteigerungen entstehen. Weil die Veräußerung häufig erst Jahre später stattfindet, wären die Liquiditätsnachteile der grenzüberschreitend Tätigen ggf. erheblich. Die Zahl der Verfahren dürfte auch noch administrierbar sein. Folglich überwiegt hier das Interesse der Steuerpflichtigen an der Geltendmachung der Grundfreiheiten. Problematisch könnten sich nach *Englisch*⁴⁹³ jedoch die Fälle der Aufgabe der inländischen Betriebsstätte eines gebietsfremden Unternehmens erweisen, in denen pro Fall typischerweise Anlagevermögen in großer Zahl überführt wird. In Anbetracht der großen Liquiditätsnachteile sei eine Stundungsregelung wie § 4g EStG ein angemessener Kompromiss. Dies kann jedoch nicht überzeugen: Es trüge wohl kaum zur Systemgerechtigkeit des Steuerrechts bei, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger, der eine Betriebsstätte auflöst, rätierlich gem. § 4g EStG besteuert wird, während ein anderer, der ggf. sogar mehr Anlagevermögen überführt, seine Betriebsstätte aber beibehält, die volle Steuerstundung genießt. Dies würde eine Behinderung speziell des „Wegzugs“ einer Betriebsstätte darstellen, die gegen den Kern der primären Niederlassungsfreiheit verstieße. Zwar ist es richtig, dass pro Fall der Aufgabe der letzten inländischen Betriebsstätte Anlagevermögen in großer Zahl übertragen wird, der Fall selbst dürfte jedoch nur selten auftreten. Folglich überwiegen die grundfreiheitlichen Interessen der Steuerpflichtigen gegenüber den hier noch lösbaren administrativen Schwierigkeiten.

Im Fall des Anlagevermögens erkennt Deutschland zudem durch § 4g Abs. 2 Satz 2 Nr. 1-3 EStG an, dass die Informationsbeschaffung zumindest bei unbeschränkt Steuerpflichtigen möglich ist. Die Nr. 1-3 sehen die Auflösung des Ausgleichspostens zum

⁴⁹⁰ Vgl. auch *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 177; *Kessler/Winerhalter/Huck*, DStR 2007, 133 (134); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 84.

⁴⁹¹ Vgl. *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 85.

⁴⁹² Vgl. *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 177; ferner: *ders.*, DStZ 2007, 235 (245).

⁴⁹³ Vgl. *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 85 f.

Zeitpunkt einer (Ersatz-)Realisation im Ausland vor. Folglich könnte sich Deutschland vor dem EuGH nicht mit der Unmöglichkeit der Informationsbeschaffung über Mitwirkungspflichten und Amtshilfe⁴⁹⁴ verteidigen. Mit der Nicht-Anwendbarkeit des § 4g Abs. 1 EStG auf Umlaufvermögen wird somit eine EG-rechtskonforme Wertung vorgenommen – nicht jedoch mit dem Ausschluss von beschränkt Steuerpflichtigen.⁴⁹⁵

(4) Modifikation der Interessenabwägung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in den EWR-Raum

Die vorgenommene Interessenabwägung verschiebt sich, wenn Wirtschaftsgüter in die Betriebsstätte eines der EWR-Staaten Norwegen, Island oder Liechtenstein überführt werden. Zwar ist die praktische Bedeutung dieser Konstellation eher gering, der Fall weist jedoch die bemerkenswerte Besonderheit auf, dass bei Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinien nicht gelten.⁴⁹⁶ Aus diesem Grund hat der EuGH in einem insofern vergleichbaren Drittstaatenfall, in dem die Kapitalverkehrsfreiheit galt, in der Rs. *FII*⁴⁹⁷ eine höhere Gewichtung der Rechtfertigung durch administrative Belange zugelassen. In der Rs. „*A*“⁴⁹⁸ konkretisierte er dies dahingehend, dass eine Rechtfertigung möglich ist, wenn ein notwendiges Amtshilfeersuchen auch nicht über die entsprechenden Klauseln in Steuerabkommen garantiert ist.

Während die DBA mit Norwegen und Island⁴⁹⁹ einen derartigen Informationsaustausch im Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ermöglichen,⁵⁰⁰ besteht mit Liechtenstein überhaupt kein DBA. In diesem Fall gewinnt die Rechtfertigung aufgrund der steuerlichen Kontrolle an Gewicht.⁵⁰¹ Die Kommission will in einem derartigen Fall eine Sofortversteue-

⁴⁹⁴ Zwar sieht § 4g EStG in den Abs. 4, 5 explizit nur Mitwirkungspflichten vor. Ein Amtshilfeverfahren ist jedoch über § 117 AO und das EGAHiG jederzeit möglich.

⁴⁹⁵ Nach unzutreffender Ansicht von *Schwenke*, DSz 2007, 235 (245), wäre § 4g EStG aufgrund des Vorteilsausgleichs durch die höhere Abschreibung gar insgesamt verhältnismäßig. Siehe dazu E.II.

⁴⁹⁶ Vgl. Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 10 f. Siehe auch Art. 36 des EWR-Vertrages.

⁴⁹⁷ EuGH, Urt. v. 06.12.2006, C-446/04 (*FII*), Slg. 2006, I-11753, Rz. 170 f.

⁴⁹⁸ EuGH, Urt. v. 18.12.2007, C-101/05 („*A*“), n.n.v., Rz. 63. Vgl. auch: Bschl. v. 23.04.2008, C-201/05 (*CFC and Dividend*), n.n.v., Rz. 92-96; Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 10 f.

⁴⁹⁹ Hier ist anzumerken, dass nur Art. 27 des DBA Norwegen eine Beitreibungshilfe ermöglicht, das isländische DBA hingegen nicht, vgl. *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, 2008, Art. 26, Rz. 11; *Stein*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 2007, S. 138. Im Fall Islands könnte daher eine Sicherheitsleistung verlangt werden, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig wegzieht. Siehe dazu unten mit Fn. 504.

⁵⁰⁰ Zwar ist es im Fall der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen strittig, ob entsprechende Auskünfte zur Durchführung des DBA zählen, vgl. *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, 2008, Art. 26, Rz. 52 m.w.N.; *Schaumburg*, Int. StR, 2. Aufl., 1998, Rz. 19.69. Es kann jedoch dahingestellt bleiben, ob sich diese Problematik auch bei unselbstständigen Unternehmensteilen stellt. Denn beide DBA sehen jeweils in Art. 26 Abs. 1 einen Informationsaustausch auch für Fälle außerhalb des DBAs vor (sog. „große Auskunftsklausel“).

⁵⁰¹ A.A.: *Stein*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 2007, S. 141 f.

zung zulassen.⁵⁰² Im Fall von Anlagevermögen ist § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG jedoch nicht gerechtfertigt, weil eine zeitlich gestreckte Besteuerung – wie der im EWR-Fall allerdings nicht anwendbare § 4g EStG⁵⁰³ – ein milderes, zur steuerlichen Kontrolle gleich geeignetes Mittel darstellt. Während die grundfreiheitlichen Interessen der Steuerpflichtigen auf diese Weise besser geschützt werden, wäre gleichzeitig das fiskalische Interesse der Mitgliedstaaten gewahrt. Denn der Barwert einer etwa über fünf bis zehn Jahre gestreckten Besteuerung dürfte in etwa dem durchschnittlichen zu erwartenden Barwert vergleichbarer Inlandssachverhalte entsprechen. Die Steuervollstreckung wäre solange gewährleistet, wie der Steuerpflichtige aufgrund des Stammhauses oder einer Betriebsstätte im Inland für die deutschen Behörden greifbar bleibt. Zieht er aus Deutschland weg, kann von ihm, mangels der Möglichkeit der grenzüberschreitenden Beitreibungshilfe, eine Sicherheitsleistung verlangt werden.⁵⁰⁴

4. Zwischenergebnis zur Prüfung anhand der Niederlassungsfreiheit

Die Prüfung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG anhand der Niederlassungsfreiheit hat ergeben, dass die Grundfreiheit im Regelfall anwendbar ist und die Norm sowohl eine Diskriminierung des grenzüberschreitend tätigen, unbeschränkt Steuerpflichtigen, als auch des beschränkt Steuerpflichtigen bewirkt. Beide Diskriminierungen sind nur teilweise durch die zwingenden Gründe des Allgemeininteresses der wirksamen steuerlichen Kontrolle und der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt: So kann die Sofortbesteuerung von Umlaufvermögen mit ganz erheblichen administrativen Schwierigkeiten begründet werden, die bei einer Steuerstundung in einem derartigen Massenverfahren durch die nur auf Einzelfälle ausgerichtete Amtshilferichtlinie auftreten würden. Diese Rechtfertigung wird jedoch nur möglich, weil zugleich die Liquiditätsnachteile, die die Ausübung der Niederlassungsfreiheit behindern, gering ausfallen. Dies ist bei Transfer von Anlagevermögen anders, das zudem typischerweise in geringerer, noch durch die Amtshilfe verwaltbarer Anzahl übertragen wird. Hier wäre eine zins- und voraussetzungslose Steuerstundung das mildere, gleich geeignete Mittel –

⁵⁰² Vgl. Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 10 f.

⁵⁰³ Siehe § 4g Abs. 1 EStG. *Hoffmann* will dessen Anwendungsbereich qua primärrechtlicher Auslegung entsprechend erweitern, überschreitet dabei jedoch die Wortlautgrenze der Auslegung. Vgl. *Hoffmann*, DB 2007, 652 f.; *ders.*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG, § 4g, Rz. 10 (Stand: 05.2007). Siehe auch B.IV.

⁵⁰⁴ Vgl. insofern die Zulässigkeit der Sicherheitsleistung bei Nichtanwendbarkeit der Beitreibungsrichtlinie im EuGH, Urt. v. 21.11.2002, C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 57. Siehe auch C.II.

auch gegenüber § 4g EStG.⁵⁰⁵ Dessen Konzept der zeitlich gestreckten Besteuerung könnte jedoch bei Überführung von Anlagevermögen in den EWR-Staat Liechtenstein Anwendung finden, bei dem entgegen anderen EWR-Staaten kein DBA besteht, das ein mit der Richtlinie vergleichbares Amtshilfeverfahren ermöglichen würde.

Die Verhältnismäßigkeitsprüfung hat gezeigt, dass die in der Rechtsprechung des EuGH sich vorsichtig anbahnende Tendenz,⁵⁰⁶ administrative Belange der Mitgliedstaaten stärker zu berücksichtigen, konsequent fortzusetzen ist,⁵⁰⁷ insbesondere wenn andernfalls zugleich die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gefährdet würde. Dies stellt gleichzeitig eine Abkehr von der Rechtsprechung dar, dass administrativer Mehraufwand keine Rechtfertigung begründen könne.⁵⁰⁸ Denn das Amtshilfeverfahren wäre auch im Fall von Umlaufvermögen bei ganz erheblichem Personaleinsatz theoretisch durchführbar. Dies darf jedoch nicht dazu führen, dass sich Mitgliedstaaten durch einen geringen Einsatz in der Verwaltung von ihrer Verpflichtung zur Achtung der Grundfreiheiten exkulpieren können. Eine Rechtfertigung kann nur dort begründet werden, wo die Amts- und Beitreibungsrichtlinien die Besteuerung aufgrund *konzeptioneller* Defizite nur mit – im Vergleich zum grundfreiheitlichen Interesse der Steuerpflichtigen – unverhältnismäßig hohem Aufwand sicherstellen könnten. Unter Beachtung des in Art. 3 Abs. 1 lit. c, 14 Abs. 2 EG verankerten Binnenmarktzieles ist eine Rechtfertigung aufgrund steuerlicher Kontrolle von diesen weiterhin strengen Voraussetzungen abhängig zu machen.⁵⁰⁹ Rechtfertigungspotential besteht insbesondere bei administrativen Massenverfahren, in denen die Amtshilferichtlinie kein geeignetes Instrument darstellt. Zur weiteren Verwirklichung eines Binnenmarktes könnte diese

⁵⁰⁵ Eine derartige gestreckte Besteuerung wie § 4g EStG bzgl. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG generell für EG-rechtskonform haltend: *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (245); bzgl. des Wegzugs von Unternehmen: *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl., 2005, S. 117.

⁵⁰⁶ Siehe dazu D.I.3.f)bb)(1).

⁵⁰⁷ Ebenfalls kritisch zum pauschalen Verweis auf die Richtlinien: *Dietrich*, Sitzverlegung, 2001, S. 239 f.; *Schön*, StbJb 2003/2004, 27 (34 u. 66); *P. Fischer*, FR 2004, 630 (633 f.); *ders.*, FR 2005, 457 (465 u. 467); *ders.*, FR 2007, 361 (366 f.); *Hey*, StuW 2005, 317 (323); *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 179; *ders.*, DStZ 2007, 235 (246); *Spengel/Braunagel*, StuW 2006, 34 (43); *Seer*, Verhandlungen des 66. DJT, Q127 (Q158); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 84 m.w.N.

⁵⁰⁸ Siehe dazu C.I.3.b)bb). Vgl. EuGH, Urt. v. 04.03.2004, C-334/02 (Kommission/Frankreich), Slg. 2004, I-2229, Rz. 29; Urt. v. 15.07.2004, C-315/02 (Lenz), Slg. 2004, I-7063, Rz. 48.

⁵⁰⁹ Vgl. insofern GA *Colomer*, SchlA v. 16.10.2003, C-334/02 (Kommission/Frankreich), Slg. 2004, I-2229, Rz. 30: „[D]er Grundsatz der Verhältnismäßigkeit [steht] dem entgegen, dass bloße Schwierigkeiten in der Verwaltung als absolute Gründe angeführt werden, die eine diskriminierende Behandlung rechtfertigen sollen, die, da sie gegen die erwähnten Freiheiten verstößt, nur dann zulässig sein könnte, wenn *erhebliche Argumente* für sie sprächen.“ [Hervorhebungen nur hier].

jedoch durch eine gemeinsame Änderungsrichtlinie auf die Bewältigung derartiger Anforderungen ausgerichtet werden.⁵¹⁰

II. Die Kapitalverkehrsfreiheit

§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG könnte nicht nur in die Niederlassungs-, sondern auch in die Kapitalverkehrsfreiheit eingreifen. Besondere Relevanz hat dabei die Frage, ob auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in die Betriebsstätte eines Drittstaates grundfreiheitlich geschützt wird. Zunächst ist aber auf Grundlage der unter C.I.1.b) aufgestellten Kriterien zu prüfen, ob der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet ist.

Die Kapitalverkehrsfreiheit erfasst unter anderem Direktinvestitionen und Transfers in Zusammenhang mit der Niederlassung.⁵¹¹ Die Kapitalverkehrsrichtlinie beschreibt Direktinvestitionen als „Investitionen jeder Art [...] zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen [Kapitalgeber und -nehmer]“.⁵¹² Bei Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens liegt eine Sachkapitalinvestition vor. Damit wird regelmäßig die Ausstattung einer Betriebsstätte bei Gründung oder Erweiterung bezweckt,⁵¹³ wodurch eine dauerhafte und direkte Beziehung zwischen den zwei Unternehmensteilen entsteht.⁵¹⁴ Letzteres kann bei Überführung von Umlaufvermögen jedoch nicht angenommen werden.⁵¹⁵ Hierbei fehlt es an einem Investitionsmotiv. Das bestimmende Motiv ist vielmehr der Handel zum Weitervertrieb im gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Folgt man jedoch dem von der überwiegenden Literatur vertretenen Begriff des Kapitalverkehrs, als jede (Wert-)Übertragung von Geld- oder Sachkapital,⁵¹⁶ fällt die Überführung von Umlaufvermögen zur Weiterveräußerung in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit. Den Art. 56 ff. EG ist kein generelles Erfordernis eines Investitionsmotivs zu entnehmen. Im Vordergrund steht das Transfermotiv, das bei Überführung von Anlage- und Umlaufvermögen glei-

⁵¹⁰ Dazu müsste gleichzeitig eine Mindestharmonisierung des Datenschutzes gewährleistet werden, so dass ein direkter Informationsaustausch zwischen den veranlagenden Behörden ohne zusätzlichen Dienstweg ermöglicht wird. Gleichzeitig wäre ein europaweit einheitliches IT-System zu implementieren, das den Informationsaustausch sowie die Informierung des Steuerpflichtigen automatisiert und als Schnittstelle zwischen den nationalen Systemen agiert. Die praktischen Umsetzungsschwierigkeiten sowie die zu erwartenden Widerstände einzelner Mitgliedstaaten, die Verwaltung derart zu modernisieren und zu vereinheitlichen, dürften jedoch kaum zu überwindende Hürden darstellen.

⁵¹¹ Siehe Art. 57 Abs. 1 EG; siehe zudem C.I.1.c).

⁵¹² Richtlinie 88/361/EWG v. 24.06.1988, ABl. 1988 Nr. L 178, 5, Anhang I.

⁵¹³ Siehe dazu bereits B.II.3.

⁵¹⁴ Mit gleichem Ergebnis: *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 171 f.; *Schönfeld*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB*, 2006, Rz. 11.2, 11.6.

⁵¹⁵ A.A. ist *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 172, der den Begriff der Direktinvestition „im weitesten Sinne“ verstehen will.

⁵¹⁶ Siehe C.I.1.b) mit Fn. 149.

chermaßen vorliegt. Somit ist die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet.⁵¹⁷

Im Folgenden soll danach unterschieden werden, ob neben der Kapitalverkehrs- auch die Niederlassungsfreiheit anwendbar ist. Dies ist für § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zu bejahen, wenn die Betriebsstätte wie im Regelfall eine Niederlassung darstellt.⁵¹⁸ In einem rein europäischen Sachverhalt entfalten beide Grundfreiheiten einen konvergenten Schutzbereich. In diesem Fall hat der EuGH zumeist nur die sachnächste Grundfreiheit geprüft und auf die Prüfung weiterer verzichtet.⁵¹⁹ Im Drittstaatenfall geht der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit jedoch über den der Niederlassungsfreiheit hinaus.⁵²⁰ Hierbei ist gesondert zu untersuchen, ob die Kapitalverkehrsfreiheit nach den Grundsätzen der EuGH-Rechtsprechung verdrängt wird. Daraufhin soll auf die seltenen Fälle der alleinigen Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit eingegangen werden.

1. Die Konkurrenz zur Niederlassungsfreiheit im Drittstaatensachverhalt

Nach der jüngeren Rechtsprechung wird die Kapitalverkehrsfreiheit verdrängt, wenn deren Beschränkung die unvermeidliche Konsequenz einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist. Dabei ist auf den Gegenstand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG einzugehen. Stellt danach eine Norm auf eine Beteiligung ab, die einen sicheren Einfluss auf die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ermöglicht, fällt sie ausschließlich in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit und verdrängt die Kapitalverkehrsfreiheit.⁵²¹ § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG stellt auf Betriebsstätten ab. Nach der Ansicht des EuGH wurde in der Rs. *Lidl Belgium*⁵²² die Kapitalverkehrsfreiheit verdrängt, weil im *konkreten Fall* eine beherrschende Beteiligung an einer Betriebsstätte bestand. Dies widerspricht jedoch den anderen Urteilen, die auf den Gegenstand der Norm abstellen (s.o.), und kann auch inhaltlich nicht überzeugen: Denn würde man auf den konkreten Sachverhalt abstellen, ergäbe sich die unbillige Konsequenz, dass ein Minderheitsgesell-

⁵¹⁷ Mit gleichem Ergebnis: Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 11; *Körner*, IStR 2006, 109 (110); *Förster*, DB 2007, 72 (75); *Seitz*, Intertax 2008, 44 (50). Für die Rechtslage vor dem SESStEG, vgl. u.a.: *Buciek*, in: Piltz/Schaumburg, Int. Betriebsstättenbesteuerung, 2001, S. 43 (50 f.); *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (208); sowie die Autoren in Fn. 514.

⁵¹⁸ Siehe D.I.1.

⁵¹⁹ Besonders deutlich: EuGH, Urt. v. 18.11.1999, C-200/98 (X AB, Y AB), Slg. 1999, I-8261, Rz. 30; Urt. v. 11.12.2003, C-364/01 (Barbier), Slg. 2003, I-1503, Rz. 75.

⁵²⁰ Siehe C.I.1.b) und c).

⁵²¹ Siehe C.I.1.c). Vgl. EuGH, Urt. v. 24.05.2007, C-157/05 (Holböck), Slg. 2007, I-4051, Rz. 22; Bschl. v. 10.05.2007, C-492/04 (Lasertec), Slg. 2007, I-3775, Rz. 21-25; Urt. v. 13.03.2007, C-524/04 (Thin Cap), Slg. 2007, I-2107, Rz. 31, 33 f.; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (Burda), n.n.v., Rz. 68 m.w.N.

⁵²² EuGH, Urt. v. 14.02.2008, C-414/06 (Lidl Belgium), n.n.v., Rz. 15 f.

schafter im Drittstaatenkontext durch den alleinigen Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit besser gestellt würde als ein Mehrheitsgesellschafter.⁵²³

Im Beschluss zur Rs. *Stahlwerk Ergste Westig*⁵²⁴ stellte der EuGH auf die streitige Norm ab,⁵²⁵ der mit Art. 5 OECD-MA identische Betriebsstättenbegriff des Art. 5 DBA USA-Deutschland. Danach ist eine Betriebsstätte „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“ Der EuGH sah darin das Erfordernis einer Beteiligung mit sicherem Einfluss auf die Geschäftstätigkeit. Eine solche Voraussetzung kann der Vorschrift jedoch nicht entnommen werden, zumal eine Betriebsstätte beliebig vielen Teilhabern gehören kann.⁵²⁶ Dies hat jedoch nicht zwingend zur Folge, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nun im Drittstaaten Sachverhalt Anwendung findet.⁵²⁷

In der Rs. *A und B*⁵²⁸ verdrängte die Niederlassungs- die Kapitalverkehrsfreiheit, ähnlich wie in der Rechtsprechung zur Dienstleistungsfreiheit,⁵²⁹ weil die streitige Norm vorwiegend die Niederlassungsfreiheit betraf. Auch in der Rs. *Holböck*⁵³⁰ prüfte der EuGH nach der Feststellung, dass die Norm auch Minderheitsanteile erfasst, allgemein die Nähe der Norm zu einer der Grundfreiheiten. Im Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG werden die Überführungen von Wirtschaftsgütern in diskriminierender Weise behandelt, die eine ausländische Betriebsstätte als Ziel haben. Wird ein Wirtschaftsgut bloß ins Ausland transportiert, ohne einer Betriebsstätte zugeordnet zu werden, scheidet eine Sofortbesteuerung aus. Wird es an eine im Ausland ansässige Person veräußert und geliefert, werden die stillen Reserven wie im inländischen Fall realisiert. In beiden Fällen wird der Transfer von Sachkapital folglich nicht diskriminiert. Nur derjenige Transfer, der in eine ausländische Betriebsstätte (Niederlassung) erfolgt, wird in diskriminierender Weise sofort besteuert. Die damit einhergehende Diskriminierung der zugehörigen Kapitalströme ist jedoch nur die unvermeidliche Konsequenz der Beschränkung der

⁵²³ Vgl. *Schönfeld*, DB 2007, 80 (81); *ders.*, IStR 2007, 443. Hingegen auf den konkreten Sachverhalt abstellend: BMF v. 21.03.2007, BStBl. I 2007, 302; *Hahn*, DStZ 2007, 201 (212).

⁵²⁴ EuGH, Bschl. v. 05.11.2007, C-415/06 (*Stahlwerk Ergste Westig*), n.n.v., Rz. 15.

⁵²⁵ Ebenso: *Rehm/Nagler*, GmbHR 155 (156); a.A. *Sedemund/Laboranivitsch*, DStZ 2008, 414 (418). Dies ist zwar nicht eindeutig, die konkrete Situation wird aber nur argumentativ unterstützend verwandt.

⁵²⁶ Vgl. *Wassermeyer*, in: D/W, Art. 5 OECD-MA, Rz. 34 (Stand: 09.2000); *Görl*, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., 2008, Art. 5, Rz. 18.

⁵²⁷ Vgl. EuGH, Bschl. v. 10.05.2007, C-102/05 (A und B), Slg. 2007, I-3871, Rz. 25 f. Das Kriterium des sicheren Einflusses ist nicht das einzige: Vgl. *Schönfeld*, IStR 2007, 443; *Smit*, Intertax 2007, 252 (266), die das Kriterium als ein Beispiel bezeichnen. A.A. sind wohl *Rehm/Nagler*, GmbHR 2008, 155 (156); *dies.*, GmbHR 2008, 11 (12); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 16.

⁵²⁸ EuGH, Bschl. v. 10.05.2007, C-102/05 (A und B), Slg. 2007, I-3871, Rz. 23 ff.

⁵²⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 03.10.2006, C-452/04 (*Fidium Finanz*), Slg. 2006, I-9521, Rz. 48.

⁵³⁰ EuGH, Urt. v. 24.05.2007, C-157/05 (*Holböck*), Slg. 2007, I-4051, Rz. 23 f.

Niederlassungsfreiheit.⁵³¹ Folglich tritt die Kapitalverkehrsfreiheit hinter die Niederlassungsfreiheit zurück⁵³² und ist im Drittstaatenfall nicht weiter zu prüfen.⁵³³

2. Die Kapitalverkehrsfreiheit bei Ausschluss der Niederlassungsfreiheit

Verwendet man die Rechtsprechung zur Rs. *A und B*, ist zu klären, ob diese auch auf die Fälle der alleinigen Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit zu übertragen ist. Im Drittstaatenfall spricht vieles dafür. Ansonsten ergäbe sich wiederum die unbillige Konsequenz, dass ein Minderheits- gegenüber einem Mehrheitsgesellschafter aufgrund des alleinigen Schutzes der Kapitalverkehrsfreiheit besser gestellt werden würde.⁵³⁴

Fraglich ist, ob die Rechtsprechung auch auf den Binnenmarktfall zu übertragen ist. Dies würde für Minderheitsgesellschafter ggf. die Negierung jeglichen grundfreiheitlichen Schutzes im Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bedeuten. Zwar hat der EuGH in der Rs. *Burda*⁵³⁵ entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Binnenmarktfall verdrängt wird, wenn eine streitige Norm auf eine beherrschende Beteiligung abstellt. Diese Rechtsprechung ist jedoch nicht vergleichbar, weil sich in diesem Fall in der Regel gar nicht die Frage der alleinigen Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit stellt, da Minderheitsbeteiligungen von vornherein nicht unter die streitige Norm fallen. Bezüglich der Rechtsprechung in der Rs. *A und B*⁵³⁶ ist es kaum vorstellbar, dass der EuGH in Ansehung seiner überwiegend grundfreiheitsfreundlichen Rechtsprechungshistorie⁵³⁷ im Binnenmarktsachverhalt jeglichen grundfreiheitlichen Schutz ablehnen würde. Insgesamt spricht in diesem Fall vieles dafür, auf die Prüfung der Verdrängung einer Grundfreiheit zu verzichten⁵³⁸ und Binnenmarkt- und Drittstaatsverhältnisse schon auf Ebene des Schutzbereichs mit zweierlei Maß zu messen. Auf Rechtferti-

⁵³¹ Vgl. die Argumentation des EuGH zur Dienstleistungsfreiheit im Urt. v. 03.10.2006, C-452/04 (Fidium Finanz), Slg. 2006, I-9521, Rz. 48.

⁵³² Mit gleichem Ergebnis, jedoch ohne nähere Begründung: *Förster*, DB 2007, 72 (75); *Seitz*, Intertax 2008, 44 (50); offenbar a.A.: Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 11.

⁵³³ Vgl. zur Niederlassungsfreiheit: EuGH, Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 33; Urt. v. 13.03.2007, C-524/04 (Thin Cap), Slg. 2007, I-2107, Rz. 34; Bschl. v. 10.05.2007, C-102/05 (A und B), Slg. 2007, I-3871, Rz. 27; Bschl. v. 10.05.2007, C-492/04 (Lasertec), Slg. 2007, I-3775, Rz. 25; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (Burda), n.n.v., Rz. 72-74. Vgl. zur Dienstleistungsfreiheit: Urt. v. 03.10.2006, C-452/04 (Fidium Finanz), Slg. 2006, I-9521, Rz. 48 f.

⁵³⁴ Siehe D.II.1. Vgl. nochmals: *Schönfeld*, DB 2007, 80 (81); *ders.*, IStR 2007, 443.

⁵³⁵ EuGH, Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (Burda), n.n.v., Rz. 68-75.

⁵³⁶ EuGH, Bschl. v. 10.05.2007, C-102/05 (A und B), Slg. 2007, I-3871. Siehe dazu D.II.1.

⁵³⁷ Siehe A. mit Fn. 3. Vgl. auch *Hey*, StuW 2004, 193 (196); *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 1; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 7.

⁵³⁸ Vgl. die frühere Rechtsprechung: EuGH, Urt. v. 18.11.1999, C-200/98 (X AB, Y AB), Slg. 1999, I-8261, Rz. 30; Urt. v. 11.12.2003, C-364/01 (Barbier), Slg. 2003, I-1503, Rz. 75. Siehe auch D.II.

gungsebene wird dies bereits praktiziert.⁵³⁹ Möglich ist auch, dass der EuGH die Rechtsprechung, in der er mit der Nähe der Norm zu einer der Grundfreiheiten argumentiert,⁵⁴⁰ revidiert und in Zukunft nur noch auf den Gegenstand der Norm bezüglich des sicheren Einflusses auf die Geschäftstätigkeit abstellt. Dies würde zumindest im Fall von Minderheitsgesellschaftern die hier behandelten Abgrenzungsfragen lösen, setzte allerdings dem Gesetzgeber gleichzeitig Anreize, Normen auf wesentliche Beteiligungen zu begrenzen.

III. Die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung

Werden Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte zur Nutzung überlassen, werden nicht die gesamten stillen Reserven aufgedeckt, sondern Nutzungsentgelte abgerechnet.⁵⁴¹ Diese sind nur für grenzüberschreitend tätige, unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige, nicht aber von rein inländisch tätigen Steuerpflichtigen zu zahlen. Dadurch könnte wiederum ein Eingriff in die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit begründet sein.⁵⁴² Die diskriminierende Wirkung besteht jedoch nur im zusätzlichen Abrechnungsaufwand der Bewertung und Erklärung des Vorgangs.⁵⁴³ Denn die deutsche Steuer auf das Nutzungsentgelt mindert gleichzeitig den mit dem Wirtschaftsgut im Ausland erzielten Ertrag. Betrachtet man das Gesamtunternehmen, ist die Summe der zu zahlenden Steuern im grenzüberschreitenden und inländischen Fall identisch, sofern beide Staaten den gleichen Steuersatz anwenden. Ist der ausländische Steuersatz niedriger oder rechnet das Ausland die deutsche Steuer nicht an,⁵⁴⁴ kommt es zu einer Doppelbesteuerung. Diese könnte allenfalls durch das Beschränkungsverbot geschützt sein, weil sie erst durch den kumulativen Besteuerungszugriff der beiden Staaten entsteht.⁵⁴⁵ Der EuGH hat die Doppelbesteuerung jedoch mit der Rs. *Kerckhaert u. Morres* aus dem grundfreiheitlichen Schutzbereich ausgeklammert.⁵⁴⁶ Folglich bleibt es bei der Diskriminierung aufgrund des zusätzlichen Abrechnungsaufwands.

⁵³⁹ Siehe C.I.1.c). Vgl. EuGH, Urt. v. 18.12.2007, C-101/05 („A“), n.n.v., Rz. 58-60; Urt. v. 06.12.2006, C-446/04 (FII), Slg. 2006, I-11753, Rz. 171; Urt. v. 20.05.2008, C-194/96 (Orange European Smallcap Fund), n.n.v., Rz. 90.

⁵⁴⁰ Vgl. EuGH, Bschl. v. 10.05.2007, C-102/05 (A und B), Slg. 2007, I-3871, Rz. 25 f.; Urt. v. 24.05.2007, C-157/05 (Holböck), Slg. 2007, I-4051, Rz. 23 f. Siehe dazu D.II.1.

⁵⁴¹ Siehe zur sog. Nutzungsentnahme B.III.2.

⁵⁴² Siehe zur Anwendbarkeit dieser Grundfreiheiten D.I.1. und D.II.

⁵⁴³ Vgl. C.II. sowie EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 38.

⁵⁴⁴ Dies ist aufgrund der internationalen Unüblichkeit der Abrechnung des Nutzungsentgelts durchaus wahrscheinlich. Siehe dazu B.III.2.

⁵⁴⁵ Siehe D.I.2.c).

⁵⁴⁶ EuGH, Urt. v. 14.11.2006, C-513/04 (Kerckhaert u. Morres), Slg. 2006, I-10967, Rz. 20-23.

Dieser könnte jedoch mit der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden. Mit der fiktiven Nutzungsentnahme wird das Ziel verfolgt, Erträge, die aus der Nutzung von Wirtschaftsgütern und den darin enthaltenen, im Inland erwirtschafteten stillen Reserven fließen, auch im Inland der Besteuerung zuzuführen.⁵⁴⁷ Durch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wird somit eine am Territorialitätsprinzip orientierte Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse erzielt. Andernfalls könnte der Steuerpflichtige frei wählen, in welchem Staat er diese Erträge versteuert und auf diesem Weg die Aufteilung der Besteuerungsrechte gefährden.⁵⁴⁸ Deswegen ist § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auch zur Aufteilung geeignet. Fraglich ist jedoch, ob gegenüber dem zusätzlichen Abrechnungsaufwand ein milderer, gleich geeignetes Mittel in Betracht kommt.⁵⁴⁹ Dies ist zu verneinen: Die aus den stillen Reserven generierten Erträge können Deutschland nur zugerechnet werden, wenn deren Höhe festgestellt und der Finanzverwaltung erklärt wird. In Anbetracht des mitgliedstaatlichen Interesses an der Sicherstellung der Besteuerung inländischer stiller Reserven, erscheint der zusätzliche Abrechnungsaufwand auch als angemessen. Die mit § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG vorgenommene fiktive Nutzungsentnahme ist damit EG-rechtskonform.⁵⁵⁰

IV. Ergebnis: Teilweise EG-Rechtswidrigkeit des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG

Die Untersuchung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG hat ergeben, dass dieser teilweise EG-rechtswidrig ist. Die Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in eine ausländische Betriebsstätte tangiert sowohl die Niederlassungs-, als auch die Kapitalverkehrsfreiheit.⁵⁵¹ Sind wie im Regelfall beide Grundfreiheiten anwendbar, tritt die Kapitalverkehrsfreiheit nach der Rechtsprechung des EuGH hinter die Niederlassungsfreiheit zurück; ein grundfreiheitlicher Schutz scheidet im Drittstaatenfall folglich aus. Das Gleiche muss zur Herstellung von Systemkonsequenz⁵⁵² auch in den Fällen gelten, in denen nur die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar ist. Andernfalls könnte ein Minderheitsgesellschafter im Drittstaatenfall besser gestellt werden, als ein Mehrheitsgesellschafter. Beide Grundfreiheiten entfalten im Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG somit stets einen konvergenten Schutzbereich, der sich rein auf den Binnenmarkt erstreckt.

⁵⁴⁷ Siehe B.III.2. Vgl. zudem den Ansatz von Wassermeyer zum Transfer von Anlagevermögen: B.II.3.

⁵⁴⁸ Siehe D.I.3.d)aa) mit Fn. 433. Vgl. nochmals EuGH, Urte. v. 18.07.2007, C-231/05 (Oy AA), Slg. 2007, I-6373, Rz. 55 m.w.N.

⁵⁴⁹ Vgl. EuGH, Urte. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 49 f.

⁵⁵⁰ Ginge man im Fall der Nutzungsüberlassung von einer fiktiven Entnahme statt einer Nutzungsentnahme aus (siehe B.III.2.), wäre § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG unter Verweis auf D.I. und D.II. EG-rechtswidrig.

⁵⁵¹ Auf eine Prüfung der Dienstleistungsfreiheit wurde verzichtet. Siehe dazu bereits Fn. 347.

⁵⁵² Siehe dazu D.II.2.

Während die fiktive Entnahme bei einer endgültigen Überführung von Anlagevermögen gegen EG-Recht verstößt, kann die Sofortversteuerung von Umlaufvermögen mit den im Allgemeininteresse liegenden Zielen der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt werden.⁵⁵³

Die fiktive Nutzungsentnahme bei vorübergehender Überlassung eines Wirtschaftsguts ist zwar mit einem zusätzlichen und insofern diskriminierenden Aufwand bezüglich der Steuererklärung verbunden. Dieser ist jedoch erforderlich und in Anbetracht der dadurch gewährten Aufteilung der Besteuerungsrechte auch verhältnismäßig.

Zwar wurde § 4g EStG zur Herstellung der EG-Rechtskonformität eingeführt. Dieses Ziel wird jedoch in keinem Fall erreicht. Im Fall der endgültigen Überführung von Anlagevermögen stellt die zins- und voraussetzungslose Steuerstundung das mildere, gleich geeignete Mittel dar. Im Fall der Überführung in den EWR-Staat Liechtenstein wäre § 4g EStG zwar verhältnismäßig,⁵⁵⁴ ist jedoch nicht anwendbar.

⁵⁵³ Siehe dazu bereits das Zwischenfazit in D.I.4. sowie ausführlich D.I.3.f).

⁵⁵⁴ Die EG-Rechtskonformität hängt letztlich von der Zeit ab, über die die Besteuerung zeitlich gestreckt wird. Siehe dazu D.I.3.f)bb)(4) und D.I.4.

E. Alternative Lösungsansätze

Nach Feststellung der teilweisen EG-Rechtswidrigkeit des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sollen in diesem Teil der Arbeit alternative Lösungsansätze für die steuerliche Behandlung der endgültigen grenzüberschreitenden Überführung von Anlagevermögen gegenübergestellt werden.⁵⁵⁵ Diese müssen einerseits EG-Rechtskonformität durch die Gleichstellung der grenzüberschreitenden und inländischen Sachverhalte herstellen und andererseits das berechnete mitgliedstaatliche Interesse an einer Besteuerung der im Inland erwirtschafteten stillen Reserven achten. Die Lösungsansätze sind zudem an der Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz zu messen. So wäre die Nichtbesteuerung nur des grenzüberschreitenden Sachverhalts zwar EG-rechtskonform,⁵⁵⁶ verstieße jedoch gegen das in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁵⁵⁷ Zunächst soll das bereits in der Erforderlichkeitsprüfung thematisierte Steuerstundungskonzept⁵⁵⁸ näher erläutert werden, daraufhin die alternativen Konzepte der harmonisierten, zeitlich gestreckten Besteuerung, der Zeitwertbesteuerung und der Gewinnabgrenzung nach DBA.

I. Die zins- und voraussetzungslose Steuerstundung

Das Steuerstundungskonzept könnte auf der Besteuerung bei Steuerentstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG basieren.⁵⁵⁹ § 4g EStG wäre hin zu einer echten Stundung der Steuer bis zur Realisation auszubauen, ohne rätierlich zu besteuern. Um eine Gleichstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts herzustellen, müsste die Stundung automatisch und ohne die Forderung von Zinsen und Sicherheiten gewährt werden.⁵⁶⁰ Das Wirtschaftsgut wäre zum Zeitpunkt des Transfers zu bewerten und bei späterer Realisation im Ausland mit dem aktuellen deutschen Steuersatz zu besteuern.⁵⁶¹ Wertminderungen wären wie in Wegzugsfällen nach § 6 Abs. 6 AStG zu berücksichtigen.⁵⁶² Die Verwaltung und Vollstreckung des gestundeten Steueranspruchs könnte durch die

⁵⁵⁵ Die Überführung von Umlaufvermögen und die Überlassung von Anlagevermögen zur Nutzung sind hingegen bereits nach dem jetzigen Rechtsstand EG-rechtskonform, siehe D.I.4., D.III. u. D.IV. Siehe für Lösungsansätze bei Überführung von Umlaufvermögen nach Liechtenstein D.I.3.f)bb)(4).

⁵⁵⁶ Die Grundfreiheiten verbieten keine Besserstellung des grenzüberschreitend Tätigen. Siehe C.I.2.

⁵⁵⁷ Vgl. *Aßmann*, *SteuerStud* 2006, 131 (139). Vgl. auch B.I.1.

⁵⁵⁸ Siehe zur Prüfung als milderes, gleich geeignetes Mittel D.I.3.f). Siehe auch C.II. und C.III.

⁵⁵⁹ Vgl. *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, *DStZ* 2004, 855 (863); *Kessler/Huck*, *StuW* 2005, 193 (214).

⁵⁶⁰ Siehe C.II. sowie D.I.3.f). Siehe auch die Stundung in Wegzugsfällen gem. § 6 Abs. 5 AStG.

⁵⁶¹ Vgl. *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, *DStZ* 2004, 855 (865); *Ismar/Reimer/Rust*, *EWS* 2004, 207 (216); *Eckl*, *Wechsel*, 2006, S. 171; *Stewen*, *Zuzug und Wegzug*, 2007, S. 474.

⁵⁶² Siehe C.II., vgl. EuGH, *Urt. v. 07.09.2006*, C-470/04 („N^c“), *Slg.* 2006, I-7409, *Rz.* 37, 54.

Kombination aus den bereits beschriebenen einmaligen und jährlichen Mitwirkungspflichten sowie den Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinien gesichert werden.⁵⁶³

Dieses Stundungskonzept stünde mit dem in B.I. erläuterten Realisationsprinzip und dem Grundgesetz im Einklang. Denn der Aufschub der Besteuerung bis zur tatsächlichen Realisation entspricht einerseits dem Leistungsfähigkeitsprinzip,⁵⁶⁴ weil auf diesem Wege nur sichere, am Markt realisierte Werte erfasst werden. Andererseits wird eine Substanzbesteuerung entsprechend dem Gebot der eigentumschonenden Besteuerung⁵⁶⁵ vermieden. Durch die Sicherstellung der Besteuerung qua Mitwirkungspflichten sowie Amts- und Beitreibungshilfe entfällt auch im Verfassungsrecht die Erforderlichkeit, die stillen Reserven bei einem grenzüberschreitenden Transfer von Anlagevermögen ersatzweise zu realisieren.⁵⁶⁶ Denn die vor den Umsatzakt gezogene Besteuerung kann nunmehr nur noch die *ultima ratio* sein, wenn das Anlagegut die EG verlässt.⁵⁶⁷ Erst dann ist die vollständige und gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mehr gesichert.⁵⁶⁸ Die in B.I.2. vorgenommene Begründung von Ersatzrealisationstatbeständen bleibt damit weiterhin gültig, die Erforderlichkeit der Besteuerung wird jedoch von der Überschreitung der Grenzen Deutschlands auf die Grenzen der EG verschoben. Die Steuerstundung ist somit auch verfassungsrechtlich als milderer, gleich geeignetes und verhältnismäßiges Mittel anzusehen.⁵⁶⁹

Es ist jedoch verfassungsrechtlich bedenklich, dass der grenzüberschreitende Sachverhalt gegenüber dem inländischen besser gestellt wird, wenn der ausländische Betriebsstättenstaat einen *step-up* vorsieht und das überführte abnutzbare Anlagegut vom höheren Verkehrswert abschreibt.⁵⁷⁰ Dieser Vorteil wird aber durch die zusätzlichen Mitwirkungspflichten teilweise kompensiert. Das Gemeinschaftsrecht verbietet eine derartige Besserstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts hingegen grundsätzlich nicht.⁵⁷¹

⁵⁶³ Siehe zu den Mitwirkungspflichten D.I.3.f)aa). Zur Amtshilfe siehe D.I.3.f)bb).

⁵⁶⁴ Vgl. *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855 (863); *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (312 f.); *Schaumburg*, FS Wassermeyer, 2005, S. 411 (432); *Schaden*, in: Lüdicke, Europarecht, 2006, S. 89 (109 f.); *Stewen*, Zuzug und Wegzug, 2007, S. 471. Siehe auch B.I.1.

⁵⁶⁵ Siehe B.I.1.

⁵⁶⁶ Siehe B.I.2. sowie B.V.

⁵⁶⁷ Vgl. zu dieser Begründung von Ersatzrealisationstatbeständen: B.I.2.

⁵⁶⁸ Vgl. *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der ESt, 1981/88, S. 155. Wörtlich zitiert unter B.I.2.

⁵⁶⁹ Ebenso: *Schaden*, in: Lüdicke, Europarecht, 2006, S. 89 (109 f.). Vgl. auch *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (207), die den Lösungsansatz zu E.IV. als milderer Mittel anführen. Die jetzige Rechtslage ebenfalls als verfassungswidrig betrachtend: *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455 (1457); *Hidien*, in: K/S/M, EStG, § 49, Rz. D371 ff. (Stand: 03.2007).

⁵⁷⁰ Allgemeine Bedenken äußert: *Rödder*, IStR 2005, 297 (298).

⁵⁷¹ Siehe E. und C.I.2.a). Vgl. bzgl. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG: *Schaden*, in: Lüdicke, Europarecht, 2006, S. 89 (107 f.); a.A.: *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 177; *ders.*, DStZ 2007, 235 (245).

II. Die harmonisierte, zeitlich gestreckte Besteuerung

Der Vorteil durch die ggf. höhere ausländische Abschreibung könnte jedoch dazu genutzt werden, eine zeitlich gestreckte Besteuerung im Sinne von § 4g EStG EG-rechtskonform auszugestalten. Die Lösung wäre auf Rechtfertigungsebene zu suchen, weil das Diskriminierungsverbot allein die nationale Regelung fokussiert,⁵⁷² nach der Liquiditätsnachteile verblieben. Ein Vorteilsausgleich wäre durch die ausländische Abschreibung nur zulässig, wenn diese in unmittelbarem Zusammenhang mit dem inländischen steuerlichen Nachteil im Rahmen einer *staatenübergreifenden Kohärenz* stünde.⁵⁷³ Ein belastungsäquivalenter Vorteilsausgleich würde voraussetzen, dass der ausländische Betriebsstättenstaat einen *step-up* vorsieht, den deutschen Wertansatz übernimmt, die Steuersätze beider Staaten gleich hoch sind und – wie es bereits die BSVwG vorsahen⁵⁷⁴ – der Zeitraum der gestreckten Besteuerung mit der Restnutzungsdauer des Anlageguts übereinstimmt.⁵⁷⁵ Auf diese Weise würde gleichzeitig eine Doppelbesteuerung vermieden. Diese Lösung wäre jedoch nur durch eine Harmonisierungsmaßnahme der EG umsetzbar,⁵⁷⁶ ansonsten fehlte es auch an dem unmittelbaren Zusammenhang zwischen den staatenübergreifenden Regelungen.⁵⁷⁷ Der Erlass einer entsprechenden EG-Richtlinie könnte jedoch mehrere Jahre in Anspruch nehmen und am Widerstand einzelner Mitgliedstaaten scheitern.⁵⁷⁸ Im Fall nicht abnutzbaren Anlagevermögens wäre wiederum die echte Stundung vorzusehen.

III. Die Besteuerung nach Zeitwerten

Die Entstehung von stillen Reserven und sämtliche in dieser Arbeit angesprochenen, damit zusammenhängenden Probleme könnten von vornherein vermieden werden, wenn Deutschland zu einer Besteuerung nach Zeitwerten im Sinne der *Reinvermögenszugangstheorie*⁵⁷⁹ überginge.⁵⁸⁰ Die Ausführungen zu B.I.1. zeigen jedoch, dass dies mit

⁵⁷² Siehe C.I.2.a) und C.I.3.d). Vgl. *Schaden*, in: Lüdicke, Europarecht, 2006, S. 89 (108).

⁵⁷³ Siehe zur (staatenübergreifenden) Kohärenz C.I.3.b)dd) und D.I.3.c).

⁵⁷⁴ Vgl. BMF v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72, Tz. 2.6.1 lit. a. Die Regelung war jedoch u.a. EG-rechtswidrig, weil die anderen Voraussetzungen nicht eingehalten wurden. Diesbezüglich wohl a.A.: *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 177; *Thömmes*, StbJb 2003/2004, 201 (229 f.).

⁵⁷⁵ Eine belastungsäquivalenten Vorteilsausgleich halten grundsätzlich für möglich: *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006, S. 177; *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 86; a.A.: *Seitz*, Intertax 2008, 44 (57 u. 71). Nur auf die Eingriffsebene abstellend, aber die Kohärenz übersehend: *Schaden*, in: Lüdicke, Europarecht, 2006, S. 89 (108).

⁵⁷⁶ Vgl. auch Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 8-10.

⁵⁷⁷ Wohl a.A.: EuGH, Urt. v. 07.09.2004, C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Rz. 48. Siehe auch C.I.3.b)dd).

⁵⁷⁸ Vgl. allgemein: *Thömmes*, StbJb 2003/2004, 201 (243); *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855 (867); *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 172.

⁵⁷⁹ Siehe B.I.

erheblichen rechtspraktischen Problemen verbunden wäre und eine derartige Abkehr vom Realisationsprinzip verfassungsrechtlich gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der eigentumsschonenden Besteuerung verstieße.

IV. Die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Das Besteuerungsrecht an den im Inland erwirtschafteten stillen Reserven könnte Deutschland auch durch die Zuweisung in DBA erhalten bleiben.⁵⁸⁰ Die §§ 4 Abs. 1 Satz 3; 4g EStG würden durch eine Regelung ersetzt, die im Transferzeitpunkt nur die Feststellung des Gemeinen Werts vorsieht. Gleichzeitig müsste die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG erweitert werden, um derartige Einkünfte zu erfassen.⁵⁸² Für Fälle des gleichzeitigen Wegzugs wäre eine nachgelagerte subjektive Steuerpflicht – ähnlich wie im Erbschaftsteuerrecht⁵⁸³ – einzuführen.

Der Lösungsansatz wäre mit demselben administrativen Aufwand und Mitwirkungspflichten wie die Stundung verbunden. Die Neuverhandlung der DBA zwischen den Mitgliedstaaten könnte zwar durch die EG koordiniert werden, dürfte jedoch mehrere Jahre in Anspruch nehmen und am Widerstand einzelner Staaten scheitern.⁵⁸⁴ Dieser Lösungsansatz würde insbesondere dem vorgesehenen Konzept der OECD widersprechen, stille Reserven bereits im Zeitpunkt des grenzüberschreitenden Transfers zu erfassen.⁵⁸⁵

⁵⁸⁰ Vgl. *Thömmes*, StbJb 2003/2004, 201 (243); *Ismer/Reimer/Rust*, EWS 2004, 207 (215); *Kessler*, IStR 2004, 841 (844); *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (214); *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 172.

⁵⁸¹ Vgl. *Thömmes*, StbJb 2003/2004, 201 (243); *Schaumburg*, FS Wassermeyer, 2005, S. 411 (416 u. 436); *Seitz*, Intertax 2008, 44 (72); Vgl. zum Wegzug: *Aßmann*, SteuerStud 2006, 131 (139); *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 170; *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007, S. 746. Entgegen der von *Kessler*, IStR 2004, 841 (845) und *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855 (867) vertretenen Ansicht, wäre eine EG-Richtlinie nicht vorzugswürdig, weil die Aufteilung der Besteuerungsrechte originär Gegenstand der DBA ist.

⁵⁸² Vgl. *Thömmes*, StbJb 2003/2004, 201 (242 f.); *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (214); *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855 (865); *Aßmann*, SteuerStud 2006, 131 (139 mit Fn. 135); *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 170 f. A.A. ist *Seitz*, Intertax 2008, 44 (72), nach dem die Änderung der DBA allein ausreichen würde.

⁵⁸³ Siehe § 1 Abs. 1 Nr. 1 lit. b. ErbStG und § 4 Abs. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 AStG.

⁵⁸⁴ Vgl. *Thömmes*, StbJb 2003/2004, 201 (243); *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 855 (867); *Eckl*, Wechsel, 2006, S. 172.

⁵⁸⁵ Siehe zur jetzigen Selbstständigkeitsfiktion nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA: B.II.2. Vgl. den Entwurf der OECD v. 10.4.2007, Revised Commentary on Article 7 of the OECD Model Tax Convention, Rz. 20 f., Download unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/0/2/38361711.pdf>.

F. Schlussbetrachtung

Die steuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gemäß den §§ 4 Abs. 1 Satz 3; 4g EStG verstößt gegen Gemeinschaftsrecht. Die Sofortbesteuerung von Umlaufvermögen ist hingegen durch das mitgliedstaatliche Interesse an einer wirksamen steuerlichen Kontrolle und der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsrechte gerechtfertigt. Die Abwägung der sich gegenüberstehenden grundfreiheitlichen und mitgliedstaatlichen Interessen führt damit bei Anlage- und Umlaufvermögen zu einem jeweils anderen Ergebnis. Auf diese Weise wird in beiden Fällen eine strikte Einzelfallgerechtigkeit erzielt, wie es letztlich im Prüfungsmaßstab der *rule of reason* angelegt ist.⁵⁸⁶ Der pauschale Verweis des EuGH⁵⁸⁷ auf die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinien wird einer ausgewogenen Interessenabwägung hingegen nicht gerecht. Wenn der EuGH die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle als Rechtfertigungsgrund anerkennt, muss er konsequenterweise auch die Eignung der Richtlinien im konkret vorliegenden Fall untersuchen; erste dahingehende Ansätze sind in der Rechtsprechung bereits ersichtlich.⁵⁸⁸ Wo die Richtlinien aufgrund konzeptioneller Defizite eine steuerliche Kontrolle nur mit unverhältnismäßig hohem Verwaltungsaufwand im Vergleich zu den grundfreiheitlichen Interessen der Steuerpflichtigen ermöglichen, ist eine streitige nationale Norm gerechtfertigt. Andernfalls würde der betroffene Mitgliedstaat faktisch zu einem bedingungslosen Verzicht auf die Steuereinnahmen gezwungen. Die einseitige Steuerfreiheit des grenzüberschreitend Tätigen würde jedoch dem Gebot der Wettbewerbsgleichheit auf dem Binnenmarkt widersprechen.⁵⁸⁹

Die gegenüber der früheren Rechtsprechungspraxis des EuGH hier verstärkte Anerkennung mitgliedstaatlicher Interessen liegt durchaus im Trend der Urteile der letzten Jahre. Diese lassen etwa bei der Beurteilung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung,⁵⁹⁰ der Zulässigkeit der Doppelbesteuerung⁵⁹¹ oder des Verhältnisses der Niederlassungs- zur Kapitalverkehrsfreiheit⁵⁹² die Tendenz erkennen, die Souveränität der

⁵⁸⁶ Siehe C.I.3.a). Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 978.

⁵⁸⁷ Siehe D.I.3.f)bb)(1). Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 07.09.2006, C-470/04 („N“), Slg. 2006, I-7409, Rz. 52.

⁵⁸⁸ Siehe D.I.3.f)bb)(1).

⁵⁸⁹ Vgl. bezüglich den unzureichenden Amtshilfemöglichkeiten den ersten Erwägungsgrund der Amtshilferichtlinie, Richtlinie 77/779/EWG v. 19.12.1977, ABl. 1977 L 336, 15. Die Grundfreiheiten als „Garanten von Wettbewerbsgleichheit“ verstanden: *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 14 m.w.N.

⁵⁹⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rz. 41 ff. Siehe C.I.3.b)ee) und C.III.

⁵⁹¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 14.11.2006, C-513/04 (Kerckhaert u. Morres), Slg. 2006, I-10967, Rz. 19-23. Siehe auch D.I.2.c) und D.III.

⁵⁹² Vgl. EuGH, Urt. v. 12.09.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), Slg. 2006, I-7995, Rz. 29-33; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06 (Burda), n.n.v., Rz. 68-75. Siehe dazu C.I.1.c) und D.II.1.

Mitgliedstaaten und letztlich deren fiskalische Interessen höher zu bewerten.⁵⁹³ Ohne eine Wertung dieser Urteile vorzunehmen, kann es jedoch nicht darum gehen aus politischen Gründen einseitig zugunsten der Mitgliedstaaten zu entscheiden, sondern darum, eine möglichst ausgewogene Interessenabwägung vorzunehmen. Solange 27 souveräne Steuerrechtsordnungen in der EG bestehen, werden sich nicht sämtliche Behinderungen des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs vermeiden lassen.

Das in dieser Arbeit getroffene Ergebnis der Grundfreiheitsprüfung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wird auch durch die verfassungsrechtlichen Wertungen unterstützt.⁵⁹⁴ Die zins- und voraussetzungslose Steuerstundung ist auch hierbei als milderes, gleich geeignetes Mittel anzusehen. Die identische Wertung ist die Folge der jeweils gleichheitsrechtlichen Struktur der Grundfreiheiten und des Leistungsfähigkeitsprinzips⁵⁹⁵ sowie der sehr ähnlichen Prüfungsmaßstäbe der jeweiligen Verhältnismäßigkeitsgrundsätze.⁵⁹⁶ Wie die Ausführungen zum möglichen Lösungsansatz der harmonisierten, zeitlich gestreckten Besteuerung zeigen, führt die Kohärenz, sofern man sie als individuellen *belastungsäquivalenten* Vorteilsausgleich versteht, zu einer weiteren Annäherung an die verfassungsrechtlich gebotene, gleichmäßige Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁵⁹⁷

Folglich wäre der deutsche Gesetzgeber aus gemeinschafts- und verfassungsrechtlichen Gründen gut beraten, § 4g EStG für Anlagevermögen hin zu einer echten Stundung nach dem Vorbild des § 6 Abs. 5 AStG auszubauen. Dabei handelt es sich um den einzigen verfassungskonformen Lösungsansatz, der allein durch deutsches Recht umgesetzt werden könnte. Alternative Ansätze erfordern eine Einigung mit sämtlichen anderen Mitgliedstaaten über eine gemeinsame Harmonisierungsmaßnahme oder über die Veränderung von DBA.⁵⁹⁸ Idealerweise sollte jedoch auch eine Stundungslösung von einer Harmonisierungsmaßnahme begleitet werden, um eine nahezu vollständige Gleichstellung grenzüberschreitender und rein nationaler Sachverhalte herzustellen. Die Kommission hat dazu bereits ihre Unterstützung angekündigt.⁵⁹⁹

⁵⁹³ Vgl. auch *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007, S. 72; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (918); *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 8 f. Siehe bereits C.III.

⁵⁹⁴ Siehe dazu E.I. bis E.III. sowie B.I.

⁵⁹⁵ Vgl. *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (307 f.).

⁵⁹⁶ Siehe C.I.3.a). Vgl. auch *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 334; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 283; *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004, Rz. 479; *Hahn*, DStZ 2005, 433 (442).

⁵⁹⁷ Siehe E.II. sowie E.I. Vgl. auch *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 123.

⁵⁹⁸ Siehe E.II. und E.IV.

⁵⁹⁹ Vgl. Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 10. Siehe auch E.II.

Literaturverzeichnis

- Aigner, Dietmar J./Kofler, Georg/Tumpel, Michael*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht – Ein Überblick zu den steuerlichen Folgen von Daily Mail, Centros, Überseering und Inspire Art, Wien: Linde, 2004 (zit.: *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug, 2004)
- Arginelli, Paolo*, The Discriminatory Taxation of Permanent Establishments by the Host State in the European Union: a Too Much Separate Entity Approach, in: *Intertax* 2007, S. 82-116
- Arnold, Arnd*, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, in: *StuW* 2005, S. 148-157
- Aßmann, Dirk*, Die steuerrechtliche Behandlung der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea - SE), in: *SteuerStud* 2006, S. 131-140
- Aßmann, Dirk*, Steuerrechtliche Aspekte der Gründung und Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea) – Die Behandlung stiller Reserven, Hamburg: Dr. Kovač, 2006 (Diss.) (zit.: *Aßmann*, Sitzverlegung, 2006)
- Axer, Georg*, Der Europäische Gerichtshof auf dem Weg zur „doppelten Kohärenz“ – Eine Zukunft der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Cadbury Schweppes-Urteil, in: *IStR* 2007, S. 162-169
- Becker, Helmut*, Die Besteuerung von Betriebsstätten, in: *DB* 1989, S. 10-16
- Bellstedt, Christoph*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 1973
- Benecke, Andreas/Schnitger, Arne*, Gemeinschaftsrechtlich bedingte Anrechnung von Körperschaftsteuer bei fiktiv unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht? Zugleich Anmerkung des BFH-Urteils vom 13. 11. 2002 - I R 67/01, in: *IStR* 2003, S. 649-657
- Benecke, Andreas/Schnitger, Arne*, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, in: *IStR* 2006, S. 765-779
- Benecke, Andreas/Schnitger, Arne*, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, in: *IStR* 2007, S. 22-28
- Bergemann, Achim/Schönherr, Frank/Stäblein, Winfried*, Die Rechtsprechung des EuGH im Ertragsteuerrecht – Chancen und Risiken für deutsche Unternehmen, in: *BB* 2005, S. 1706-1721
- Binnewies, Burkhard*, Grenzüberschreitende Wirkungen des SEStEG – Das neue Steuerkonzept der Verstrickung und Entstrickung, in: *GmbH-StB* 2007, S. 117-121
- Blumenberg, Jens/Lechner, Florian*, Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto sowie der Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung, in: *Blumenberg, Jens/Schäfer, Karl P.* (Hrsg.), *Das SEStEG – Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise*, München: Beck, 2007, S. 65-100 (zit.: *Blumenberg/Lechner*, in: *Blumenberg/Schäfer*, SEStEG, 2007)

- Böing, Christian*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa – Eine rechtsvergleichende und gemeinschaftsrechtliche Untersuchung von Konzeptionen zur Bekämpfung des Gestaltungsmissbrauchs, Hamburg: Dr. Kovač, 2006 (Diss.) (zit.: *Böing*, Gestaltungsmissbrauch in Europa, 2006)
- Brink, Thomas/Endres, Dieter*, Entstrickung und Verstrickung, in: Pricewaterhouse-Coopers AG (Hrsg.), Reform des Umwandlungssteuerrechts – Auswirkungen des SEStEG auf Reorganisationen und internationale Entstrickungen, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2007 (zit.: *Brink/Endres*, in: PwC AG, Reform, 2007)
- Buciek, Klaus*, § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerrechtlichen Kontext, in: DStZ 2000, S. 636-639
- Buciek, Klaus*, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer, in: Piltz, Detlev J./Schaumburg, Harald (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2001, S. 43-64 (zit.: *Buciek*, in: Piltz/Schaumburg, Int. Betriebsstättenbesteuerung, 2001)
- Burmester, Gabriele*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung – insbesondere bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte, Baden-Baden: Nomos, 1986 (zit.: *Burmester*, Probleme, 1986)
- Büsching, Heino*, in: Jannott, Dirk/Akbarian, Laleh (Hrsg.), Handbuch der Europäischen Aktiengesellschaft – Societas Europaea, Heidelberg: C.F. Müller, 2005, S. 494-501 (zit.: *Büsching*, in: Jannott/Akbarian, Handbuch der SE, 2005)
- Callies, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.)*, EUV/EGV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtcharta, Kommentar, 3. Aufl., München: Beck, 2007 (zit.: *Verfasser*, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007)
- Cordewener, Axel*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht – „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, Köln: Otto Schmidt, 2002 (Diss.) (zit.: *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002)
- Cordewener, Axel*, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten – Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzsystems der EG, in: DStR 2004, S. 6-15
- Cordewener, Axel/Dörr, Ingmar*, Case C-446/03, Marks & Spencer plc v. David Halsey (HM Inspector of Taxes), Judgment of the Court of Justice (Grand Chamber) of 13 December 2005, nyr., in: CMLRev. 2006, S. 855-884
- Dauber, Desiree*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, Frankfurt a.M.: Peter Lang, 2003 (Diss.) (zit.: *Dauber*, Das Realisationsprinzip, 2003)
- Dauses, Manfred (Hrsg.)*, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Loseblatt, 20. Ergänzungslieferung, München: Beck, 2007 (zit.: *Verfasser*, in: Dauses, HB des EU-Wirtschaftsrechts)
- Dautzenberg, Norbert*, Das EG-rechtliche Gleichbehandlungsgebot für Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften, in: EWS 2001, S. 270-277
- Debatin, Helmut*, Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, in: DB 1989, S. 1692-1697 (Teil I) und S. 1739-1744 (Teil II)

- Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz (Hrsg.)*, Doppelbesteuerung – Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Loseblatt, 103. Ergänzungslieferung, München: Beck, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: D/W, DBA)
- Dietrich, Holger*, Sitzverlegung im Binnenmarkt und ihre Besteuerung, Frankfurt a.M.: Peter Lang, 2001 (Diss.) (zit.: *Dietrich*, Sitzverlegung, 2001)
- Ditz, Xaver*, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und nationale Gewinnermittlungsvorschriften im Lichte aktueller Entwicklungen bei der OECD, in: IStR 2005, S. 37-43
- Dörfler, Oliver/Adrian, Gerrit/Oblau, Markus*, Europäisierung des deutschen Steuerrechts durch das SEStEG, in: RIW 2007, S. 266-274
- Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra*, SEStEG: Die Änderungen des KStG, in: DB 2006, S. 2648-2656
- Drüen, Klaus-Dieter*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, in: StuW 2008, S. 154-166
- Drüen, Klaus-Dieter/Kahler, Björn*, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, in: StuW 2005, S. 171-184
- Eckl, Petra*, Wechsel von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaften, Frankfurt a.M.: Peter Lang, 2006 (Diss.) (zit.: *Eckl*, Wechsel, 2006)
- Eicker, Klaus/Schwind, Heike*, Anmerkung zur Rs. Hughes de Lasteyrie du Saillant, in: EWS 2004, S. 186-189
- Eickmann, Marco*, Der Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Aachen: Shaker, 2007 (Diss.) (zit.: *Eickmann*, Wegzug von Kapitalgesellschaften, 2007)
- Elicker, Michael*, Darf der Steuerzugriff ein Unternehmen zahlungsunfähig machen?, in: StuW 2002, S. 217-234
- Ellrott, Helmut/Förschle, Gerhart/Hoyos, Martin/Winkeljohann, Norbert (Hrsg.)*, Beck'scher Bilanz-Kommentar – Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit EGHGB und IAS/IFRS-Abweichungen, 6. Aufl., München: Beck, 2006 (zit.: *Verfasser*, in: Ellrott/u.a., Beck'scher Bilanz-Komm., 6. Aufl., 2006)
- Englisch, Joachim*, Zur Dogmatik der Grundfreiheiten des EGV und ihren ertragsteuerlichen Implikationen, in: StuW 2003, S. 88-97
- Englisch, Joachim*, Eigentumsschonende Besteuerung, in: StuW 2003, S.237-248
- Englisch, Joachim*, Die Besteuerung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in neuem Licht: EuGH „Manninen“, in: GmbHR 2004, R421-R422
- Englisch, Joachim*, Anmerkung zur Rs. Manninen: Europarechtswidrigkeit des finnischen Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, in: IStR 2004, S. 684-686
- Englisch, Joachim*, The European Treaties' Implications for Direct Taxes, in: Intertax 2005, S. 310-335
- Englisch, Joachim*, Dividendenbesteuerung – Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands- und Spaniens, Köln: Otto Schmidt, 2005 (Diss.) (zit.: *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005)

- Englisch, Joachim*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, Institut „Finanzen und Steuern“ e.V., Schrift Nr. 449, Bonn, 2008 (zit.: *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008)
- Epiney, Astrid/Mosters, Robert/Meier, Annekathrin*, Europarecht II – Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, 2. Aufl., Bern: Stämpfli, 2007 (zit.: *Epiney/Mosters/Meier*, Grundfreiheiten, 2. Aufl., 2007)
- Erkis, Gülsen*, Die Besteuerung der Europäischen (Aktien-)Gesellschaft – Societas Europaea (SE), Hamburg: Dr. Kovač, 2006 (Diss.) (zit.: *Erkis*, Societas Europaea, 2006)
- Everling, Ulrich*, Das Niederlassungsrecht in der EG als Beschränkungsverbot, in: Schön, Wolfgang (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln: Otto Schmidt, 1997, S. 607-625 (zit.: *Everling*, GS Knobbe-Keuk, 1997)
- Fischer, Peter*, Mobilität und (Steuer-)Gerechtigkeit in Europa, in: FR 2004, S. 630-638
- Fischer, Peter*, Europa macht mobil – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke?, in: FR 2005, S. 457-468
- Fischer, Peter*, Unorthodoxe Überlegungen zur Verfassungsarchitektur Europas am Beispiel des Falles „Stauffer“, in: FR 2007, S. 361-368
- Fischer, Susanne*, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern – Die Bindung des Steuergesetzgebers an die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, Frankfurt a.M.: Peter Lang, 2001 (Diss.) (zit.: *S. Fischer*, Gemeinschaftsrecht, 2001)
- Förster, Guido*, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, in: DB 2007, S. 72-80
- Franz, Theresa*, Körperschaftsteuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Betätigung von Kapitalgesellschaften innerhalb der EG, Frankfurt a.M.: Peter Lang, 2004 (Diss.) (zit.: *Franz*, Grenzüberschreitende Betätigung von Kapitalgesellschaften, 2004)
- Frenz, Walter*, Handbuch Europarecht, Band 1: Europäische Grundfreiheiten, Berlin/Heidelberg: Springer, 2004 (zit.: *Frenz*, HB Europarecht, Bd. 1, 2004)
- Grabitz, Eberhard*, Das Verhältnis des Europarechts zum nationalen Recht, in: Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 11, Köln: Otto Schmidt, 1988, S. 33-48 (zit.: *Grabitz*, DStJG 11 [1988])
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard (Hrsg.)*, Das Recht der europäischen Union, EGV, Loseblatt, 33. Ergänzungslieferung, München: Beck, 2007 (zit.: *Verfasser*, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV)
- von der Groeben, Hans/Schwarze, Jürgen (Hrsg.)*, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Kommentar in 4 Bänden, 6. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2003 (zit.: *Verfasser*, in: von der Groeben/Schwarze, EUV/EGV, 6. Aufl., 2003)
- Haase, Florian*, Internationales und europäisches Steuerrecht, Heidelberg/u.a.: C.F. Müller, 2007 (zit.: *Haase*, Int. StR, 2007)

- Haferkamp, Ute*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im System der Grundfreiheiten des EG-Vertrags, Baden-Baden: Nomos, 2003 (Diss.) (zit.: *Haferkamp*, Kapitalverkehrsfreiheit, 2003)
- Hagemann, Jens/Jakob, Burkhard/Ropohl, Florian/Viebrock, Björn*, SEStEG – Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des Umwandlungsteuerrechts, NWB-Sonderheft 1/2007 (zit.: *Hagemann/u.a.*, NWB Sonderheft 1/2007)
- Hahn, Hartmut*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, Institut „Finanzen und Steuern“ e.V., Schrift Nr. 378, Bonn, 1999 (zit.: *Hahn*, IFSt-Schrift Nr. 378, 1999)
- Hahn, Hartmut*, Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern, in: DStZ 2005, S. 433-442 (Teil I), S. 469-481 (Teil II) und S. 507- 515 (Teil III)
- Hahn, Hartmut*, Erläuterungen und legislatorische Überlegungen zur EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Cadbury Schweppes, in: DStZ 2007, S. 201-214
- Haiß, Uta*, Die steuerliche Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätten im international tätigen Einheitsunternehmen, Dresden, 1999 (Diss.) (zit.: *Haiß*, Gewinnabgrenzung, 1999)
- Hennrichs, Joachim*, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, in: Ebling, Iris (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 24, Köln: Otto Schmidt, 2001, S. 301-328 (zit.: *Hennrichs*, DStJG 24 [2001])
- Herdegen, Matthias*, Europarecht, 10. Aufl., München: Beck, 2008
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt (Hrsg.)*, Einkommenssteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Loseblatt, 231. Ergänzungslieferung, Köln: Otto Schmidt, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: H/H/R, EStG)
- Herzig, Norbert*, Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze und ihre Auswirkungen für die steuerliche Gewinnermittlung, Öffentliche Diskussion des Finanzausschusses des Bundestages vom 26.05.2004, http://webarchiv.bundestag.de/archive/2005/0825/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle4_5/Anlage_1_-_Gutachten.pdf (Stand: 05.05.2008) (zit.: *Herzig*, Gewinnermittlung, 2004)
- Heuermann, Bernd (Hrsg.)*, Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz Kommentar, Loseblatt, 98. Ergänzungslieferung, München: Beck, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: Blümich, EStG)
- Hey, Johanna*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, in: StuW 2004, S. 193-211
- Hey, Johanna*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien: Linde, 2004, S. 15-35 (zit.: *Hey*, in: Gassner/u.a., Die beschränkte Steuerpflicht, 2004)

- Hey, Johanna*, Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der „Europatauglichkeit“ und „Wettbewerbsfähigkeit“ des Steuersystems, in: *StuW* 2005, S. 317-326
- Hey, Johanna*, Stellungnahme zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Aktiengesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) anlässlich der öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 18. Oktober 2006, http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoe-rungen/034/stellungnahmen/27-prof_hey.pdf (Stand: 25.04.2008) (zit.: *Hey*, Stellungnahme im Finanzausschuss des Bundestages, 2006)
- Hey, Johanna*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, in: *StuW* 2008, S. 167-183
- Hintsanen, Lari*, European Union – Attribution of Income to Permanent Establishments under EC Law, in: *ET* 2003, S. 114-122
- Hintsanen, Lari*, Non-Discrimination under EC-Law, in: Russo, Raffaele (Hrsg.), *The Attribution of Profits to Permanent Establishments – The taxation of intra-company dealings*, Amsterdam: IBFD, 2005, S. 459-479 (zit.: *Hintsanen*, in: Russo, *Attribution of Profits*, 2005)
- Hirsch, Günter*, Verhältnis des deutschen Verfassungsrechts zum Europarecht, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), *Europa- und Verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 23, Köln: Otto Schmidt, 2000, S. 175-190 (zit.: *Hirsch*, *DStJG* 23 [2000])
- Hoffmann, Wolf-Dieter*, Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG i.d.F. des SEStEG, in: *DB* 2007, S. 652-658
- Hofmeister, Ferdinand*, Sind die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 1 KStG mit Art. 43, 48 EG-Vertrag vereinbar?, in: Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael (Hrsg.), *Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag*, München: Beck, 2005, S. 437-449 (zit.: *Hofmeister*, *FS Wassermeyer*, 2005)
- Hruschka, Franz*, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, in: *StuB* 2006, S. 584-590
- Hruschka, Franz/Lüdemann, Peter*, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, in: *IStR* 2005, S. 76-84
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Walter* (Hrsg.), *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Loseblatt, 198. Ergänzungslieferung, Köln: Otto Schmidt, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: *H/H/S, AO/FGO*)
- Jachmann, Monika*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit – Verfassungsrechtliche Grundlagen und Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Stuttgart u.a.: Boorberg, 2000 (zit.: *Jachmann*, *Steuergesetzgebung*, 2000)
- Jacobs, Otto H.*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 4. Aufl., München: Beck, 1999 (zit.: *Jacobs*, *Int. Unternehmensbest.*, 4. Aufl., 1999)
- Jacobs, Otto H.*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6. Aufl., München: Beck, 2007 (zit.: *Jacobs*, *Int. Unternehmensbest.*, 6. Aufl., 2007)

- Janssen, Helmut*, Soll sich der EuGH ein Beispiel am Bundesverfassungsgericht nehmen? – „Marks & Spencer“ und die Rückwirkung, in: *EuZW* 2005, S. 257
- Jarass, Hans D.*, Elemente einer Dogmatik der Grundfreiheiten, in: *EuR* 1995, S. 202-226
- Kahle, Holger*, Aktuelle Entwicklungen der Ertragsbesteuerung ausländischer Betriebsstätten, in: *IStR* 2007, S. 757-764
- Kaminski, Bert*, Ertragsteuerliche Konsequenzen bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, in: *DStR* 1996, S. 1794-1797
- Kellersmann, Dietrich/Treisch, Corinna*, Europäische Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden: Gabler, 2002 (zit.: *Kellersmann/Treisch*, Europ. Unternehmensbest., 2002)
- Kempka, Bettina*, Gewinnrealisierung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, Frankfurt a.M.: Peter Lang, 1995 (Diss.) (zit.: *Kempka*, Gewinnrealisierung, 1995)
- Kessler, Wolfgang*, Weiterentwicklung des Deutschen und Internationalen Steuerrechts – Teil II, in: *IStR* 2004, S. 841-846
- Kessler, Wolfgang/Eicker, Klaus/Obser, Ralph*, Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, in: *IStR* 2004, S. 325-329
- Kessler, Wolfgang/Huck, Friederike*, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen – Die Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betriebsstätten und Betrieben ins Ausland, in: *StuW* 2005, S. 193-215
- Kessler, Wolfgang/Huck, Friederike/Obser, Ralph/Schmalz, Andrea*, Wegzug von Kapitalgesellschaften – Gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte der Unternehmensverlagerung ins Ausland nach de Lasteyrie du Saillant, in: *DStZ* 2004, S. 813-823 (Teil I) und S. 855-868 (Teil II)
- Kessler, Wolfgang/Winterhalter, Hansjörg/Huck, Friederike*, Überführung und Rückführung von Wirtschaftsgütern: Die Ausgleichspostenmethode des § 4g EStG, in: *DStR* 2007, S. 133-137
- Kingreen, Thorsten*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, Berlin: Duncker & Humblot, 1999 (Diss.) (zit.: *Kingreen*, Grundfreiheiten, 1999)
- Kingston, Suzanne*, A Light in the Darkness: Recent Development in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence, in: *CMLRev.* 2007, S. 1321-1359
- Kirchhof, Paul*, Besteuerung und Eigentum, in: Korinek, Karl (Hrsg.), Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, Besteuerung und Eigentum, Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer, Band 39, Berlin/New York: de Gruyter, 1981, S. 213-280 (zit.: *Kirchhof*, *VVDStRL* 39 [1981])
- Kirchhof, Paul (Hrsg.)*, EStG KompaktKommentar Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., Heidelberg u.a.: C.F. Müller, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: *Kirchhof*, EStG, 8. Aufl., 2008)
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.)*, Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblatt, 86. Ergänzungslieferung, Heidelberg: C.F. Müller, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: *K/S/M*, EStG)

- Knobbe-Keuk, Brigitte*, Besteuerung stiller Reserven mit und ohne Gewinnrealisierung, in: DStR 1985, S. 494-498
- Knobbe-Keuk, Brigitte*, Umzug von Gesellschaften in Europa, in: ZHR 1990, S. 325-356
- Knobbe-Keuk, Brigitte*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 1993 (zit.: *Knobbe-Keuk*, Bilanz-StR, 9. Aufl., 1993)
- Kofler, Georg*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien: Linde, 2007 (Habil.) (zit.: *Kofler*, DBA und EG-Recht, 2007)
- Kokott, Juliane*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: Lehner, Moris (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 23, München: Beck, 2000, S. 1-24 (zit.: *Kokott*, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000)
- Kokott, Juliane/Henze, Thomas*, Ist der EuGH – noch – ein Motor für die Konvergenz der Steuersysteme?, in: BB 2007, S. 913-918
- Korn, Klaus/Carlé, Dieter/Stahl, Rudolf/Strahl, Martin (Hrsg.)*, Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblatt, 39. Ergänzungslieferung, Bonn: Stollfuß, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: Korn, EStG)
- Körner, Andreas*, Europarecht und Wegzugbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, in: IStR 2004, S. 424-432
- Körner, Andreas*, Europarecht und Umwandlungssteuerrecht, in: IStR 2006, S. 109-113
- Kramer, Jörg-Dietrich*, Noch einmal: Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG, in: DB 2007, S. 2338-2344
- Kramer, Jörg-Dietrich*, Erwiderung zu: Wassermeyer, Franz, Die bilanzielle Behandlung der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und nach § 12 Abs. 1 KStG (DB 2008, S. 430-432), in: DB 2008 S. 433-434
- Kroppen, Heinz-Klaus*, Betriebsstättengewinnermittlung, in: IStR 2005, S. 74-75
- Kube, Hanno*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die Zuordnung von Verantwortung, in: IStR 2008, S. 305-312
- Lackhoff, Klaus*, Die Niederlassungsfreiheit des EGV – nur ein Gleichheits- oder auch ein Freiheitsrecht?, Berlin: Dunker & Humblot, 2000 (Diss.) (zit.: *Lackhoff*, Niederlassungsfreiheit, 2000)
- Lademann, Fritz (Hrsg.)*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt, 160. Ergänzungslieferung, Stuttgart u.a.: Boorberg, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: Lademann, EStG)
- Lang, Joachim*, Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, in: Ruppe, Hans Georg (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 4, Köln: Otto Schmidt, 1981, S. 45-96 (zit.: *J. Lang*, DStJG 4 [1981])

- Lang, Joachim*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer – Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln: Otto Schmidt, 1981/88 (Habil.) (zit.: *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt, 1981/88)
- Lang, Joachim/u.a.*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln: Otto Schmidt, 2005 (zit.: *J. Lang/u.a.*, Kölner Entwurf eines EStG, 2005)
- Lang, Miachel*, Europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 22, Köln: Otto Schmidt, 1999, S. 255-274 (zit.: *M. Lang*, DStJG 22 [1999])
- Lang, Michael*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern – Welcher Spielraum bleibt den Mitgliedstaaten?, Frankfurt a.M.: Peter Lang, 2007 (zit.: *M. Lang*, Die Rspr. des EuGH, 2007)
- Lausterer, Martin*, Die deutsche Wegzugbesteuerung nach dem EuGH-Urteil de Lasteyrie du Saillant, in: DStZ 2004, S. 299-304
- Lehner, Moris*, Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, in: Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beermann, Albert (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform – Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln: Otto Schmidt, 1999 (zit.: *Lehner*, FS Offerhaus, 1999)
- Lehner, Moris*, Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts, in: Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München: Beck, 2005, S. 241-261 (zit.: *Lehner*, FS Wassermeyer, 2005)
- Littmann, Eberhard/Bist, Horst/Putz, Hartmut (Hrsg.)*, Das Einkommensteuerrecht – Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt, 74. Ergänzungslieferung, 2007 (zit.: *Verfasser*, in: Littmann/Bist/Putz, EStG)
- Loewens, Lars*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Baden-Baden: Nomos, 2007 (Diss.) (zit.: *Loewens*, Einfluß des Europarechts, 2007)
- Löwenstein, Ulrich/Looks, Christian (Hrsg.)*, Betriebsstättenbesteuerung – Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten, München: Beck, 2003 (zit.: *Verfasser*, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung, 2003)
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter (Hrsg.)*, Grundgesetz Kommentar, Loseblatt, 51. Ergänzungslieferung, München: Beck, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: Maunz/Dürig, GG)
- Mössner, Jörg Manfred*, Wegzugbesteuerung, in: StBJb 2004/2005, S. 109-155
- Mühl, Axel*, Diskriminierung und Beschränkung – Grundansätze einer einheitlichen Dogmatik der wirtschaftlichen Grundfreiheiten des EG-Vertrages, Berlin: Duncker & Humblot, 2004 (Diss.) (zit.: *Mühl*, Diskriminierung und Beschränkung, 2004)
- Musil, Andreas*, Kein europarechtliches Beschränkungsverbot für die direkten Steuern? – Eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH zur tatbestandlichen Reichweite der

- Personenverkehrsfreiheiten im Zusammenhang mit dem Recht der direkten Steuern, in: IStR 2001, S. 482-488
- Ostertun, Dietrich/Reimer, Ekkehart*, Wegzugsbesteuerung, Wegzugsberatung – Zivilrecht, Steuerrecht, Soziale Sicherung, München: Beck, 2007 (zit.: *Verfasser*, in: Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, 2007)
- Pezzer, Heinz-Jürgen*, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, in: Doralt, Werner (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 14, Köln: Otto Schmidt, 1991, S. 3-27 (zit.: *Pezzer*, DStJG 14 [1991])
- Pietsch, Holger*, Fair Value und steuerliche Gewinnermittlung – Beurteilung der Übertragbarkeit der Grundsätze der Fair Value-Richtlinie und des IAS 39 auf die Steuerbilanz, Frankfurt a.M.: Peter Lang, 2006 (Diss.) (zit.: *Pietsch*, Fair Value, 2006)
- Pistone, Pascal*, Expected and Unexpected Developments of European Integration in the Field of Direct Taxes, in: Intertax 2007, S. 70-74
- Rädler, Albert J./Raupach, Arndt*, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München/Berlin: Beck, 1966 (zit.: *Rädler/Raupach*, Auslandsbeziehungen, 1966)
- Rainer, Anno*, Anmerkung zu den Schlussanträgen vom 22.05.2008 von Generalanwalt Poiares Maduro in der Rs. Cartesio Oktató és Szolgálató bt: Verlegung des operativen Geschäftssitzes in einen anderen Mitgliedstaat ohne jedoch den Rechtsstatus nach den Rechtsvorschriften des Herkunftsstaates zu verlieren, in: IStR 2008, S. 481-482
- Rehm, Helmut/Nagler, Jürgen*, Ausgewählte Schwerpunkte des aktuellen EU-Steuerrechts in der GmbH-Beratungspraxis, in: GmbHR 2008, S. 11-18
- Rehm, Helmut/Nagler, Jürgen*, Anmerkung zu Stahlwerk Ergste Westig GmbH – Doppelbesteuerung: Nicht-Berücksichtigung von Verlusten aus Betriebsstätte in Drittstaat und EU-Niederlassungsfreiheit, in: GmbHR 2008, S. 155-157
- Reimer, Ekkehart*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland – Eine Bestandsaufnahme, in: Lehner, Moris (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 23, München: Beck, 2000, S. 39-101 (zit.: *Reimer*, in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000)
- Reimer, Ekkehart*, Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht, in: FR 2007, S. 217-225
- Ritter, Wolfgang*, Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten – Ein systematischer Versuch, in: Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V. (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/1977, Herne u.a.: NWB, 1976, S. 288-311 (zit.: *Ritter*, JbFSt 1976/77)
- Rödder, Thomas*, Steuerfreier Exit von stillen Reserven beim Wegzug von Unternehmen aus Deutschland?, in: IStR 2005, S. 297-299
- Rödder, Thomas*, Deutsche Unternehmensbesteuerung im Visier des EuGH, in: Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München: Beck, 2005, S. 163-177 (zit.: *Rödder*, FS Wassermeyer, 2005)

- Rödder, Thomas/Schumacher, Andreas*, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, in: DStR 2006, S. 1481-1494
- Rössler, Rudolf/Troll, Max (Hrsg.)*, Bewertungsgesetz Kommentar, Loseblatt, 10. Ergänzungslieferung, München: Vahlen, 2007 (zit.: *Verfasser*, in: Rössler/Troll, BewG)
- Roth, Andreas*, Die aufgeschobene Gewinnverwirklichung bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte unter steuerplanerischen Gesichtspunkten, in: Grotherr, Siegfried (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne u.a.: NWB, 2003, S. 73-97 (zit.: *Roth*, in: Grotherr, Int. Steuerplanung, 2. Aufl., 2003)
- Roth, Andreas*, Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Betriebsstätten und Personengesellschaften, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, Köln: Otto Schmidt, 2000, S. 87-128 (zit.: *Roth*, in: Lüdicke, Zurechnung, 2000)
- Roth, Wulf-Henning*, Die Niederlassungsfreiheit zwischen Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot, in: Schön, Wolfgang (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln: Otto Schmidt, 1997, S. 729-742 (zit.: *Roth*, GS Knobbe-Keuk, 1997)
- Ruppe, Hans Georg*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in: Tipke, Klaus (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht – Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 1, Köln: Otto Schmidt, 1978, S. 7-40 (zit.: *Ruppe*, DStJG 1 [1978])
- Schaden, Michael*, Wegzug und Entstrickung, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität?, Köln: Otto-Schmidt, 2006, S. 89-113 (zit.: *Schaden*, in: Lüdicke, Europarecht, 2006)
- von Schanz, Georg*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: FA 1896, S. 1 ff., zit. in: Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 2003, S. 626 (zit.: *von Schanz*, Der Einkommensbegriff, FA 1896, 1 ff. [zit. in: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 2003])
- Schaumburg, Harald*, Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext, in: Ruppe, Hans Georg (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 4, Köln: Otto Schmidt, 1981, S. 247-257 (zit.: *Schaumburg*, DStJG 4 [1981])
- Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht – Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 1998 (zit.: *Schaumburg*, Int. StR, 2. Aufl., 1998)
- Schaumburg, Harald*, Der Wegzug von Unternehmen, in: Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München: Beck, 2005, S. 411-436 (zit.: *Schaumburg*, FS Wassermeyer, 2005)

- Schaumburg, Harald*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, in: Lutter, Marcus (Hrsg.), Europäische Auslandsgesellschaften in Deutschland mit Rechts- und Steuerfragen des Wegzugs deutscher Gesellschaften, Köln: Otto Schmidt, 2005, S. 403-431 (zit.: *Schaumburg*, in: Lutter, Europäische Auslandsgesellschaften, 2005)
- Schaumburg, Heide/Schaumburg, Harald*, Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht, in: *StuW* 2005, S. 306-316
- Schießl, Harald*, Europäisierung der deutschen Unternehmensbesteuerung durch den EuGH, in: *NJW* 2005, S. 849-855
- Schlotter, Carsten*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Köln: Otto Schmidt, 2005 (Diss.) (zit.: *Schlotter*, Teilwertabschreibung, 2005)
- Schlotter, Carsten*, Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts, in: *FR* 2007, S. 951-959
- Schmidt, Ludwig/Drenseck, Walter* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, 28. Aufl., München: Beck, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl., 2008)
- Schnitger, Arne*, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, in: *BB* 2004, S. 804-813
- Schnitger, Arne*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragssteuerrecht, Düsseldorf: IDW-Verlag, 2006 (Diss.) (zit.: *Schnitger*, Grenzen, 2006)
- Schön, Wolfgang*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Schön, Wolfgang (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln: Otto Schmidt, 1997, S. 743-777 (zit.: *Schön*, GS Knobbe-Keuk, 1997)
- Schön, Wolfgang*, Freie Wahl zwischen Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft – ein Grundsatz des Europäischen Unternehmensrechts, in: *EWS* 2000, S. 281-291
- Schön, Wolfgang*, Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa- und Verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 23, Köln: Otto Schmidt, 2000, S. 191-226 (zit.: *Schön*, DStJG 23 [2000])
- Schön, Wolfgang*, Unternehmensbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, in: *StbJb* 2003/2004, S. 27-67
- Schön, Wolfgang*, Die Zukunft der Kapitalaufbringung/-erhaltung, in: *Der Konzern* 2004, S. 162-170
- Schön, Wolfgang*, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in: *IStR* 2004, S. 289-300
- Schön, Wolfgang*, Eine Zukunft für das Maßgeblichkeitsprinzip, in: Schön, Wolfgang (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln: Otto Schmidt, 2005 (zit.: *Schön*, in: Schön, Maßgeblichkeit, 2005)

- Schön, Wolfgang*, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in: Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München: Beck, 2005, S. 489-521 (zit.: *Schön*, FS Wassermeyer, 2005)
- Schön, Wolfgang*, Europarechtliche Grundlagen für Gesellschafts- und Steuerrecht, in: GmbH-StB 2006, S. 9-14
- Schöne, Wolf-Dieter*, Entstrickung – immer noch eine Misere?, in: FR 1985, S. 582-584
- Schönfeld, Jens*, Hinzurechnungsbesteuerung und europäisches Gemeinschaftsrecht, Köln: Otto Schmidt, 2005 (Diss.) (zit.: *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005)
- Schönfeld, Jens*, EuGH konkretisiert Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten: Mögliche Konsequenzen und offene Fragen aus steuerlicher Sicht – Zugleich Anmerkung zu EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 - Rs. C-452/04, Fidium Finanz AG, in: DB 2007, S. 80-82
- Schönfeld, Jens*, Anmerkung zur Rs. Holböck – Besteuerung von Dividenden, die von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, in: IStR 2007, S. 443-444
- Schönherr, Frank/Lemaitre, Claus*, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz, in: GmbHR 2006, S. 561-569
- Schuch, Josef*, Werden die Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht zu Meistbegünstigungsklauseln?, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht – Auswirkungen auf die Abkommenspraxis, Wien: Linde, 1996, S. 139-180 (zit.: *Schuch*, in: Gassner/Lang/Lechner, DBA und EU-Recht, 1996)
- Schwarze, Jürgen (Hrsg.)*, EU-Kommentar, Baden-Baden: Nomos, 2000 (zit.: *Verfasser*, in: Schwarze, EU-Komm., 2000)
- Schwenke, Michael*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Wandel? Eine erste Analyse neuer Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH, in: IStR 2006, S. 748-754
- Schwenke, Michael*, Internationale Einkünfteabgrenzung und Europäisches Gemeinschaftsrecht – Steuerentstrickung, Einkünftekorrektur und Dokumentationspflichten im Lichte der Grundfreiheiten des EG-Vertrags, Frankfurt a.M.: Peter Lang, 2006 (Diss.) (zit.: *Schwenke*, Int. Einkünfteabgrenzung, 2006)
- Schwenke, Michael*, Europarechtliche Vorgaben und deren Umsetzung durch das SEStEG, in: DStZ 2007, S. 235-247
- Sedemund, Jan*, Direkte und mittelbare Reichweite der Grundfreiheiten des EG-Vertrags am Beispiel des § 8a KStG, in: IStR 2002, S. 390-396
- Sedemund, Jan*, Steuerneutrales Ausscheiden aus der deutschen Steuerpflicht auf EG-Ebene möglich!, in: DStZ 2003, S. 407-412
- Sedemund, Jan*, Europäisches Ertragsteuerrecht, Baden-Baden: Nomos, 2008 (zit.: *Sedemund*, Europ. Ertragsteuerrecht, 2008)

- Sedemund, Jan/Laboranowitsch, Martina*, Ein Lösungsvorschlag zur Abgrenzung von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit – IFRS als Ausweg aus dem Dilemma, in: DStZ 2008, S. 414-420
- Seer, Roman*, Die beschränkte Steuerpflicht aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts, in: IWB v. 08.10.2003, Fach 11, Gruppe 2, S. 573-588
- Seer, Roman*, Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien: Linde, 2004, S. 37-58 (zit.: *Seer*, in: Gassner/u.a., Die beschränkte Steuerpflicht, 2004)
- Seer, Roman*, Die Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, in: Ständige Deputation des deutschen Juristentages (Hrsg.), Verhandlungen des sechshundsechzigsten deutschen Juristentages, Band II/1, München: Beck, 2006, S. Q127-Q166 (zit.: *Seer*, Verhandlungen des 66. DJT, 2006)
- Seitz, Georg*, Notional Income from the Cross-border Internal Transfer of Assets – Why the Amendments to the German Income Tax Act Violate the Freedom of Establishment, in: Intertax 2008, S. 44-74
- Smit, Daniël S.*, The relationship between the free movement of capital and the other EC Treaty freedoms in third country relationships in the field of direct taxation: a question of exclusivity, parallelism or causality?, in: Intertax 2007, S. 252-267
- Söhn, Hartmut*, Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: Lang, Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln: Otto Schmidt, 1995, S. 343-364 (zit.: *Söhn*, FS Tipke, 1995)
- Spengel, Christoph/Braunagel, Ralf*, EU-Recht und Harmonisierung der Konzernbesteuerung in Europa, in: StuW 2006, S. 34-49
- Stadler, Rainer/Elser, Thomas*, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, in: BB 2006, Special 08 zu Heft 44, S. 18-25
- Stadler, Rainer/Elser, Thomas*, Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG durch das SEStEG, in: Blumenberg, Jens/Schäfer, Karl P. (Hrsg.), Das SEStEG – Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise, München: Beck, 2007, S. 43-64 (zit.: *Stadler/Elser*, in: Blumenberg/Schäfer, SEStEG, 2007)
- Stein, Thomas*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften – Besteuerung und Niederlassungsfreiheit, Lohmar/Köln: Eul, 2007 (Diss.) (zit.: *Stein*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 2007)
- Stewen, Tobias*, Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches internationales Steuerrecht – Zuzug und Wegzug von Gesellschaften nach „Daily Mail“, „Centros“, „Überseering“, „Inspire Art“ und „Lasteyrie du Saillant“, Baden-Baden: Nomos, 2007 (Diss.) (zit.: *Stewen*, Zuzug und Wegzug, 2007)
- Strahl, Martin*, Wegzugsproblematik bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern, in: FR 2007, S. 665-673

- Streinz, Rudolf (Hrsg.)*, EUV/EGV – Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, München: Beck, 2003 (zit.: *Verfasser*, in: Streinz, EUV/EGV, 2003)
- Suchowerskyj, Tanja*, Der Begriff des Missbrauchs im europäischen Steuerrecht, Berlin: Logos, 2007 (Diss.)
- Tenore, Mario*, The Transfer of Assets from a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law, in: Intertax 2006, S. 386-392
- Terra, Ben/Wattel, Peter J.*, European Tax Law, 4. Aufl., Den Haag: Kluwer Law International, 2005
- Thiel, Jochen*, Aufschiebung der Gewinnrealisierung durch § 6b, 6c EStG sowie durch das Auslandsinvestitionsgesetz und das Entwicklungsteuergesetz – Eine systemkritische Untersuchung, in: Ruppe, Hans Georg (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschiebs, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 4, Köln: Otto Schmidt, 1981, S. 247-257 (zit.: *Thiel*, DStJG 4 [1981])
- Thömmes, Otmar*, Aktuelle Fragen zur Gewinnrealisierung bei grenzüberschreitender Tätigkeit, in: StBJb 2003/2004, S. 201-243
- Thömmes, Otmar*, Missbrauch und Missbrauchsverhütung aus EG-rechtlicher Sicht, in: Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München: Beck, 2005, S. 209-240 (zit.: *Thömmes*, FS Wassermeyer, 2005)
- Tipke, Klaus*, [Ohne Titel], in: Tipke, Klaus (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht – Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Band 1, Köln: Otto Schmidt, 1978, S. 2-10 (zit.: *Tipke*, DStJG 1 [1978])
- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 2000 (zit.: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000)
- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 2003 (zit.: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 2003)
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.)*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung – Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Loseblatt, 115. Ergänzungslieferung, Köln: Otto Schmidt, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO)
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.)*, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: Tipke/Lang, StR, 19. Aufl., 2008)
- Toifl, Gerald*, Die EU-Grundfreiheiten und die Diskriminierungsverbote der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht – Auswirkungen auf die Abkommenspraxis, Wien: Linde, 1996, S. 139-180 (zit.: *Toifl*, in: Gassner/Lang/Lechner, DBA und EU-Recht, 1996)
- Toifl, Gerald*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen – unter besonderer Berücksichtigung der gemeinschafts- und abkommensrechtlichen

- Diskriminierungsverbote, Wien: Linde, 2003 (Diss.) (zit.: *Toifl*, Personengesellschaften, 2003)
- Van Thiel, Servaas*, Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Claire Rules That Can Be Readily Applied by National Courts, in: ET 2008, S. 279-290 (Part I), S. 339-350 (Part II)
- Vanistendael, Frans*, Cohesion: the phoenix rises from his ashes, in: EC Tax Review 2005, S. 208-222
- Vogel, Klaus*, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, in: StuW 1974, S. 193-210
- Vogel, Klaus/Lehner, Moris (Hrsg.)*, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen – Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München: Beck, 2008 (zit.: *Verfasser*, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., 2008)
- Wassermeyer, Franz*, Diskriminierungsfreie Betriebsstättengewinnermittlung, in: IStR 2004, S. 733-735
- Wassermeyer, Franz*, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, in: DB 2006, S. 1176-1180
- Wassermeyer, Franz*, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, in: DB 2006, S. 2420-2424
- Wassermeyer, Franz*, Entstrickung versus Veräußerung und Nutzungsüberlassung steuerrechtlich gesehen, in: IStR 2008, S. 176-180
- Wassermeyer, Franz*, Die bilanzielle Behandlung der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und nach § 12 Abs. 1 KStG, in: DB 2008, S. 430-432
- Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver*, Betriebsstätten-Handbuch – Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, Köln: Otto Schmidt, 2006 (zit.: *Verfasser*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-HB 2006)
- Weber-Grellet, Heinrich*, Europäisches Steuerrecht, München: Beck, 2005 (zit.: *Weber-Grellet*, Europ. StR, 2005)
- Wernsmann, Rainer/Nippert, Allit*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Konzern, in: FR 2006, S. 153-163
- Werra, Matthias/Teiche, Andreas*, Das SEStBeglG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, in: DB 2006, S. 1455-1462
- Wettner, Florian*, Die Amtshilfe im Europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen: Mohr Siebeck, 2005 (Diss.)
- Zalasiński, Adam*, Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law, in: Intertax 2007, S. 310-321
- Zalasiński, Adam*, Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice, in: Intertax 2008, S. 156-167

Zanotti, Emiliano, Taxation of Inter-Company Dividends in the Presence of a PE: The Impact of the EC Fundamental Freedoms (Part One), in: ET 2004, S. 493-505

Zuijndorp, Bert, The N case: the European Court of Justice sheds further light on the admissibility of exit taxes but still leaves some questions unanswered, in: EC Tax Review 2007, S. 5-12

Rechtsprechungsverzeichnis

I. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
EuGH	Urt. v. 15.07.1964	6-64	Slg. 1964, 1253	<i>Costa/E.N.E.L.</i>
EuGH	Urt. v. 12.02.1974	152/73	Slg. 1974, 153	<i>Sotgiu</i>
EuGH	Urt. v. 09.03.1978	106/77	Slg. 1978, 629	<i>Simmenthal II</i>
EuGH	Urt. v. 20.02.1979	120/78	Slg. 1979, 649	<i>Cassis de Dijon</i>
EuGH	Urt. v. 28.01.1986	270/83	Slg. 1986, 273	<i>avoir fiscal</i>
EuGH	Urt. v. 12.03.1987	178/84	Slg. 1987, 1227	<i>Kommission/ Deutschland</i>
EuGH	Urt. v. 27.09.1988	81/87	Slg. 1988, 5483	<i>Daily Mail</i>
EuGH	Urt. v. 08.05.1990	C-175/88	Slg. 1990, I-1779	<i>Biehl</i>
EuGH	Urt. v. 19.06.1990	C-213/89	Slg. 1990, I-2433	<i>Factortame</i>
EuGH	Urt. v. 25.07.1991	C-221/89	Slg. 1991, I-3905	<i>Factortame II</i>
EuGH	Urt. v. 28.01.1992	C-204/90	Slg. 1992, I-249	<i>Bachmann</i>
EuGH	Urt. v. 28.01.1992	C-300/90	Slg. 1992, I-305	<i>Kommission/ Belgien</i>
EuGH	Urt. v. 26.01.1993	C-112/91	Slg. 1993, I-492	<i>Werner</i>
EuGH	Urt. v. 31.03.1993	C-19/92	Slg. 1993, I-1663	<i>Kraus</i>
EuGH	Urt. v. 24.11.1993	C-267/91 u. C-268/91	Slg. 1993, I-6097	<i>Keck</i>
EuGH	Urt. v. 14.07.1994	C-379/92	Slg. 1994, I-3453	<i>Peralta</i>
EuGH	Urt. v. 14.02.1995	C-279/93	Slg. 1995, I-225	<i>Schumacker</i>
EuGH	Urt. v. 11.08.1995	C-80/94	Slg. 1995, I-2493	<i>Wielockx</i>
EuGH	Urt. v. 14.11.1995	C-484/93	Slg. 1995, I-3955	<i>Svensson- Gustavsson</i>
EuGH	Urt. v. 30.11.1995	C-55/94	Slg. 1995, I-4165	<i>Gebhard</i>

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
EuGH	Urt. v. 27.06.1996	C-107/94	Slg. 1996, I-3089	<i>Asscher</i>
EuGH	Urt. v. 15.05.1997	C-250/95	Slg. 1997, I-2471	<i>Futura Participations</i>
EuGH	Urt. v. 28.04.1998	C-118/96	Slg. 1998, I-1897	<i>Safir</i>
EuGH	Urt. v. 12.05.1998	C-336/96	Slg. 1998, I-2793	<i>Gilly</i>
EuGH	Urt. v. 16.07.1998	C-264/96	Slg. 1998, I-4695	<i>ICI</i>
EuGH	Urt. v. 09.03.1999	C-212/97	Slg. 1999, I-1459	<i>Centros</i>
EuGH	Urt. v. 29.04.1999	C-224/97	Slg. 1999, I-2517	<i>Ciola</i>
EuGH	Urt. v. 29.04.1999	C-311/97	Slg. 1999, I-2651	<i>Royal Bank of Scotland</i>
EuGH	Urt. v. 01.06.1999	C-302/97	Slg. 1999, I-3099	<i>Konle</i>
EuGH	Urt. v. 08.07.1999	C-254/97	Slg. 1999, I-4809	<i>Baxter</i>
EuGH	Urt. v. 14.09.1999	C-391/97	Slg. 1999, I-5451	<i>Gschwind</i>
EuGH	Urt. v. 21.09.1999	C-307/97	Slg. 1999, I-6161	<i>Saint Gobain</i>
EuGH	Urt. v. 26.10.1999	C-294/97	Slg. 1999, I-7447	<i>Eurowings</i>
EuGH	Urt. v. 28.10.1999	C-55/98	Slg. 1999, I-7641	<i>Vestergaard</i>
EuGH	Urt. v. 18.11.1999	C-200/98	Slg. 1999, I-8261	<i>X AB, Y AB</i>
EuGH	Urt. v. 13.04.2000	C-251/98	Slg. 2000, I-2787	<i>Baars</i>
EuGH	Urt. v. 06.06.2000	C-35/98	Slg. 2000, I-4071	<i>Verkooijen</i>
EuGH	Urt. v. 14.12.2000	C-141/99	Slg. 2000, I-11619	<i>AMID</i>
EuGH	Urt. v. 08.03.2001	C-397/98 u. C-410/98	Slg. 2001, I-1727	<i>Metallgesellschaft u.a.</i>
EuGH	Urt. v. 12.09.2002	C-431/01	Slg. 2002, I-7073	<i>Mertens</i>
EuGH	Urt. v. 03.10.2002	C-136/00	Slg. 2002, I-8147	<i>Danner</i>
EuGH	Urt. v. 05.11.2002	C-208/00	Slg. 2002, I-9919	<i>Überseering</i>
EuGH	Urt. v. 21.11.2002	C-436/00	Slg. 2002, I-10829	<i>X und Y</i>

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
EuGH	Urt. v. 26.06.2003	C-422/01	Slg. 2003, I-6817	<i>Skandia und Ramstedt</i>
EuGH	Urt. v. 18.09.2003	C-168/01	Slg. 2003, I-9409	<i>Bosal</i>
EuGH	Urt. v. 30.09.2003	C-167/01	Slg. 2003, I-10155	<i>Inspire Art</i>
EuGH	Urt. v. 11.12.2003	C-364/01	Slg. 2003, I-1503	<i>Barbier</i>
EuGH	Urt. v. 04.03.2004	C-334/02	Slg. 2004, I-2229	<i>Kommission/ Frankreich</i>
EuGH	Urt. v. 11.03.2004	C-9/02	Slg. 2004, I-2409	<i>De Lasteyrie du Saillant</i>
EuGH	Bschl. v. 08.06.2004	C-268/03	Slg. 2004, I-5961	<i>De Baeck</i>
EuGH	Urt. v. 15.07.2004	C-315/02	Slg. 2004, I-7063	<i>Lenz</i>
EuGH	Urt. v. 15.07.2004	C-242/03	Slg. 2004, I-7379	<i>Weidert u. Paulus</i>
EuGH	Urt. v. 07.09.2004	C-319/02	Slg. 2004, I-7477	<i>Manninen</i>
EuGH	Urt. v. 10.03.2005	C-39/04	Slg. 2005, I-2057	<i>Laboratoires Fournier</i>
EuGH	Urt. v. 12.07.2005	C- 403/03	Slg. 2005, I-6421	<i>Schempp</i>
EuGH	Urt. v. 13.12.2005	C-446/03	Slg. 2005, I-10837	<i>Marks & Spencer</i>
EuGH	Urt. v. 10.01.2006	C-222/04	Slg. 2006, I-289	<i>Cassa di Risparmio di Firenze</i>
EuGH	Urt. v. 21.02.2006	C-152/03	Slg. 2006, I-1711	<i>Ritter-Coulais</i>
EuGH	Urt. v. 23.02.2006	C-253/03	Slg. 2006, I-1831	<i>CLT-Ufa</i>
EuGH	Urt. v. 23.02.2006	C-513/03	Slg. 2006, I-1957	<i>van Hilten</i>
EuGH	Urt. v. 23.02.2006	C-471/04	Slg. 2006, I-2107	<i>Keller-Holding</i>
EuGH	Urt. v. 06.07.2006	C-346/04	Slg. 2006, I-6137	<i>Conijn</i>
EuGH	Urt. v. 07.09.2006	C-470/04	Slg. 2006, I-7409	„N“

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
EuGH	Urt. v. 12.09.2006	C-196/04	Slg. 2006, I-7995	<i>Cadbury Schweppes</i>
EuGH	Urt. v. 03.10.2006	C-452/04	Slg. 2006, I-9521	<i>Fidium Finanz</i>
EuGH	Urt. v. 14.11.2006	C-513/04	Slg. 2006, I-10967	<i>Kerckhaert u. Morres</i>
EuGH	Urt. v. 06.12.2006	C-446/04	Slg. 2006, I-11753	<i>FII</i>
EuGH	Urt. v. 12.12.2006	C-374/04	Slg. 2006, I-11673	<i>ACT</i>
EuGH	Urt. v. 30.01.2007	C-150/04	Slg. 2007, I-1163	<i>Kommission/ Dänemark</i>
EuGH	Urt. v. 06.03.2007	C-292/04	Slg. 2007, I-1835	<i>Meilicke u.a.</i>
EuGH	Urt. v. 13.03.2007	C-524/04	Slg. 2007, I-2107	<i>Thin Cap</i>
EuGH	Urt. v. 22.03.2007	C-383/05	Slg. 2007, I-2555	<i>Talotta</i>
EuGH	Urt. v. 29.03.2007	C-347/04	Slg. 2007, I-2647	<i>Rewe Zentralfinanz</i>
EuGH	Bschl. v. 10.05.2007	C-102/05	Slg. 2007, I-3871	<i>A und B</i>
EuGH	Bschl. v. 10.05.2007	C-492/04	Slg. 2007, I-3775	<i>Lasertec</i>
EuGH	Urt. v. 24.05.2007	C-157/05	Slg. 2007, I-4051	<i>Holböck</i>
EuGH	Urt. v. 18.07.2007	C-231/05	Slg. 2007, I-6373	<i>Oy AA</i>
EuGH	Urt. v. 27.09.2007	C-184/04	Slg. 2007, I-7897	<i>Twoh</i>
EuGH	Bschl. v. 05.11.2007	C-415/06	n.n.v.	<i>Stahlwerk Ergste Westig</i>
EuGH	Urt. v. 08.11.2007	C-379/05	n.n.v.	<i>Amurta</i>
EuGH	Urt. v. 06.12.2007	C-298/05	n.n.v.	<i>Columbus Container Services</i>
EuGH	Urt. v. 18.12.2007	C-101/05	n.n.v.	„A“
EuGH	Urt. v. 17.01.2008	C-105/07	n.n.v.	<i>Lammers & Van Cleef</i>
EuGH	Urt. v. 14.02.2008	C-414/06	n.n.v.	<i>Lidl Belgium</i>

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
EuGH	Urt. v. 28.02.2008	C-293/06	n.n.v.	<i>Deutsche Shell</i>
EuGH	Bschl. v. 23.04.2008	C-201/05	n.n.v.	<i>CFC and Divi- dend</i>
EuGH	Urt. v. 20.05.2008	C-194/96	n.n.v.	<i>Orange Euro- pean Smallcap Fund</i>
EuGH	Urt. v. 26.06.2008	C-284/06	n.n.v.	<i>Burda</i>

II. Schlussanträge der Generalanwälte beim EuGH

GA	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
<i>Van Gerven</i>	SchIA v. 08.07.1992	C-306/88	Slg. 1992, I-6457	<i>Anders</i>
<i>Léger</i>	SchIA v. 20.06.1995	C-55/94	Slg. 1995, I-4165	<i>Gebhard</i>
<i>Alber</i>	SchIA v. 19.11.1998	C-311/97	Slg. 1999, I-2651	<i>Royal Bank of Scotland</i>
<i>Jacobs</i>	SchIA v. 21.03.2002	C-136/00	Slg. 2002, I-8147	<i>Danner</i>
<i>Mischo</i>	SchIA v. 06.06.2002	C-436/00	Slg. 2002, I-10829	<i>X und Y</i>
<i>Colomer</i>	SchIA v. 16.10.2003	C-334/02	Slg. 2004, I-2229	<i>Kommission/ Frankreich</i>
<i>Kokott</i>	SchIA v. 18.03.2004	C-319/02	Slg. 2004, I-7477	<i>Manninen</i>
<i>Maduro</i>	SchIA v. 07.04.2005	C-446/03	Slg. 2005, I-10837	<i>Marks & Spencer</i>
<i>Geelhoed</i>	SchIA v. 23.02.2006	C-374/04	Slg. 2006, I-11673	<i>ACT</i>
<i>Kokott</i>	SchIA v. 30.03.2006	C-470/04	Slg. 2006, I-7409	„N“
<i>Léger</i>	SchIA v. 02.05.2006	C-196/04	Slg. 2006, I-7995	<i>Cadbury Schweppes</i>

GA	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
<i>Maduro</i>	SchIA v. 31.05.2006	C-347/04	Slg. 2006, I-2647	<i>Rewe Zentralfinanz</i>
<i>Stix-Hackl</i>	SchIA v. 05.10.2006	C-292/04	Slg. 2007, I-1835	<i>Meilicke u.a.</i>
<i>Sharpston</i>	SchIA v. 14.02.2008	C-414/06	n.n.v.	<i>Lidl Belgium</i>
<i>Maduro</i>	SchIA v. 22.05.2008	C-210/06	n.n.v.	<i>Cartesio</i>

III. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
BFH	Urt. v. 16.07.1969	I 266/65	BStBl. II 1970, 175	-
BFH	Urt. v. 28.04.1971	I R 55/66	BStBl. II 1971, 630	-
BFH	Urt. v. 30.05.1972	VIII R 111/69	BStBl. II 1972, 760	-
BFH	Urt. v. 30.10.1973	I R 38/70	BStBl. II 1974, 255	-
BFH	Urt. v. 16.12.1975	VIII R 3/74	BStBl. II 1976, 246	-
BFH	Urt. v. 21.09.2005	II R 56/03	BStBl. II 2005, 875	-

IV. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
BVerfG	Urt. v. 20.07.1954	1 BvR 459/52	BVerfGE 4, 7	-
BVerfG	Urt. v. 12.11.1958	2 BvL 4/56	BVerfGE 8, 274	-
BVerfG	Urt. v. 22.10.1986	2 BvR 197/83	BVerfGE 73, 339	<i>Solange II</i>
BVerfG	Urt. v. 27.06.1991	2 BvR 1493/89	BVerfGE 84, 239	-
BVerfG	Urt. v. 22.06.1995	2 BvL 37/91	BVerfGE 93, 121	-
BVerfG	Urt. v. 09.03.2004	2 BvL 17/02	BVerfGE 110, 94	-

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Bezeichnung
BVerfG	Bschl. v. 18.01.2006	2 BvR 2194/99	BVerfGE 115, 97	-
BVerfG	Bschl. v. 07.11.2006	1 BvL 10/02	FR 2007, 338	-