

Anne Bergmann

Dogmatik der Grundfreiheiten in nicht harmonisierten Bereichen des Gesellschafts- und Steuerrechts



Nomos

IUS EUROPAEUM

Herausgegeben von:

Prof. Dr. Eva-Maria Kieninger

Prof. Dr. Eckhard Pache

Prof. Dr. Dr. h.c. Ulrich Sieber

in Verbindung mit dem
Europäischen Rechtszentrum
der Universität Würzburg

Band 67

Anne Bergmann

Dogmatik der Grundfreiheiten in nicht harmonisierten Bereichen des Gesellschafts- und Steuerrechts



Nomos



Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Würzburg, Univ., Diss., 2021

ISBN 978-3-8487-8355-7 (Print)

ISBN 978-3-7489-2741-9 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Einleitung und Gang der Untersuchung

Dass die Entwicklungen auf den internationalen Finanzmärkten für einige Mitgliedstaaten der Europäischen Union in volkswirtschaftlicher Hinsicht dramatische Konsequenzen nach sich zogen, ist hinreichend bekannt. Es vermag daher kaum zu überraschen, dass auf europäischer Ebene lange Zeit in erster Linie die Währungskrise und deren Bewältigung in den Blickpunkt des Interesses gerückt sind. Die politische Debatte kreiste aus gegebenem Anlass nahezu ausschließlich um die Koordination von Maßnahmen zur Rettung der in Not geratenen Volkswirtschaften.

Für eine breit angelegte Diskussion über die langfristige Realisierung der binnenmarktfinalen Zielsetzungen des Primärrechts und das zu diesem Zweck erforderliche und rechtspolitisch wünschenswerte Maß an rechtlicher Vereinheitlichung blieb daneben kaum noch Raum. Ein Großteil der Harmonisierungsbestrebungen, die der Umsetzung der in den Gründungsverträgen verankerten, programmatischen Vorgaben zur Vertiefung der wirtschaftlichen Integration dienen sollten, war damit vorerst zum Erliegen gekommen. Bleibt der Unionsgesetzgeber aber untätig, ist nicht auszuschließen, dass Chancen zu notwendiger rechtspolitischer Weichenstellung vertan werden. Die Konsequenzen dieser, unter den gegebenen Umständen durchaus nachvollziehbaren, einseitigen Fokussierung der Europapolitik sind in ihrer Gesamtheit kaum abzusehen. In jedem Fall steht jedoch zu erwarten, dass zahlreiche Vorschläge zur Angleichung und Koordination der nationalen Rechtsordnungen auch bis auf Weiteres ein Schattendasein fristen werden. Anstatt die europäische Integration durch gezielte Maßnahmen im Bereich der Sekundärrechtssetzung weiter voranzutreiben, ist der europäische Gesetzgeber bildlich gesprochen in eine Art Schockstarre verfallen.

Vordergründig mag dies zunächst den Eindruck vermitteln, als erlahme der Integrationsprozess damit zur Gänze. Dass dem nicht zwingend so sein muss und dass vor allem in Zeiten, in denen die direkte Harmonisierung mitgliedstaatlicher Regelungssysteme durch Sekundärrechtssetzung ins Stocken gerät, die primärrechtliche Bindung der nationalen Rechtssetzungsorgane an Bedeutung gewinnt, zeigen die Erfahrungen der Vergangenheit¹. Die fehlgeschlagene Konsensbildung im Rahmen eines Gesetzge-

1 Hierzu insb. *Kingreen*, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV4, Art. 36 AEUV Rdnr. 3.

Einleitung und Gang der Untersuchung

bungsverfahrens muss, was die Fortentwicklung der Unionsrechtsordnung angeht, insofern nicht gleichbedeutend sein mit völligem Stillstand.

Zu bedenken ist nämlich, dass die Schaffung einheitlicher Wettbewerbsbedingungen im europäischen Binnenmarkt grundsätzlich auf zwei Arten erfolgen kann. Neben einer Angleichung nationaler Regelungen im Wege der Sekundärrechtssetzung besteht seitens der Unionsgerichtsbarkeit auch die Möglichkeit, im Wege der Primärrechtsauslegung mittelbaren Anpassungsdruck auszuüben und auf diese Weise eine weitergehende Öffnung der nationalen Märkte zu erzwingen. Zwar ist eine Setzung positiver Rechtsregeln durch den Gerichtshof als Judikativorgan im Grundsatz ausgeschlossen. Nichtsdestotrotz kann dieser aber auf Grundlage seiner Befugnis zur letztverbindlichen Auslegung des Unionsrechts die Unionsrechtswidrigkeit nationaler Normen in den ihm zur Entscheidung vorgelegten, konkreten Einzelfällen feststellen und den nationalen Gesetzgebern so eine entsprechende Anpassung der mitgliedstaatlichen Regelungssysteme aufgeben. Insbesondere müssen die Gesetzgeber der Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihrer autonomen Regelungsbefugnisse auch in den nicht abschließend harmonisierten Bereichen des nationalen Rechts den Gewährleistungsgehalt der europäischen Grundfreiheiten beachten. Verstößt eine nationale Regelung, gleich welcher Rangstufe, gegen die materiellen Vorgaben des europäischen Primär- oder Sekundärrechts greift der sog. „Anwendungsvorrang des Europarechts“² ein. In Sachverhaltskonstellationen, die ein grenzüberschreitendes Element aufweisen, ist die fragliche Norm unanwendbar, so dass das ursprüngliche gesetzgeberische Regelungskonzept nicht mehr konsequent umgesetzt werden kann³. In der Folge können sich bei Fortgeltung der Norm für reine Inlandssachverhalte zudem Probleme der Inländerbenachteiligung ergeben⁴. Unter Umständen macht der Schutz im Grundsatz berechtigter Regelungsinteressen dann die Wahl eines völlig neuen systematischen Ansatzes erforderlich. Indem die Rechtsprechung bestimmte rechtliche Gestaltungen explizit und für sämtliche Träger nationaler Hoheitsgewalt verbindlich untersagt,

2 Ruffert, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV4, Art. 1 AEUV Rdnr. 16ff; Nettessheim, in: Grabitz/ Hilf/ Nettessheim40, Art. 1 EGV Rdnr. 48ff; Fischer, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern1, S. 94; Polzin, JuS 2012, 1 f.

3 Spezifisch zum steuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip vgl. Hey, StuW 2005, 317 (321), die der Rechtsprechung des EuGH eine „systemzerstörende“ Wirkung bescheinigt.

4 Allgemein hierzu etwa Epiney, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV4, Art. 18 AEUV Rdnr. 28ff; Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz/ Hilf/ Nettessheim40, Vor Art. 39-55 EGV Rdnr. 43ff.

zwingt sie letztere mithin indirekt zu einer schrittweisen, punktuellen Annäherung der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen. Auf diese Weise kann, wenn auch keine umfassende Harmonisierung, so aber zumindest eine so genannte „negative Integration[swirkung]“⁵ erzielt werden. Dies betrifft vor allem die im Folgenden angesprochenen Verstöße gegen die Grundfreiheiten.

Dass der Gerichtshof in seinem Bestreben, dem Unionsrecht zur vollen Wirksamkeit zu verhelfen nicht davor zurückschreckt, tief auch in diejenigen Regelungsbereiche des nationalen Rechts vorzudringen⁶, die die Mitgliedstaaten bis dato vor europarechtlichen Einwirkungen sicher glaubten, hat er dabei wiederholt eindrucksvoll unter Beweis gestellt. Aus nationalstaatlicher Perspektive geht damit eine empfindliche Einschränkung der gesetzgeberischen Gestaltungsspielräume⁷ auch dort einher, wo die ausschließlichen Regelungszuständigkeiten im Grundsatz bei den Mitgliedstaaten verblieben sind.

Die Thematik gewinnt dabei umso mehr an Aktualität, als eine sekundärrechtliche Harmonisierung der nationalen Rechtsordnungen heute in vielen Rechtsbereichen in weite Ferne gerückt ist. Die derzeitige politische Situation gibt also durchaus Anlass dazu, sich einmal mehr mit der allgemeinen Dogmatik der Grundfreiheiten zu befassen, mag diese auch in der Vergangenheit schon vielfach Gegenstand der rechtswissenschaftlichen Forschung gewesen sein. Festzuhalten ist außerdem, dass die Bereiche der direkten Unternehmensbesteuerung sowie des nationalen Gesellschaftsrechts, was die volkswirtschaftliche Entwicklung eines Nationalstaats angeht, augenscheinlich eine vergleichsweise exponierte Stellung einnehmen. Gerade im Kontext der Krise nimmt die Bedeutung der hiermit eng verbundenen Frage der wirtschaftspolitischen Grundausrichtung der Mitgliedstaaten im Binnenmarkt stetig zu. Für den Verlauf der folgen-

5 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht - "Konvergenz" des Gemeinschaftsrechts und "Kohärenz" der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH1, S. 48; *Teichmann*, Binnenmarktkonformes Gesellschaftsrecht1, S. 125; *Wieland*, in: Gaitanides (Hg.), FS Zuleeg1, 492-504 (492); *Mojzesowicz*, Möglichkeiten und Grenzen einer einheitlichen Dogmatik der Grundfreiheiten1, S. 23 f.

6 Vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht - "Konvergenz" des Gemeinschaftsrechts und "Kohärenz" der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH1, S. 42 (Grundfreiheiten-Rechtsprechung als „Reaktion auf das fortbestehende Vakuum im Hinblick auf die angestrebte Marktintegration“).

7 So auch ausdrücklich *Fischer*, DStR 2006, 2281 (2282).

Einleitung und Gang der Untersuchung

den Untersuchung bietet es sich daher an, aufgrund ihrer besonderen Praxisrelevanz gerade diese Rechtsgebiete einer näheren Betrachtung zu unterziehen.

Die vorliegende Darstellung verfolgt vor diesem Hintergrund das Ziel, die Entwicklungen, die die Auslegung der Grundfreiheiten durch den EuGH genommen haben, für die Bereiche des nicht harmonisierten Gesellschafts- und Steuerrechts nachzuzeichnen. Dabei sollen vor allem die Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die mitgliedstaatliche Rechtssetzungstätigkeit dargestellt sowie dogmatische Grundlagen und tragende Wertungsgrundsätze der Auslegungspraxis herausgearbeitet werden.

Im Mittelpunkt des Interesses wird zunächst eine Rückbesinnung auf allgemeine dogmatische Ansätze stehen. In einem nächsten Schritt sollen die in der Rechtsprechung des Gerichtshofs erkennbaren Tendenzen dann auf ihre dogmatische Konsistenz hin überprüft und die aufgezeigten Entwicklungslinien aus methodologischer Sicht nachvollziehbar gemacht werden. Dies soll schließlich die Möglichkeit eröffnen, die rechtspolitischen Wertungen und realwirtschaftlichen Modellvorstellungen aufzudecken, die der Auslegung zugrunde liegen.

Ausgangspunkt der Untersuchung ist dabei die Erkenntnis, dass der Rechtsfortbildungstätigkeit des EuGH in mehrerlei Hinsicht Grenzen gesetzt sind: Einerseits ist der Gerichtshof bei der ihm zugewiesenen Aufgabe Beschränkungen, sowohl rechtlicher als auch tatsächlicher Art unterworfen. Andererseits wird seine Auslegungstätigkeit vor allem durch die finale, binnenmarktorientierte Ausrichtung der Grundfreiheiten bestimmt. In engem Zusammenhang hiermit steht auch die rechtspolitische Motivation des Gerichtshofs, der sich selbst vorrangig als „Motor der Integration“⁸ versteht. Rechtsmethodisch betrachtet äußert sich dies in einer teleologischen, auf Folgeorientierung bedachten Norminterpretation. Die auf diesem Wege erzielten Auslegungsergebnisse wiederum sind annahmegemäß abhängig davon, welche wohlfahrtsökonomischen Modellvorstellungen der Prognose über konkrete Entscheidungswirkungen zugrunde gelegt werden und welche normativen Wertungen mit ihnen verbunden sind.

Zu Beginn der Arbeit sollen daher zunächst rechtliche und tatsächliche Grenzen der Rechtsprechungstätigkeit aufgezeigt werden (Teil 1).

Rechtliche Grenzen ergeben sich dabei zum einen schon aufgrund der eingeschränkten rechtssetzungstechnischen Möglichkeiten, die dem Gerichtshof bei der Harmonisierung mitgliedstaatlichen Rechts zur Verfü-

8 Statt aller *Callies*, NJW 2005, 929 (933); *Wieland*, in: Gaitanides (Hg.), FS Zuleeg1, 492-504 (492); *Streinz*, Europarecht9, Rdnr. 610.

gung stehen. Zum anderen spielen aber auch Fragen der Kompetenzabgrenzung eine nicht unerhebliche Rolle⁹. Wie bereits dargelegt, können im Wege der einzelfallbezogenen Verwerfung nationaler Regelungen stets nur indirekt Impulse für eine Rechtsangleichung gesetzt werden. Dies begrenzt den Gestaltungsspielraum des EuGH insofern, als die ausschließlich negative Urteilswirkung eine umfassende Regelung tatsächlich zusammenhängender Fragenkomplexe durch Einbettung der materiellen Vorgaben in ein schlüssiges Gesamtkonzept letztlich unmöglich macht.

Hinsichtlich der Kompetenzabgrenzungsproblematik besteht im unionsrechtlichen Kontext zudem die Besonderheit, dass eine Rechtsfortbildung durch die Judikative ein ‚potenzielles doppeltes Legitimationsdefizit‘ aufweist¹⁰. Einerseits stellt sich die Frage nach einer ‚vertikalen‘ Kompetenzabgrenzung im Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaaten, zugleich ist aber auch eine gewaltenteilende, funktionale Zuständigkeitszuweisung im Horizontalverhältnis vorzunehmen. Während für erstere vor allem die Beachtung des primärrechtlich verankerten Subsidiaritätsgrundsatzes eine wichtige Rolle spielt, betrifft letztere die aus dem nationalen Verfassungsrecht bekannte Problematik einer Abgrenzung der Kompetenzen von gesetzgebender und rechtsprechender Gewalt. Auch wenn die betreffende Abgrenzungsfrage dabei im unionsrechtlichen Kontext nicht auf Basis des traditionellen Gewaltenteilungsgrundsatzes, sondern unter dem Stichwort des „institutionellen Gleichgewichts“ diskutiert wird¹¹, stößt sie hier wie dort auf ähnliche Schwierigkeiten. Die angesprochenen Legitimationsprobleme müssen durch eine Rückbindung der Rechtsprechungstätigkeit an den gesetzgeberischen Willen aufgelöst werden. Da die gestalterischen Mittel des Gerichtshofs sich hierbei auf die bloße Norminterpretation beschränken, ist dies letztlich nur über eine einheitliche Methodik der Rechtsanwendung zu bewerkstelligen. Aus legitimationstheoretischer Sicht hat die Rechtsfortbildungstätigkeit deshalb unter Heranziehung allgemein anerkannter Auslegungsgrundsätze zu erfolgen. Mit den rechtlichen Vorgaben gehen vor diesem Hintergrund zugleich gravierende praktische Einschränkungen einher.

Wichtig für die Identifizierung einheitlicher Entwicklungslinien in der Rechtsanwendungspraxis des Gerichtshofs ist außerdem die Erkenntnis, dass die Auslegungsergebnisse notwendigerweise zu einem wesentlichen Teil durch die rechtspolitische Motivation des Rechtsanwenders bestimmt

9 Eingehend hierzu, siehe Teil 1, § 1.

10 Vgl. *Vofskuble*, NVwZ 2010, 1 (3).

11 Vgl. hierzu Teil 1, § 1, I., 3., c), bb) sowie die Nw. in Fn. 105.

Einleitung und Gang der Untersuchung

werden¹². Bei deren näherer Betrachtung ist wiederum zu bedenken, welche grundlegenden Funktionen dem Gerichtshof im institutionellen Gefüge zugewiesen werden und wie er selbst diese Funktionszuweisungen interpretiert. Der Ausgangskonzeption der Gründungsverträge zufolge ist dem EuGH eine Mittlerposition im Spannungsfeld zwischen Durchsetzung primärrechtlich verankerter Vertragsziele und mitgliedstaatlicher Souveränitätsansprüche zudedacht. Seine originäre Aufgabe besteht darin, einen gerechten Ausgleich zwischen den gemeinsamen Integrationsbestrebungen und den mitunter gegenläufigen, legitimen Regelungsinteressen auf individualstaatlicher Ebene zu schaffen. In der Vergangenheit hat sich allerdings gezeigt, dass der Gerichtshof selbst sich in erster Linie als „Motor der Integration“ sieht. Dieses Selbstverständnis beeinflusst in besonderer Weise auch die Ergebnisse seiner Entscheidungen. Mitgliedstaatliche Bedürfnisse nach einer effektiven Gewährleistung von wirtschaftlicher Wohlfahrt und sozialer Gerechtigkeit allein bezogen auf die Inlandssituation hat der Gerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechungspraxis demnach in vielen Fällen hinter der unionsrechtlich vorgegebenen Realisierung des Binnenmarktprojekts zurück stehen lassen.

Im Anschluss an die Ausführungen zu den rechtlichen und tatsächlichen Grundlagen der Harmonisierung wird in Teil 2 der Untersuchung auf die allgemeinen Grundlagen der Wettbewerbstheorie, betreffend die Konkurrenz auf privaten Märkten und deren Fortentwicklung zu einem Modell des institutionellen Wettbewerbs zwischen Staaten, eingegangen werden.

Die instrumentalen Beschränkungen auf Rechtsauslegung und Rechtsfortbildung begrenzen den Handlungsspielraum des Gerichtshofs in beachtlichem Ausmaß. Im Rahmen seiner Auslegungstätigkeit ist er entsprechend obiger Ausführungen allein auf die Ausübung „negativen Anpassungsdrucks“ mit Einzelfallbezug verwiesen. Die Verwirklichung der eigenen rechtspolitischen Vorstellungen durch Schaffung in sich geschlossener, umfassender Regelungssysteme bleibt ihm damit, trotz seiner weitreichenden Befugnisse zur Fortentwicklung der Unionsrechtsordnung, versagt. Möglichkeiten zur Strukturbildung bestehen allein in Bezug auf die Handhabung der Auslegung als solche und die Herausarbeitung einheitlicher Grundsätze für die Beurteilung der Gewährleistungsgehalte bestimmter Normen oder Normgruppen des Unionsrechts.

Das „Handwerkszeug“, dessen sich der EuGH bei der Entwicklung dieser dogmatischen Strukturen bedient, ist die juristische Auslegungsmetho-

12 Vgl. Teil 1, § 2.

dik. Eine sachgerechte Auseinandersetzung mit der Rechtsprechungsentwicklung und den sich in ihr abzeichnenden Wertungstendenzen setzt demnach zumindest ein Grundverständnis der die Auslegungstätigkeit prägenden methodischen Grundsätze und deren unionsrechtlicher Besonderheiten voraus¹³.

Bei näherer Betrachtung lässt sich hier eine eindeutige Tendenz zur Betonung der systematisch-teleologischen Auslegungsmethode ausmachen, bei deren Anwendung der Gerichtshof sich in Anbetracht seines politischen Selbstverständnisses typischerweise stark an der ökonomischen Zielsetzung der Binnenmarktintegration orientiert. Die dynamische Ausgangskonzeption des Integrationsprojekts zwingt ihn dabei zu einer folgeorientierten Betrachtung, im Rahmen derer er Prognosen über die volkswirtschaftlichen Implikationen unterschiedlicher Deutungsvarianten der ihm zur Entscheidung vorgelegten Rechtsnormen treffen muss.

Hiermit geht denknotwendig eine Abhängigkeit der im Rahmen der Auslegung gefundenen Prognoseergebnisse von den zugrunde gelegten wirtschaftstheoretischen Modellannahmen¹⁴ einher. Um den Entscheidungsprozess nachvollziehen zu können, ist deshalb konsequenterweise danach zu fragen, welche Vorstellungen sich der EuGH über die wirtschaftstatsächlichen Wirkungszusammenhänge macht, die das Marktgeschehen auf den unterschiedlichen Wettbewerbsebenen prägen. Es gilt demnach zu verstehen, ob und wie privatwirtschaftlicher und institutioneller Wettbewerb in den Augen der Unionsrichter zusammenspielen und in welcher Weise sie durch die materiell-rechtlichen Vorgaben der Grundfreiheiten-Rechtsprechung beeinflusst werden. Nur wenn dies gelingt, besteht auch eine Chance, die Ratio hinter konkreten Entscheidungsgehalten und allgemeinen Auslegungstendenzen aufzudecken und denkbare Entwicklungsperspektiven zu erschließen. Die Überlegungen, die der Gerichtshof hierzu offen angestellt hat, waren bislang weitgehend allgemein gehalten. Auf den ersten Blick vermitteln die relevanten Entscheidungspassagen dabei den Anschein, als hätten die fraglichen Argumentationsmuster in den meisten Fällen eher unbewusst Eingang in die Entscheidungsgründe gefunden. Ob dies zutreffend sein kann, erscheint zweifelhaft, wenn man bedenkt, dass die europäische Kommission im Vorfeld wirtschaftspolitisch bedeutsamer Gesetzgebungsinitiativen seit Jahren dazu übergegangen ist, im Rahmen sog. „Impact Assessments“ unter Beteiligung von Expertengremien und der betroffenen Wirtschaftskreise umfangreiche

13 Ausf. hierzu Teil 1, § 3.

14 Vgl. Teil 2.

Einleitung und Gang der Untersuchung

ökonomische Folgenabschätzungen zu erarbeiten. Dieser Trend zur wirtschaftstheoretischen Sensibilisierung dürfte bei realistischer Betrachtung auch am EuGH nicht unbemerkt vorübergegangen sein. Selbst wenn das Vorstellungsbild, das die entscheidenden Richter sich von der Funktionsweise des Marktmechanismus machen, in Anbetracht der vergleichsweise eingeschränkten Erkenntnismöglichkeiten weniger konkret und abgewogen sein mögen, als die Ergebnisse eines Impact Assessment, sind es letztlich diese Vorstellungen, die die Grundlage der Auslegung bilden. Denn die folgenorientierte, teleologische Auslegung setzt eine Prognoseentscheidung und deren rechtspolitische Beurteilung notwendig voraus. Erstere kann aber nur auf Basis allgemeiner theoretischer Annahmen getroffen werden, mögen diese auch im Einzelfall schemenhaft und unpräzise sein. Sie und die aus ihnen abgeleiteten, normativen Wertungen bezüglich des privatwirtschaftlichen und des zwischenstaatlichen Wettbewerbs treten demnach bei der Urteilsfindung zutage und spiegeln sich unweigerlich auch im Auslegungsergebnis wider. Es ist daher anzunehmen, dass eine Einbeziehung wirtschaftswissenschaftlicher Erklärungsansätze nicht nur wünschenswert wäre, sondern letztere schon heute eine nicht zu unterschätzende Rolle für die tatsächliche Entscheidungspraxis spielen. Dass sich die Urteilsgründe hierzu vielfach ausschweigen, dürfte dabei weniger mit der Ignoranz des Gerichtshofs, als vielmehr mit der allgemeinen Wortkargheit seines Entscheidungsstils zusammenhängen. Im Rahmen der rechtswissenschaftlichen Analyse, ist diesen Zusammenhängen bisher – soweit ersichtlich – trotz ihrer bestechenden Logik nicht die ihnen gebührende Beachtung geschenkt worden.

Die binnenmarktfinale Ausrichtung der Grundfreiheiten und die Bedeutung des privatwirtschaftlichen Wettbewerbs für die Interpretation der primärrechtlichen Gewährleistungsgehalte kann zumindest im Ausgangspunkt ohne weiteres zum Bestand gesicherten Wissens der europarechtlichen Dogmatik gezählt werden. Anders verhält es sich demgegenüber mit dem verwandten Fragenkreis des institutionellen Wettbewerbs. Obwohl Diskussionen um die Existenz einer zweiten Wettbewerbsebene im Verhältnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union untereinander bereits um die Jahrtausendwende gehöriges Aufsehen erregten, sind die nach obigen Überlegungen zu erwartenden Querverbindungen zur Auslegungstätigkeit des EuGH nicht gezogen worden.

Im Verlauf der vorliegenden Arbeit soll deshalb nach einer Darstellung unterschiedlicher Erklärungsansätze zur Modellierung des institutionellen Wettbewerbs zwischen Staaten vor allem auch deren besonderer Bedeutung für die Auslegung der Niederlassungsfreiheit durch den EuGH nach-

gespürt werden. Das Hauptaugenmerk wird dabei, so die Ausgangsthese der Untersuchung, auf diesbezüglich erkennbare Entwicklungstendenzen in der Handhabung der Rechtfertigungsprüfung zu legen sein.

Erst im Anschluss an diese notwendigen Vorüberlegungen soll sich der zentrale Teil der Abhandlung schließlich einer eingehenden Untersuchung der Auslegungspraxis widmen (Teil 3 und 4).

Den Kern der Untersuchung bilden eine Betrachtung der Rechtsprechungsentwicklung und die sich hieraus ergebenden Schlussfolgerungen für die Herausarbeitung einer gesellschafts- und steuerrechtsbezogenen, allgemeinen „Dogmatik der Grundfreiheiten“¹⁵. Die Dogmatik der Niederlassungsfreiheit soll hierbei unter Berücksichtigung der aufgezeigten rechtlichen und tatsächlichen Grenzen der Rechtsanwendung vom Allgemeinen zum Besonderen hin betrachtet und auf gemeinsame Grundwertungen und wiederkehrende Erklärungsmuster hin untersucht werden. Differenziert nach den, aus modelltheoretischer Sicht in unterschiedlicher Weise vom institutionellen Wettbewerb betroffenen, Sachbereichen des Gesellschafts- und Steuerrechts sollen im Zuge dessen die der Auslegung annahmegemäß zugrundeliegenden, ökonomischen Modellannahmen aufgedeckt und deren Auswirkungen auf die Rechtfertigungsfähigkeit mitgliedstaatlicher Mobilitätseinschränkungen näher beleuchtet werden. Soweit möglich, sollen offengelegte Gemeinsamkeiten und Unterschiede in beiden Sachbereichen zu einem dogmatisch stimmigen Gesamtsystem zusammengefügt und auf konkrete, wohlfahrtstheoretische Ausgangsüberlegungen zurückgeführt werden.

Für die Aufgliederung der zu behandelnden Fragenkomplexe und deren Zusammenführung zu einem homogenen Ganzen bedeutet dies folgendes:

Eine wichtige Voraussetzung für die Nachvollziehbarmachung der Entscheidungspraxis des EuGH ist zuvorderst ein grundlegendes Verständnis jener allgemeinen dogmatischen Grundlinien, die Geltung im Anwendungsbereich sämtlicher Grundfreiheiten und Sachbereiche beanspruchen. Bezugnehmend auf fundamentale Bedingungen für die Realisierung des Binnenmarktziels bilden sie die Grundlage für eine am Gedanken des *effet utile*¹⁶ ausgerichtete Argumentation der Gerichte. Zum Ergebnis hat

15 Siehe hierzu Teil 3.

16 Allgemein hierzu vgl. Mayer, in: Grabitz/ Hilf/ Nettesheim41, Art. 19 EUV Rdnr. 57f; ausf. zum „*effet utile*“ als Auslegungsgrundsatz *Potacs*, EuR 2009, 465 ff.

Einleitung und Gang der Untersuchung

dies die in der Literatur bereits verschiedentlich nachgewiesene, funktional bedingte, „strukturelle Konvergenz“¹⁷.

Beachtung verdienen zudem die spezifischen Besonderheiten der Niederlassungsfreiheit. Diese ergeben sich vor allem aus dem im Vergleich zu anderen Freizügigkeitsrechten erhöhten Grad der wirtschaftlichen Integration im Aufnahmestaat¹⁸. Daneben sind sie aber auch auf die im Vertragstext ausdrücklich verankerte Gleichstellung von natürlichen Personen und Gesellschaften¹⁹ zurückzuführen. Denn mit letzterer geht ein Konflikt zwischen grundsätzlichem Wertungsgleichlauf einerseits und der Notwendigkeit begrifflicher Modifikationen andererseits einher, den es bei der Entwicklung einheitlicher dogmatischer Strukturen aufzulösen gilt.

Auf einer dritten und letzten Ebene bietet sich eine Analyse bereichsspezifischer Wertungstendenzen der einschlägigen Rechtsprechung im gesellschafts- und steuerrechtlichen Kontext an. Sie soll offenlegen, inwieweit die für den betreffenden Fragenkreis kennzeichnenden Interessenkonflikte, die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten und die möglichen Folgewirkungen rechtsprechungsinduzierter negativer Harmonisierung sachbereichsbezogen berücksichtigt werden.

Eingepasst in die traditionelle Prüfungsstruktur, sollen – aufgliedert nach Tatbestand und Rechtfertigung – zunächst die ersten beiden Ebenen gemeinsam abgehandelt werden²⁰. Für die genauere Betrachtung der bereichsspezifischen Besonderheiten bietet sich demgegenüber eine auf die Rechtfertigungsprüfung fokussierende, nach den Sachgebieten des Steuer- und des Gesellschaftsrechts differenzierende Darstellung in einem gesonderten Abschnitt der Arbeit an²¹.

Aufbauend auf eine vorweggeschickte Erörterung wettbewerbstheoretischer Grundlagen, sollen die an verschiedenen Stellen der Untersuchung zum Vorschein kommenden Gemeinsamkeiten und Unterschiede mit wirtschaftswissenschaftlich fundierten Überlegungen unterfüttert werden. Insoweit besteht die begründete Hoffnung, bislang verborgen gebliebene Gedankengänge hinter den betrachteten Entscheidungen aufdecken und auf ihre innere Konsistenz hin überprüfen zu können. So könnten Wer-

17 Vgl. hierzu *Behrens*, *EuR* 1992, 145 ff.; *Jarass*, *EuR* 2000, 705; *Oliver/Roth*, *CMLR* 2004, 407 (439); *Kingreen*, in: *von Bogdandy/Bast* (Hg.), *Europäisches Verfassungsrecht* 2, 705-748, (705 ff.) jew. m. w. N.; s. Fn. 1045.

18 *Teichmann*, *ZGR* 2011, 639 (666); *Forsthoff*, in: *Grabitz/ Hilf/ Nettesheim* 43, Art. 49 AEUV Rdnr. 27.

19 Art. 54 AEUV; vgl. hierzu insbesondere *Teichmann*, *ZGR* 2011, 639 ff.

20 Vgl. Teil 3.

21 Vgl. Teil 4.

tungen, die aus dem Zusammenhang gerissen nur allzu leicht auf völliges Unverständnis stoßen, schlussendlich objektiv nachvollziehbar gemacht werden. Durch eine gegenüberstellende Betrachtung von Sachverhaltskonstellationen mit steuerrechtlichem und gesellschaftsrechtlichem Schwerpunkt könnten sich außerdem scheinbare Wertungswidersprüche in der Rechtsprechungslinie des Gerichtshofs mit Blick auf etwaige wirtschaftsstatistische Unterschiede auflösen lassen.

Die zentrale Themenstellung des Dissertationsvorhabens bewegt sich damit, wie soeben dargelegt, im Kontext der Auslegung und Fortbildung europäischen Primärrechts durch den EuGH. Ihre besondere Aufmerksamkeit gilt dabei der Bestimmung verbleibender gesetzgeberischer Gestaltungsspielräume in den nicht sekundärrechtlich harmonisierten Regelungsbereichen des Gesellschafts- und Steuerrechts. Was die Festlegung auf eine geeignete methodische Herangehensweise betrifft, so ist deshalb Folgendes anzumerken: Zum einen ist bereits der Wahl des Untersuchungsgegenstands als solcher, wie jeder deduktiven Betrachtung von Rechtsprechungsentwicklungen, eine starke Fallrechtsorientierung geschuldet. Zum anderen verbietet sich eine von den relevanten Leitentscheidungen losgelöste Betrachtung dogmatischer Strukturen aber auch insofern, als die Anschlussfähigkeit der Untersuchungsergebnisse aus Sicht der Praxis im Wesentlichen davon abhängt, ob letztere zu einer Verbesserung der Prognostizierbarkeit künftiger Entwicklungstendenzen beitragen. Um dies gewährleisten zu können, ist eine umfassende Auseinandersetzung mit dem vorhandenen Fallrechtsmaterial unumgänglich. Dennoch wählt die angestrebte Arbeit in wesentlichen Teilen ganz bewusst einen dogmatischen Ansatz. Sie ist nicht auf eine bloße Aneinanderreihung von Einzelentscheidungen angelegt, sondern vielmehr auf die Offenlegung und Systematisierung der in ihnen zum Ausdruck gebrachten, übergeordneten Grundwertungen und deren sachbereichsspezifischer Konkretisierungen bedacht.

Für die Herausarbeitung einer bereichsspezifischen Dogmatik sind dabei mehrere Zugänge denkbar. Da Typisierungen auf unterschiedlichen Ebenen vorgenommen werden können, erscheint es einerseits sinnvoll, sich, wie oben angedeutet, zunächst vom Allgemeinen zum Besonderen vorzuarbeiten.

Andererseits muss Berücksichtigung finden, dass das angestrebte Ziel über die Frage der reinen Bereichsspezifika hinausreicht und daneben vor allen Dingen eine wirtschaftswissenschaftlich fundierte Analyse der folgeorientierten Auslegung zu bewerkstelligen ist. Es ist daher notwendig, die auf den einzelnen Ebenen beobachteten Wertungsparallelen jeweils in Beziehung zu den einschlägigen wettbewerbstheoretischen Modellvorstel-

Einleitung und Gang der Untersuchung

lungen zu setzen. Dabei soll sich insbesondere zeigen, ob sich hinsichtlich der grundlegenden Interpretationsleitlinien in bestimmten Teilbereichen der Rechtfertigungsprüfung ein Paradigmenwechsel vom privatwirtschaftlichen zum zwischenstaatlichen, institutionellen Wettbewerb vollzogen haben könnte.

Die Untersuchung bewegt sich damit sozusagen „im Viereck“ zwischen Steuerrecht, Gesellschaftsrecht, privatwirtschaftlichem und institutionellem Wettbewerb.

Diese neuen gedanklichen Verbindungen zwischen Auslegungsdogmatik, Rechtsanwendungspraxis, Bereichsspezifik und wirtschaftstheoretischer Folgenbetrachtung rechtfertigen es, einen neuerlichen Vorstoß in Forschungsbereiche zu wagen, die in den Augen vieler bereits als ausgeschöpft behandelt galten. Denn obgleich zuzugeben ist, dass rechts- und wirtschaftswissenschaftliches Schrifttum in der Tat bereits heute eine reiche Fülle an Beiträgen bereithalten, die sich mit der wettbewerbstheoretischen Erklärbarkeit des institutionellen Wettbewerbs zwischen Staaten in all seinen Facetten auseinandersetzen, wäre es dennoch zu kurz gegriffen, wollte man allein aus diesem Grund unterstellen, der Diskussion um die Zusammenhänge zwischen internationaler Standort- und Regulierungskonkurrenz und autonomer Gesetzgebungstätigkeit sei von vorneherein nichts Sinnvolles mehr hinzuzufügen. Denn nüchtern betrachtet lässt sich kaum leugnen, dass auch weiterhin erhebliche Unsicherheiten hinsichtlich des Umgangs mit bereichsspezifischen Auslegungsdivergenzen in der Grundfreiheiten-Rechtsprechung des EuGH bestehen. Gleichzeitig steht in Anbetracht der besonderen Sachzwänge, die Gesellschafts- und Steuerrecht beherrschen, zu vermuten, dass die besagten Abweichungen in der Entscheidungspraxis des Gerichtshofs auf differenzierten rechtspolitischen Wertungen beruhen. Hier bedarf es einer Darstellung, die durch den Brückenschlag zwischen rechtsdogmatischer und ökonomischer Betrachtungsweise hilft, jene Unsicherheiten zu überwinden. Dass der Blick dem vorliegenden Ansatz nach dabei gerade nicht durch ein einseitig steuerrechtlich oder gesellschaftsrechtlich fokussiertes Problembewusstsein verstellt wird, soll dazu beitragen, den größeren Gesamtzusammenhang sichtbar werden zu lassen.

Gang der Untersuchung und Wahl der Analyseschwerpunkte sind darauf ausgerichtet, den Nachweis für die Existenz der vermuteten Rückkopplung zwischen Auslegungsergebnissen und wettbewerbstheoretischen Modellvorstellungen zu erbringen und die rechtsanwendungspraktischen Konsequenzen der bestehenden Querverbindungen zwischen Wohlfahrtsökonomik und grundfreiheitsgestützter Binnenmarktverwirklichung er-

kennbar zu machen. Die Zusammenschau von allgemeinen Grundwertungen und bereichsspezifischen Konturen soll es dabei ermöglichen, festzustellen, ob und wie konkrete ökonomische Forschungsansätze in der bisherigen Rechtsprechung des EuGH berücksichtigt werden und inwiefern sich diese auch über den status quo hinaus in methodisch stimmiger Weise für die Interpretation der grundfreiheitlichen Gewährleistungsgehalte fruchtbarmachen ließen.

Auch hierzu wird im Verlauf der Untersuchung ausführlich Stellung bezogen werden. An dieser Stelle soll es daher zunächst mit einer knappen Skizzierung einiger Grundgedanken sein Bewenden haben. Als Ausgangspunkt sind dabei abermals Sachzwänge und rechtspolitische Motivation der Rechtsprechung zu bedenken: Der Gerichtshof verfolgt eine Linie der problemorientierten Entscheidungsfindung, die einen gerechten Ausgleich der berechtigten Interessen sämtlicher beteiligten Verkehrskreise erfordert. Soll die Teleologie des Unionsrechts, die bekanntermaßen vorrangig auf eine Vertiefung der wirtschaftlichen Integration des Binnenmarktraums abzielt, hierbei hinreichend zur Geltung gebracht werden, lässt sich dies nur mit Hilfe möglichst zuverlässiger, wirtschaftswissenschaftlich fundierter Prognoseaussagen über die makroökonomischen Folgewirkungen der Auslegung bewerkstelligen. Unter angemessener Rücksichtnahme auf die tatsächlichen Gegebenheiten im betreffenden Sachbereich, wäre zunächst eine realistische Abschätzung des zu erwartenden Ausmaßes an rechtsprechungsinduzierter, negativer Harmonisierung zu treffen. Sodann müssten deren möglichen Konsequenzen für Marktbürger und mitgliedstaatliche Regelungssysteme zur Grundlage der richterlichen Entscheidungsfindung gemacht werden. Die Berücksichtigung einer bereichsspezifischen Sonder-situation sollte dabei in erster Linie der Rechtfertigungsebene vorbehalten bleiben. Demnach wäre zum einen auch für die Identifizierung legitimer Regelungsinteressen der Mitgliedstaaten selbst verstärkt Rückgriff auf wirtschaftstheoretische und -empirische Überlegungen zu nehmen. Zum anderen müssten die fraglichen Entwicklungsprognosen aber auch Eingang in die, im Rahmen des Verhältnismäßigkeitstests geforderte, Abwägung mit dem Binnenmarktziel der Union finden. Der aus Rechtsprechungssicht entscheidende Vorteil eines solchen Vorgehens bestünde in der Realisierung typisierter Einzelfallgerechtigkeit. Anstatt die Grenzen des relevanten Vergleichssachverhalts im Rahmen der Diskriminierungsprüfung stetig enger zu ziehen und damit nahezu einzelfallbezogen zu spezifizieren, bliebe durch die Verortung bereichsspezifischer Sonderwertungen auf Rechtfertigungsebene trotz integrationsfreundlich hoher Prüfungsdichte genügend Raum für flexible, themenbezogene Erwägungen. In der überwiegenden

Einleitung und Gang der Untersuchung

Mehrzahl aller Fälle gelangte man auf diese Weise zu sachgerechten Konfliktlösungen, ohne zugleich die Vorhersehbarkeit der Entscheidungen des Gerichtshofs in einem aus rechtsstaatlichen Aspekten heraus bedenklichen Maße der ergebnisorientierten Einzelfallbetrachtung preiszugeben.

Inhaltsverzeichnis

Teil 1: Grundlagen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildungstätigkeit des EuGH	51
§ 1 Begrenzung nationaler Rechtsetzung durch Harmonisierung und Grundfreiheiten-Rechtsprechung	51
I. Grundlagen der Rechtsangleichung: Wege der Harmonisierung und Kompetenzabgrenzung	52
1. Rechtsnatur der Union, spezifische Legitimationsschranken und grundsätzliches Integrationskonzept	52
a) Rechtsnatur	52
b) Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung	54
c) Subsidiaritätsgrundsatz	55
d) „Zweigleisigkeit“ der Marktintegration	58
2. Sekundärrechtsetzung	60
3. Mittelbarer Anpassungsdruck aufgrund richterlicher Rechtsfortbildung im Bereich der Grundfreiheitsrechtsprechung	63
a) Zugrundeliegendes Harmonisierungskonzept	65
b) Letztverbindliche Auslegung des Unionsprimärrechts durch den EuGH	67
c) Potenzielles „doppeltes Legitimationsdefizit“	69
aa) „vertikale Kompetenzabgrenzung“ im Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaaten	69
bb) „horizontale Kompetenzabgrenzung“ im Verhältnis zwischen den Unionsorganen	70
d) Überwindung bestehender Legitimationsdefizite durch einheitliche Rechtsanwendungsmethodik	71
II. Primärrechtlicher Rahmen im Bereich des Gesellschafts- und Steuerrechts	73
1. Vereinzelt ausdrückliche Harmonisierungskompetenzen	73
2. Binnenmarktkonzept und Subsidiaritätsprinzip	75
III. Grobskizzierung des derzeitigen Harmonisierungsstands auf den Gebieten des Gesellschafts- sowie des Steuerrechts	77
1. Regelungen auf sekundärrechtlicher Ebene	77

Inhaltsverzeichnis

2. Annäherung nationaler Regelungssysteme auf Grundlage richterlicher Rechtsfortbildung	83
§ 2 Rechtspolitische Motivation: Selbstverständnis des EuGH und Konzeption der Gründungsverträge	85
§ 3 Instrumentale und institutionelle Beschränkungen in tatsächlicher Hinsicht	87
I. „Negative Integration“ durch Rechtsauslegung und Rechtsfortbildung	87
II. Methodische Grundzüge der Auslegung der europäischen Grundfreiheiten durch den EuGH	89
1. Auslegung nach methodischen Grundsätzen einer „universalen Hermeneutik“	89
a) Normstruktur als Determinante der Methodenwahl	89
aa) Völkerrechtliche Auslegungsmethodik	91
bb) Verfassungsrechtliche Auslegungsmethodik	93
cc) Genuin „Europäische Methodenlehre“	95
b) „Universale Hermeneutik“ und europarechtsspezifische Besonderheiten	96
2. Grundfreiheitsbezogene Modifikationen des „klassischen Auslegungskanons“ in der Auslegungspraxis des EuGH	98
a) Präjudizienpraxis	98
b) Anwendung klassischer Auslegungsmethoden	99
aa) Wortlaut als Ausgangspunkt der Auslegung	100
bb) Historische Auslegung	102
cc) Systematische Auslegung	103
dd) Teleologische Auslegung nach Maßgabe des Effet utile-Grundsatzes	103
ee) Folgeorientierte Norminterpretation	105
III. Faktische Grenzen der Erkenntnisgewinnung: Mangelnde institutionelle Ausstattung	107
1. Fehlender Systemüberblick in Bezug auf die nationalen Rechtsordnungen	107
2. Unzureichende wachstumstheoretische Folgenabschätzung	108
§ 4 Zusammenfassung Teil 1	110

Teil 2: Abhängigkeit der Ergebnisse folgenorientierter Auslegung von den der Prognoseentscheidung zugrunde gelegten Modellvorstellungen	116
§ 1 Von der neoklassischen Wettbewerbstheorie zur Neuen Institutionenökonomie	118
I. Statisches Ausgangsmodell: Tendenz zum Gleichgewicht unter Idealmarktbedingungen	118
1. Allgemeine Grundannahmen: Wettbewerb mit privaten Gütern	118
2. Öffentliche Güter und „Trittbrettfahrer“-Problematik	124
3. Problem der Wettbewerbsverzerrung und Optimierung unter Nebenbedingungen	126
II. Dynamisierung des statischen Wettbewerbsmodells: Markt als Entdeckungsverfahren	131
III. Institutionenökonomische Anpassungen an reale Gegebenheiten des Wirtschaftsverkehrs	134
§ 2 Modellierbarkeit eines „institutionellen Wettbewerbs“ zwischen Staaten	139
I. Allgemeine Grundsätze: Voraussetzungen und Grenzen institutionellen Wettbewerbs	142
1. Mobilität auf der Nachfrageseite	142
a) Maßgeblichkeit der kollisionsrechtlichen Beurteilung	142
b) Grundzüge und Funktionen des Internationalen Gesellschaftsrechts	144
c) Grundzüge und Funktionen des Internationalen Steuerrechts	147
aa) Begründung der persönlichen Steuerpflicht durch Wohnsitz- und Quellenprinzip	148
bb) Bestimmung des Besteuerungsumfangs durch Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip	149
cc) Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht als Ursache der Doppelbesteuerungsproblematik	150
(1) Anknüpfungspunkte für die inländische Steuerpflicht natürlicher und juristischer Personen	150
(2) Besteuerung rechtlich unselbstständiger Auslandsbetriebsstätten	152

Inhaltsverzeichnis

dd) Methoden zur Beseitigung bzw. Abmilderung internationaler Doppelbesteuerung	155
(1) Freistellungsmethode	156
(2) Anrechnungsmethode	157
ee) Minderbesteuerung: Erscheinungsformen und gesetzgeberische Reaktionsmöglichkeiten	158
ff) Zwischenfazit	161
2. Wechselseitige Markttransparenz und positive Verhaltensanreize auf Anbieterseite	164
II. Steuerwettbewerb	166
1. Modellierung des Steuerwettbewerbs nach neoklassischem Vorbild und Erweiterungen des Tiebout-Modells	166
a) Tiebout-Modell	166
b) Neoklassische Modellierung des Steuerwettbewerbs als ruinöser Steuer(satz)senkungswettbewerb	171
aa) Grundannahmen der Modellierung	172
bb) Modellimmanente Ineffizienzen bei marktmäßiger Zurverfügungstellung öffentlicher Güter	173
cc) Externe Effekte und Transaktionskosten	175
c) Relativierende Faktoren: Mobilitätsbeschränkungen und Wissensprobleme	178
aa) Tatsächliche Einschränkungen der Mobilität	179
bb) „Bündelproblematik“ bei Wahrnehmung und Interpretation der Marktsignale im Standortwettbewerb	181
cc) Empirische Nachweisbarkeit und Zwischenfazit	184
2. Erweiterung der Perspektive durch institutionenökonomische Erklärungsansätze	186
3. Wettbewerbsverhalten und Gestaltungsinstrumente des Steuergesetzgebers	189
a) Anreizregelungen	190
b) Abwehrregelungen	192
III. „Wettbewerb der Gesellschaftsrechtsordnungen“?	193
1. „indirekter Wettbewerb“	194
a) Determinanten der Standortentscheidung und Bündelproblematik	195
aa) Entscheidungsdeterminanten im Überblick	196

bb)	Steuerliche Vorteile und unmittelbare Subventionszahlungen	197
cc)	Öffentliche Infrastrukturausstattung und Zugang zu nationalen Faktor- und Absatzmärkten	198
dd)	Naturgegebene Umweltbedingungen und politische Stabilität	199
ee)	Rechtliche Rahmenbedingungen	199
ff)	Gewichtung der Entscheidungsfaktoren und Bündelproblematik im Regulierungswettbewerb	200
b)	Implikationen polit-ökonomischer Ansätze für den indirekten „Wettbewerb der Gesellschaftsrechtsordnungen“	203
2.	„direkter Wettbewerb“ : Standortunabhängige Rechtswahlfreiheit	204
a)	Determinanten der Rechtsformwahl: Struktur der Nachfrageseite und Disziplinierung durch die Privatmärkte	205
aa)	Maßgebliche Entscheidungsträger auf der Nachfrageseite	205
bb)	Senkung rechtsformbezogener Kosten und Minimierung des unternehmerischen Haftungsrisikos	207
cc)	Netzwerkexternalitäten und psychologische Kriterien der Rechtsformwahl	210
dd)	Spezifische Deregulierungsinteressen größerer, börsennotierter und/oder mitbestimmter Unternehmen	212
ee)	Disziplinierende Kontrollfunktion privater Güter- und Faktormärkte?	213
b)	Implikationen polit-ökonomischer Ansätze für den direkten „Wettbewerb der Gesellschaftsrechtsordnungen“	215
aa)	Geringe Anreize zur aktiven Wettbewerbsteilnahme auf der Angebotsseite	215
bb)	Voraussichtliche Wettbewerbsentwicklung und gesellschaftsrechtliche Folgewirkungen: „Passiver Wettbewerb“ und Deregulierung des Gründungsverfahrens	220

Inhaltsverzeichnis

c) Zusammenfassende Wertung	224
§ 3 Ökonomische und rechtliche Leitlinien für die Ausgestaltung nationaler Steuer- und Gesellschaftsrechtssysteme	227
I. Normative Zielsetzungen optimaler Allokationseffizienz und Entscheidungsneutralität als ökonomische Grundanforderungen	227
1. Steuerliche Entscheidungsneutralität und Allokationseffizienz	227
a) Konzept der steuerlichen Entscheidungsneutralität	229
aa) Zusatzlast und allgemeine Verzerrungswirkung der Ertragsbesteuerung	229
bb) Relative Entscheidungsneutralität	230
(1) Finanzierungsneutralität	231
(2) Organisationsformneutralität	232
(3) Investitions- und Standortneutralität	233
b) Effizienzsteigerung durch Neutralität: Entscheidungsneutralität als Grundlage einer normativen Steuerwirkungslehre?	233
2. Konzepte „internationaler Steuerneutralität“, Allokationswirkungen und mögliche Zielkonflikte	238
a) „Weltwirtschaftliche Effizienz“ der Besteuerung	238
aa) Zusatzlast und allgemeine Verzerrungswirkung der Ertragsbesteuerung	238
bb) Produktions- und Konsumeffizienz der Besteuerung	239
b) Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität	241
aa) Begriffsbestimmung	241
bb) Effizienztheoretische Konsequenzen	242
c) Rechtstechnische Umsetzung der unterschiedlichen Neutralitätskonzepte mittels internationalsteuerrechtlicher Aufteilungsprinzipien	245
d) Vor- und Nachteile der unterschiedlichen Neutralitätskonzepte	249
aa) Kapitalexportneutrale Besteuerung	249
bb) Kapitalimportneutrale Besteuerung	252
e) Abhängigkeit der rechtspolitischen Beurteilung von wohlfahrtstheoretischen Ausgangsannahmen	254

II. Grundlegende materiell-rechtliche Anforderungen an die Ausgestaltung nationaler Steuer- und Gesellschaftsrechtssysteme	258
1. Gesellschaftsrechtsspezifische Regelungsinteressen	258
a) Verfassungs- und europarechtlich motivierter Schutz der Privatautonomie	258
b) Rechtsökonomische Sichtweise	260
2. Steuerrechtsspezifische Regelungsinteressen	262
a) Fiskalzweck- und Lenkungsnormen	262
b) Finanzierungsfunktion des nationalen Steuerrechts und doppeltes Gerechtigkeitsproblem im internationalen Kontext	263
aa) Wahrung interpersoneller Steuergerechtigkeit nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips	264
(1) Verfassungsrechtlich verankerter Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	265
(2) Konkretisierung durch das steuerliche Nettoprinzip	266
(3) Rechtsökonomische Sichtweise	269
bb) Interjurisdiktionelle Steuergerechtigkeit: steuerliche Territorialität, Bekämpfung missbräuchlicher Steuervermeidung und „unfairer Steuerwettbewerb“	271
(1) Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse nach Maßgabe des Territorialitätsprinzips	271
(2) Bekämpfung missbräuchlicher Steuervermeidung und „unfairer Steuerwettbewerb“	272
§ 4 Zusammenfassung Teil 2	275

Inhaltsverzeichnis

Teil 3: Grundfreiheiten und nationales Gesellschafts- und Steuerrecht – Im Konfliktfeld zwischen Konvergenz der Grundfreiheiten und Bereichsspezifik	284
§ 1 Grundlagen der Grundfreiheitsdogmatik und niederlassungsfreiheitsspezifische Konkretisierungen	285
I. Binnenmarktbezogene Funktionen der Grundfreiheiten, „strukturelle Konvergenz“ und wirtschaftstheoretische Erklärbarkeit der Grundfreiheiten-Rechtsprechung	285
1. Grundfreiheiten als „wirtschaftsverfassungsrechtliche Funktionsgarantien“	285
2. Weiterentwicklung der Grundfreiheiten zu wettbewerbstheoretischen Meta-Regeln eines zwischenstaatlichen Systemwettbewerbs	290
II. Anwendbarkeit der Grundfreiheiten im Bereich ausschließlicher nationaler Regelungszuständigkeit	294
1. Steuerrechtliche Rechtsprechung	295
2. Gesellschaftsrechtliche Rechtsprechung	296
III. Funktionale Ausweitung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten und niederlassungsfreiheitsspezifische Konkretisierungen	299
1. Herkunftsstaatsbezogenes Anknüpfungsmerkmal der Grundfreiheitsberechtigung und grenzüberschreitender Bezug	301
a) Zweistufigkeit als allgemeines Strukturmerkmal der Schutzbereichsprüfung	301
aa) Formale Zugehörigkeit zum Herkunftsstaat	301
bb) Aufnahme einer grenzüberschreitenden Betätigung	305
cc) Zwischenfazit	308

b) Rechtliche Vorfrage der Nationalität (persönlicher Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit)	309
aa) Persönliche Grundfreiheitsberechtigung von natürlichen Personen und Gesellschaften: mitgliedstaatliche Regelungsautonomie und unionsrechtlich determinierte Grenzen	309
(1) Unionsrechtliche Vorgaben für die Bestimmung der Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaates	309
(a) Staatsangehörige und „nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründete Gesellschaften“	309
(b) Grundsätzliche Regelungszuständigkeit der Mitgliedstaaten	310
(2) Grundfreiheitsrechtliche Grenzen der mitgliedstaatlichen Regelungsautonomie	312
(a) Verlust der Staatsangehörigkeit, Auflösung bestehender Gesellschaften und Entziehung unionsrechtlich gewährleisteter Rechtspositionen durch Staatenlosigkeit bzw. Liquidation	312
(b) Eingeschränkte Vergleichbarkeit natürlicher Personen und Gesellschaften nach Maßgabe der sog. Geschöpftheorie	319
(c) Kritik	323
(3) Aus primärrechtlicher Perspektive kein Erfordernis einer tatsächlichen Ansässigkeit oder wirtschaftlichen Betätigung im Herkunftsstaat	331
bb) „mittelbare“ Beeinträchtigung durch Benachteiligung nahestehender Personen	335
c) Realakt der Grenzüberschreitung und tatsächliche wirtschaftliche Betätigung in einem anderen Mitgliedstaat (sachlicher Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit)	342
aa) Begriff der Niederlassung, primäre und sekundäre Niederlassungsfreiheit	342
(1) Niederlassungsbegriff	342

Inhaltsverzeichnis

(2) Primäre Niederlassungsfreiheit	345
(3) Sekundäre Niederlassungsfreiheit	345
(4) Ausübungsmodalitäten der primären Niederlassungsfreiheit der Gesellschaften im Überblick	346
bb) Einschränkungen des Niederlassungsbegriffs: Rechtsmissbrauch	351
(1) Teleologische Reduktion des sachlichen Anwendungsbereichs im Falle sog. „U-turn“-Konstruktionen	351
(2) Im Übrigen formales Verständnis des Niederlassungstatbestands: Bevorzugte Verortung der Missbrauchsproblematik auf Rechtfertigungsebene	355
(a) Aufnahmestaat als alleiniger Bezugspunkt des Aktivitätsvorbehalts	355
(b) Unterschiede in der ökonomischen Bewertung der direkten Rechtswahl in Steuer- und Gesellschaftsrecht	358
(c) Abwägungsrelevante Unterschiede und Gemeinsamkeiten der zugrunde liegenden Entscheidungskonstellation in den Verfahren Centros und Cadbury Schweppes	359
2. Wegzugsfreiheit gegenüber dem Herkunftsstaat als notwendiges Korrelat des Zuzugsrechts	364
a) Grundsatz: Komplementäre Verpflichtung von Aufnahme- und Herkunftsstaat	364
b) Eingeschränkte Wegzugsfreiheit von Gesellschaften	367
aa) Grundsätzlich kein sachlicher Differenzierungsgrund	367
bb) Eingrenzung des persönlichen Schutzbereichs: Zusammenhang zwischen Staatszugehörigkeit und Existenz der Gesellschaft	369

3. Relevante Eingriffsmaßnahmen: Vom Diskriminierungs- hin zum Beschränkungsverbot	371
a) Unmittelbare und mittelbare Diskriminierung: Bezugspunkt des Diskriminierungsvorwurfes und Erfordernis der Vergleichbarkeit	371
aa) Maßnahme gleicher Wirkung, unmittelbare und mittelbare Diskriminierung	371
(1) Unmittelbare Diskriminierung	372
(2) Mittelbare Diskriminierung	373
(3) Relevanter Rechtfertigungsmaßstab	375
bb) Relevanter Anknüpfungspunkt des Diskriminierungsvorwurfs, enger und weiter Diskriminierungsbegriff	378
cc) Vertikale und horizontale Vergleichspaarbildung	380
(1) Gebot der Rechtsformwahlfreiheit/ Freie Wahl der Niederlassungsform	381
(2) Meistbegünstigungsgrundsatz	385
(a) Inbound-Fall	387
(b) Outbound-Fall	390
(c) Fazit und ökonomische Betrachtung	394
b) Umfassendes Beschränkungsverbot und „spezifisch grenzüberschreitender Bezug“: Differenzierung zwischen Marktzugangs- und Marktverhaltensregelungen	396
aa) Funktionale Einschränkung des weiten Beschränkungsbegriffs durch die Keck-Rechtsprechung und alternative Begrenzungsversuche	398
(1) Grundsätze der Keck-Rechtsprechung	400
(2) Verallgemeinerbarkeit und Übertragbarkeit der Keck-Rechtsprechung auf die Niederlassungsfreiheit	402
(3) Alternative Tatbestandseinschränkungen	404
bb) Erscheinungsformen der „einfachen Beschränkung“ im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit	405
(1) Allgemeine Fallgruppenbildung	405
(2) Benachteiligung grenzüberschreitender Vorgänge durch Doppelregulierung	406

Inhaltsverzeichnis

4. Schutzdimensionen der Grundfreiheiten	408
a) Abwehrgehalt	409
b) Grundfreiheiten als Leistungs- und Teilhaberecht	409
aa) Derivativer Teilhabeanspruch auf Grundlage des Gebots der Inländerbehandlung	410
bb) Inhaltliche Konkretisierung des Teilhabeanspruchs durch die verfahrensrechtlichen Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität	412
cc) Originäre Schutzpflichten auf Grundlage der grundfreiheitsrechtlichen Beschränkungsverbote	414
c) Verfahrensrechtliche Dimension der Grundfreiheiten und Gleichwertigkeitstest	414
5. Zwischenfazit: Wirkrichtungen der Grundfreiheiten und Struktur des Prüfungsaufbaus	416
a) Anknüpfungsautonomie als weichenstellendes Beurteilungskriterium	416
b) Struktur des Prüfungsaufbaus auf Tatbestandsebene	418
IV. „Gegenkonvergenz“ auf Rechtfertigungsebene	420
1. Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	420
2. „Rule of reason“ und Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Unionsrecht	421
a) Anerkennung ungeschriebener Rechtfertigungsgründe durch Cassis de Dijon	421
b) Vier-stufiger Rechtfertigungstest nach Maßgabe der „Gebhard-Formel“	422
c) Einheitliche Handhabung der Rechtfertigungsprüfung für diskriminierende und einfach-beschränkende Maßnahmen	423
d) Abwägungsgesichtspunkte im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung	426
aa) Beschränkungsintensität: Unzulässigkeit der vollständigen Negierung	427
bb) Grad der Binnenmarktintegration	427
cc) Einschränkung der Rechtfertigungsmöglichkeiten durch sekundärrechtliche Harmonisierung	428
V. Zwischenergebnis	429

§ 2 Besonderheiten in der Grundfreiheiten-Rechtsprechung des EuGH in Sachverhaltskonstellationen mit unternehmensrechtlichem Bezug und bereichsspezifische Ursachen	431
I. Relevante Grundfreiheiten: Abgrenzung von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit	432
1. Begriff der Kapitalverkehrsfreiheit	432
2. Grundsätzlich parallele Anwendbarkeit von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit	433
3. Abgrenzung der Anwendungsbereiche in der Auslegungspraxis des EuGH	435
II. Tatbestandsbezogene Besonderheiten	439
1. Art der Grundfreiheitsbeeinträchtigung und Gewährleistungsadressat	439
a) Zuzugs- und Wegzugshindernisse/ Inbound- und Outbound-Konstellationen	439
b) Wirkungsweise der Grundfreiheit: Abwehr- und teilhaberechtliche Schutzdimension	440
c) Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot	441
aa) Zurückhaltende Handhabung des „allgemeinen Beschränkungsverbots“ in steuerrechtlichen Entscheidungskonstellationen	441
bb) Bereichsspezifische Besonderheiten der Doppelbelastungsproblematik	442
(1) Keine europarechtliche Verpflichtung zur Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung	443
(a) Besteuerung positiver Einkünfte nach Maßgabe eines territorial begrenzten Leistungsfähigkeitsprinzips	443
(b) Globalbetrachtung der individuellen Leistungsfähigkeit im Rahmen der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung	446
(2) Kritik	449

Inhaltsverzeichnis

cc)	Bereichsspezifische Grenzen der Vergleichbarkeit beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtiger Wirtschaftsteilnehmer	451
(1)	Individuelle Leistungsfähigkeit und steuerliches Nettoprinzip als binnenstaatlicher Vergleichsmaßstab	452
(2)	Traditionelle Unterscheidung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen im internationalen Steuerrecht	453
(a)	Mangelnde Vergleichbarkeit bei Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips	453
(b)	Zuweisung von Besteuerungsbefugnissen und korrespondierender Verantwortlichkeit für die Realisierung des objektiven Nettoprinzips nach Maßgabe von Territorialitätsprinzip und Symmetriethese	455
dd)	Bereichsspezifische Besonderheiten bei horizontaler und vertikaler Vergleichspaarbildung in gesellschafts- und steuerrechtlichen Sachverhalten	459
(1)	Steuerrechtliche Rechtsprechung	460
(2)	Gesellschaftsrechtliche Rechtsprechung	461
2.	Handhabung kollisionsrechtlicher Fragestellungen	462
a)	Gesellschaftsrechtliche Rechtsprechung; Kollisionsrechtliche Implikationen der „Vorfrage-Problematik“	462
b)	Steuerrechtliche Rechtsprechung	464
(1)	Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Vorfrage im Steuerrecht	464
(2)	Handhabung internationalsteuerrechtlicher Fragestellungen	466
III.	Sachbereichsspezifische Handhabung der Rechtfertigungsdogmatik: Anerkannte Fallgruppen und typische Argumentationslinien	468
1.	Allgemeinwohlgründe als primäre Quelle der Rechtfertigung	468

2. Unzulässiger Wirtschaftsprotektionismus und Abschottung der inländischen Steuerbasis mit rein aufkommenserhaltender Zielsetzung	470
a) Kein Schutz der Binnenwirtschaft vor ausländischer Konkurrenz	470
b) Kein pauschaler Schutz des inländischen Steueraufkommens	470
c) Kein Gegenseitigkeitsvorbehalt	472
3. Steuerrechtsspezifische Gemeinwohlinteressen	472
a) Wirksame steuerliche Kontrolle	474
b) Missbrauchsverbot und Verhinderung der Steuerflucht	477
aa) Allgemeiner europarechtlicher Missbrauchsvorbehalt	478
bb) Anwendbarkeit im Bereich der direkten Steuern	481
cc) Objektive Komponente des Missbrauchsbegriffs	483
(1) Unterminierung des unionsrechtlich verfolgten Regelungszwecks durch „künstliche Gestaltungen“	483
(2) Gesetzgeberischer Typisierungsspielraum	485
(3) Bereichsspezifische Konkretisierung des Missbrauchsbegriffs: „Unechte“ Durchbrechung des Territorialitätsprinzips durch manipulative Gewinnverschiebung	487
(4) Echtheit der unternehmensinternen Ergebnisabgrenzung und Fremdvergleichsgrundsatz	488
dd) Subjektive Komponente des Missbrauchsbegriffs: (widerleglich vermutete) Umgehungsabsicht	490
ee) Mögliche Weiterentwicklung des Missbrauchstatbestands und „gerechte Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“	491
c) Kohärenz der nationalen Steuersysteme	493
aa) Traditioneller, enger Kohärenzbegriff	493
(1) Grundvoraussetzungen der Kohärenz des Steuersystems	495

Inhaltsverzeichnis

(2) Einschränkung der steuerlichen Kohärenz durch das Abkommensrecht und Gedanke der „Makro-Kohärenz“	496
bb) Wiederaufleben einer weit verstandenen Kohärenz in der jüngeren Rechtsprechung des EuGH	497
d) gerechte Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	502
aa) National- und völker(vertrags)rechtliche allgemeine Grundsätze der steuerlichen Aufkommensverteilung	503
(1) Internationale Doppelbesteuerung durch parallele Anwendung von Wohnsitz- und Quellenprinzip	504
(a) Vorrangiges Besteuerungsrecht des Quellenstaates	504
(b) Entlastung des Steuerpflichtigen durch Freistellung oder Anrechnung im Wohnsitzstaat	504
(2) Steuerliche Territorialität als maßgeblicher Aufteilungsgrundsatz	505
bb) Umsetzung in der Rechtsprechung des EuGH	506
(1) Abgrenzung zum Konzept der steuerlichen Kohärenz und Verortung auf Rechtfertigungsebene	506
(2) Entwicklung zum eigenständigen Rechtfertigungsgrund	507
(3) Wahrung steuerlicher Symmetrie unter Anwendung des Territorialitätsprinzips	510
(a) Offene Durchbrechung des Territorialitätsprinzips durch grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung	512
(b) Versteckte Durchbrechung des Territorialitätsprinzips durch künstliche Manipulation der Bemessungsgrundlagen	514
(4) Bekämpfung der Steuerflucht	516

(5) Ungerechtfertigte Mehrfachinanspruchnahme von Steuervorteilen	518
(a) Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung durch personenbezogenen Vorteilsausgleich	518
(b) Bezug zum Missbrauchsverbot	520
(c) Geltendmachung der doppelten Vorteilsnutzung nur in Zusammenhang mit Abwehr einer Symmetrieverletzung durch den nachrangig steuerungsbefugten Wohnsitzstaat	523
(6) zeitliche Komponente des Territorialitätsprinzips: Besteuerung stiller Reserven bei Begrenzung der künftigen Besteuerungsbefugnis	524
(7) Zwischenfazit	527
e) Grundlegende Entwicklungstendenzen der bereichsspezifischen Rechtfertigungsdogmatik im Steuerrecht	529
4. Rechtfertigungspotenzial originär gesellschaftsrechtlicher Regelungsinteressen	538
a) Schutz von Gesellschaftern	540
b) Gläubigerschutz	542
aa) Rechtsökonomische Notwendigkeit gesetzlichen Gläubigerschutzes	542
bb) Präventive und repressive Gläubigerschutzkonzepte und kollisionsrechtliche Qualifikationsprobleme	543
cc) Binnenmarktkonforme Ausgestaltung des gesellschaftsrechtlich geprägten Gläubigerschutzes	546
(1) Unverhältnismäßigkeit der Doppelregulierung im Falle des statutenwährenden Zuzugs	548
(a) Grundsätzliche Vermutung zugunsten der Gleichwertigkeit der mitgliedstaatlichen Gläubigerschutzsysteme	548

Inhaltsverzeichnis

(b)	Annahme hinreichender Selbstschutzmöglichkeiten auf Grundlage des „Informationsmodells“	549
(c)	Übergang vom präventiven zum repressiven Gläubigerschutzkonzept als Ausprägung der Verhältnismäßigkeit i. e. S.	551
(d)	Keine abwägungsrelevanten Wertungsunterschiede bei Scheinauslandsgesellschaften	554
(2)	Wegzug unter Änderung des Gesellschaftsstatuts	556
(a)	Schutzdefizite infolge Verwaltungssitzverlegung: Erschwerung der tatsächlichen Durchsetzbarkeit bestehender Ansprüche	557
(b)	Schutzdefizite infolge Satzungssitzverlegung: Versagen des Informationsmodells bei Statutenwechsel	560
c)	Arbeitnehmerschutz	562
aa)	Mitbestimmungserstreckung auf Scheinauslandsgesellschaften mit inländischem Verwaltungssitz	563
(1)	Keine Einschränkung der Erforderlichkeit durch gleichwertigen, ausländischen Arbeitnehmerschutz	565
(2)	Keine Einschränkung der Erforderlichkeit durch Anwendung der betrieblichen Mitbestimmung	566
(3)	Wahrung der Verhältnismäßigkeit i. e. S. durch Subsidiaritätsklausel und optionale Verhandlungslösung	567
bb)	Bestandsschutz bei nachträglichem, identitätswahrendem Statutenwechsel	569
(1)	Isolierte Satzungssitzverlegung	569
(a)	„Mitbestimmungsrechtlicher Bestandsschutz“ als zusätzlicher Abwägungsgesichtspunkt	569

(b) Verhaltenstheoretische Überlegungen zur Gefahr der „nachträglichen“ Mitbestimmungsflucht	570
(2) Gleichzeitige Verlegung von Verwaltungs- und Sitzungssitz	572
(a) Wegfall des Regelungsinteresses mangels Inlandsbezugs	572
(b) Kein mitbestimmungsrechtlicher Bestandsschutz für „mitziehende“ Inländer und Beschäftigte inländischer Zweigniederlassungen	573
d) Rechtswahlfreiheit und Missbrauchsargument	575
aa) Abweichende Handhabung gegenüber steuerrechtlichen Konstellationen	575
bb) Bereichsspezifische Wertungsunterschiede und Bedeutung der Gleichwertigkeitsvermutung	578
5. Zwischenfazit: Prüfungsstrukturen der Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften	582
a) Zuzug-/ Wegzugsfall	582
b) Rechtsformwechsel/Rechtsformwahrung	584
c) Strukturelle Leitlinien der Rechtfertigungsprüfung	584
§ 3 Zusammenfassung Teil 3	586
1. Binnenmarktfinale Interpretation des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten	586
2. Prüfungsstruktur der Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften	587
3. Entwicklung der Grundfreiheiten zu Beschränkungsverboten	590
a) Schutzbereich	592
b) Rechtfertigungsebene	593
aa) Steuerrecht	594
bb) Gesellschaftsrecht	596
cc) Insbesondere: Missbrauchsfälle	598

Inhaltsverzeichnis

Teil 4: Systematisierung nach Fallgruppen und Ableitbarkeit wettbewerbstheoretischer Wertungen	600
§ 1 Wesentliche Berührungspunkte der Niederlassungsfreiheit mit den Regelungen des nationalen Gesellschafts- und Steuerrechts	600
I. Gesellschaftsrecht	600
1. Briefkastengesellschaften	601
a) Rechtssystematische Einordnung als Primär- oder Sekundärniederlassung	602
b) Anerkennung der Entscheidung des Gründungsstaates hinsichtlich der Verleihung der „Staatsangehörigkeit“	604
aa) „Kreationshoheit“ des Gründungsstaates	604
bb) Reichweite der Anerkennungsverpflichtung des Zuzugsstaates	606
(1) Vorrang gründungs- und identitätsbezogener Regelungen des Inkorporationsstatuts	606
(2) Uneingeschränkte Akzeptanz des im Inkorporationsstaat geforderten Anknüpfungselements	607
cc) Restriktive Handhabung der Schutzversagung wegen mangelnder Betätigung im Gründungsstaat	607
dd) „Informationsmodell“ und allgemeiner Vorrang repressiver gegenüber präventiven Schutzmaßnahmen	612
c) Kein grundfreiheitlich geschütztes Recht auf Gründung von Scheinauslandsgesellschaften gegenüber dem potenziellen „Herkunftsstaat“	619
d) Verbleibende Regulierungsmöglichkeiten außerhalb des Eingriffs in organisationsrechtliche „Subjekteigenschaften“ der Gesellschaft	622
2. Grenzüberschreitende Umstrukturierungsmaßnahmen und Konzernsachverhalte	625
a) Gründung von Tochtergesellschaften im EU- Ausland	625
b) Grenzüberschreitende Umwandlungsmaßnahmen: Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel	626
aa) Hineinverschmelzung	628
bb) Hinausverschmelzung	637

cc) Reale Verlagerung des Tätigkeitsschwerpunkts oder Verschmelzung auf eine Briefkastengesellschaft?	646
c) Grenzüberschreitende (rechtsformwahrende) Sitzverlegung	649
d) Grenzüberschreitender identitätswahrender Rechtsformwechsel	653
aa) Dogmatische Einordnung des Formwechsels	653
bb) Kollisions- und sachrechtliche Ausgangslage	658
cc) Unionsrechtliche Gewährleistung der Formwechselfreiheit	663
(1) Lange Zeit fehlende sekundärrechtliche Regelung	663
(2) Niederlassungsfreiheitsrechtlicher Anspruch auf gleichberechtigte Teilhabe am nationalen Umwandlungsverfahren	665
(3) Verfahrenstechnische Vorgaben des europäischen Primärrechts	670
(4) Zwischenfazit	672
dd) Formwechselfreiheit und isolierte Satzungssitzverlegung	676
3. Konsequenzen für das Internationale Gesellschaftsrecht der beteiligten Mitgliedstaaten	687
a) Gründungstheorie	688
b) Sitztheorie	690
aa) Sitztheorie klassischer Prägung und mögliche Modifikationen	691
(1) Wegzug durch Verwaltungssitzverlegung aus einem Sitztheoriestaat	692
(a) Traditionelle Reaktionen auf den Verlegungsbeschluss: Kollisionsrechtliches Verbot bzw. Auslegung als Auflösungsbeschluss	692
(b) Veränderte Rechtslage im deutschen Recht: § 4a GmbHG und § 5 AktG n. F.	694
(2) Zuzug durch Verwaltungssitzverlegung in einen Sitztheoriestaat	694

Inhaltsverzeichnis

bb) Infolge der EuGH-Rechtsprechung zu unterscheidende Sachverhaltskonstellationen	698
(1) Differenzierung zwischen Zuzugs- und Wegzugsfall bei der rechtsformwahrenden Verwaltungssitzverlegung	698
(a) Zuzugsfall	698
(b) Wegzugsfall	702
(2) Rechtsformwahrung/ Rechtsformwechsel	703
(3) Zusammenfassende Wertung	706
II. Konstellationen mit steuerrechtlichem Bezug	716
1. Wegzugsbesteuerung, Entstrickung und Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmensumstrukturierung	718
a) Allgemeines	718
b) Europarechtskonformen Ausgestaltung nationaler Wegzugsbesteuerung nach Rechtsprechungsgrundsätzen des EuGH	721
c) Überblick über die Rechtslage im deutschen Steuerrecht	732
aa) Natürliche Personen und Personengesellschaften	732
(1) Überführung einzelner Wirtschaftsgüter des inländischen Betriebsvermögens: Allgemeiner Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3, 4 EStG	732
(2) Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs: Spezialtatbestand der „fiktiven finalen Betriebsaufgabe“ nach § 16 Abs. 3a EStG	733
(3) Streckung des Steueranspruchs für EU-/ EWR-Sachverhalte nach § 4g bzw. 36 Abs. 5 EStG	733
(4) Spezialregelung für Gewinne aus der Veräußerung privaten Anteilsvermögens nach § 6 AStG	735
bb) Kapitalgesellschaften	736
(1) Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und Funktionsverlagerungen i. S. d. § 1 Abs. 1 FVerIV	738

(2) Rechtsformwahrender Verwaltungssitzverlegung	739
(a) Sitzverlegung in Drittstaat	740
(b) Sitzverlegung innerhalb des EU-/EWR- Raums	741
(3) Grenzüberschreitende Verschmelzung	743
(4) Satzungssitzverlegung	747
(a) „Rechtsüberschreitender Formwechsel“ unter Beibehaltung des inländischen Verwaltungssitzes	747
(b) Simultane Verlegung des Verwaltungssitzes (grenzüberschreitender Formwechsel i. e. S.)	749
(c) Rechtsformwahrende Satzungssitzverlegung	749
2. Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung	749
a) Allgemeine Grundsätze	750
b) Einbeziehung von Auslandsgesellschaften in nationale Gruppenbesteuerungs- und Organschaftssysteme	753
aa) Allgemeines	753
(1) Rechtliche Selbstständigkeit der Kapitalgesellschaft und partielle Durchbrechung durch Besteuerung auf Grundlage eines „konzernrechtlichen Einheitsprinzips“	753
(2) Unterschiedliche Erscheinungsformen der Gruppenbesteuerung	755
bb) Grundsätze der unionsrechtskonformen Ausgestaltung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme	758
(1) Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	758
(a) Keine Verpflichtung zur Etablierung spezieller Gruppenbesteuerungsregelungen	758
(b) Berücksichtigung ausländischer Verluste im nationalen Gruppenbesteuerungssystem	758

Inhaltsverzeichnis

(c)	Einbeziehung inländischer Verluste beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder	761
(d)	Vorenthaltung sonstiger, mit der Einbeziehung in das Konzernbesteuerungssystem verbundener Vorteile	761
(2)	Rechtfertigungsmöglichkeiten	762
(a)	Berücksichtigung von Auslandsverlusten rechtlich selbstständiger Konzerngesellschaften	762
(aa)	Zentraler Rechtfertigungsgrund: Wahrung einer gerechten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	762
(bb)	Verhältnis der Rechtfertigungsgründe	764
(cc)	Grenze der Verhältnismäßigkeit: Verpflichtung zur Berücksichtigung von Definitivverlusten	765
(dd)	Folgeprobleme der Marks & Spencer-Ausnahme	766
(ee)	Zusammenfassende Wertung	775
(ff)	Mögliche Wertungsunterschiede im Hinblick auf konkrete Ausgestaltung des Gruppenbesteuerungsmodells	779
(b)	Berücksichtigung inländischer Betriebsstättenverluste auslandsansässiger Konzerngesellschaften	782
(c)	Berücksichtigung von Inlandsverlusten doppeltansässiger Gesellschaften	787
(aa)	Einbeziehung inlandsansässiger Scheinauslandsgesellschaften	787
(bb)	Unionsrechtliche Beurteilung sog. „Dual consolidated loss-Rules“	789

c)	Berücksichtigungsfähigkeit ausländischer Betriebsstättenverluste	790
aa)	Handhabung ausländischer Verluste bei Anwendung der Freistellungsmethode	790
bb)	Grundsätzliche Übertragbarkeit der Marks & Spencer-Ausnahme	793
3.	Gesellschafter-Fremdfinanzierung und Unterkapitalisierung	798
a)	Allgemeine Grundsätze	798
b)	Überblick über die Rechtsentwicklung im deutschen Körperschaftsteuerrecht	799
aa)	Klassische Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelung nach § 8a KStG a. F.	799
bb)	Ausdehnung auf Inlandssachverhalte infolge Lankhorst-Hohorst	801
cc)	Zinsschranke gem. § 4h KStG	801
dd)	Wandel der gesetzgeberischen Regelungsentention	802
c)	Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung	802
aa)	Strikte Verwerfungstendenz in Lankhorst-Hohorst	802
bb)	Erweiterte Rechtfertigungsmöglichkeiten unter dem Gesichtspunkt der Missbrauchsbekämpfung nach Thin Cap	803
4.	Hinzurechnungsbesteuerung und „Switch-Over“ vom Freistellungs- zum Anrechnungsverfahren	807
a)	Klassische Hinzurechnungsbesteuerung bei Einsatz auslandsansässiger Zwischengesellschaften	807
aa)	Verhinderung willkürlicher Gewinnverlagerungen zwischen verbundenen Gesellschaften durch unilaterale Korrekturvorschriften	807
bb)	Abhängigkeit der gesetzgeberischen Regelungsziele und Arbitrageanreize vom geltenden Körperschaftsteuersystem	808
(1)	Reduzierung der körperschaftsteuerlichen Gesamtbelastung bei Geltung der Freistellungsmethode	810

Inhaltsverzeichnis

(2) Ausnutzung der „faktischen Stundungswirkung“ der Thesaurierung zur Erlangung von Zins- und Liquiditätsvorteilen bei Geltung der Anrechnungsmethode	811
cc) Regelungsgegenstand und Funktionsweise von Hinzurechnungsvorschriften	812
(1) Allgemeine Grundsätze	812
(2) Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch „Outbound-Diskriminierung“ bei Gründung auslandsansässiger Tochtergesellschaften	817
(3) Eingeschränkte Rechtfertigungsmöglichkeiten nach Grundsätzen des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots	818
dd) Unionsrechtskonformität der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG	819
(1) Typisierungsspielraum bei Ausgestaltung des Grundtatbestands	820
(2) Reichweite des Ausnahmetatbestands und Gegenbeweismöglichkeit nach § 8 Abs. 2 AStG	821
(3) Zwischenfazit: Grundfreiheitsdogmatische und ökonomische Beurteilung	825
(4) Europarechtskonforme Regelungsalternative zur Verwirklichung einer kapitalexportneutralen Besteuerung passiver Einkünfte	828
b) Switch-Over zur Herstellung von Kapitalexportneutralität in Betriebsstättensachverhalten	830
aa) Regelungsgegenstand und Funktionsweise von Switch-Over-Regelungen	830

bb) Unionsrechtskonformität von Switch-Over-Regelungen und diesbezügliche Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung	831
(1) Keine Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze zur Hinzurechnungsbesteuerung	831
(a) Keine Beschränkungswirkung des Methodenwechsels bei Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Freistellungsmethode	831
(b) Unionsrechtliche Unbeachtlichkeit des Treaty-Overrides	833
(2) Grundfreiheitsdogmatische Beurteilung von § 20 Abs. 2 AStG	834
5. Mögliche Konsequenzen für das Internationale Steuerrecht	835
a) Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung: Regulationsautonomie der Mitgliedstaaten bei Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse und Entlastung von internationaler Doppelbesteuerung	836
aa) Keine unionsrechtliche Verpflichtung zur Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung/ Keine Vorgaben zur Wahl der Entlastungsmethode	836
bb) Keine unionrechtliche Festlegung auf ein bestimmtes Neutralitätskonzept	836
b) Keine klare Präferenz bezüglich der Wahl der Entlastungsmethode und des Neutralitätskonzepts aus rechts- oder wirtschaftswissenschaftlicher Sicht	837
c) Wertungswidersprüche der EuGH-Rechtsprechung: Abweichende Beurteilung der Aufteilungsfrage bei Zuweisung der spiegelbildlichen Verlustverantwortlichkeit	839
6. Zusammenfassende Wertung	841
a) Echte und unechte Mobilitätsausübung	842
aa) Physischer „Wegzug“ und zeitliche Abgrenzung der Besteuerungszuständigkeiten	842
bb) „Virtuelle“ Ergebnisverlagerung zwischen verbundenen Unternehmen und Wahrung der gegenständlichen Territorialität	843

Inhaltsverzeichnis

b) Typische Beschränkungstatbestände und Reaktionsmöglichkeiten des Gesetzgebers bei Feststellung der Unionsrechtswidrigkeit	846
§ 2 Zusammenfassung Teil 4	849
Zusammenfassende Wertung	871
§ 1 Auswirkungen der Rechtsprechung auf die Rahmenordnung des institutionellen Wettbewerbs und mögliche Erklärungen für bereichsspezifische Wertungsunterschiede	871
I. Wichtigste Strukturunterschiede im institutionellen Wettbewerb der Steuer- und Gesellschaftsrechtsgesetzgeber	872
1. Wettbewerbsgegenstand: „Produktbeschaffenheit“, Mobilitätsannahmen und Entscheidungsbildung auf Nachfrageseite	872
a) Wettbewerb der Gesellschaftsrechtsordnungen	872
b) Steuerwettbewerb	876
2. Informationsverarbeitung und wettbewerbsimmanente Anreizstrukturen auf Angebotsseite	879
a) Steuerwettbewerb	879
b) Wettbewerb der Gesellschaftsrechtsordnungen	880
3. Außerwettbewerbliche Regelungsinteressen: Deregulierungsgefahr, externe Effekt, privater Selbstschutz und funktionale Äquivalenz ausländischer Parallelnormen	882
a) Wettbewerb der Gesellschaftsrechtsordnungen	882
b) Steuerwettbewerb	883
II. Grundlegende Aussagen der Rechtsprechung, Bedeutung für die Rahmenordnung des institutionellen Wettbewerbs und Wechselwirkungen zwischen verschiedenen Wettbewerbsebenen	885
1. Konsequenzen der gesellschaftsrechtlichen Leitentscheidungen für die Zulässigkeit grenzüberschreitender Strukturmaßnahmen	886
a) Rechtsformwahrende Verwaltungssitzverlegung zu den Konditionen des Gründungsrechts und Rechtsformwahlfreiheit im Gründungszeitpunkt über den „Umweg“ der sekundären Niederlassungsfreiheit	886

b) Möglichkeiten eines nachträglichen Rechtsformwechsels	890
c) Wettbewerbstheoretische Erklärungsversuche	894
aa) Rechtsformwahrende Verwaltungssitzverlegung und Gründung von Scheinauslandsgesellschaften	894
bb) Kombinierte Sitzverlegung durch identitätswahrenden grenzüberschreitenden Umwandlung und grenzüberschreitende Verschmelzung auf reale Auslandsgesellschaft	899
cc) Isolierte Satzungssitzverlegung und „rechtsübergreifende Verschmelzung“ auf Scheinauslandsgesellschaft	900
dd) Generelle Entwicklungsperspektiven	902
2. Steuerwettbewerb als Teilaspekt des Standortwettbewerbs und „virtueller Steuerwettbewerb“ durch Ergebnisverlagerung	903
a) Umfassende Gewährleistung mittelbarer Rechtswahlfreiheit durch echte Standortentscheidung	903
b) Einschränkung (faktischer) direkter Rechtswahlfreiheit durch Ergebnisverlagerung	905
aa) Zunehmende Bedeutung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse: rechtsprechungsseitige Anerkennung von Territorialitätsprinzip und Symmetriegrundsatz	905
bb) Einschränkung der Rechtswahl durch das Missbrauchsargument	906
cc) Unionsweites Leistungsfähigkeitsprinzip als Grenze der Territorialität	906
3. Bereichsspezifische Wertungsunterschiede	907
a) „Vorfrage“-Problematik, gesellschaftsrechtliche „Kreationshoheit“ des Gründungsstaates und Differenzierung zwischen Zuzugs- und Wegzugsperspektive	907
b) Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot: Insbesondere grundfreiheitsrechtliche Beurteilung regulativer Doppelbelastungen (Mehrfachinanspruchnahme)	912

Inhaltsverzeichnis

c) Berücksichtigung originär staatlicher Souveränitätsinteressen als „zwingende Gründe des Allgemeininteresses“	916
aa) Gesellschaftsrechtliche Regelungsziele	917
bb) Steuerrechtliche Regelungsziele	920
(1) Wahrung interpersoneller Steuergerechtigkeit nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips	920
(2) Aufteilung der Regelungsbefugnisse im grenzüberschreitenden Kontext	922
(a) Gerechte Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und grenzüberschreitende Beachtung der individuellen Leistungsfähigkeit	923
(aa) Gewährleistung interjurisdiktioneller Steuergerechtigkeit durch äquivalenzgerechte Aufteilung des Steuersubstrats	923
(bb) Herstellung interpersoneller Belastungsgerechtigkeit durch Berücksichtigung der globalen Leistungsfähigkeit	926
(cc) Dogmatische Einordnung	931
(b) Bedeutung der Regelungskompetenz für die Verwirklichung drittschutzbezogener Verkehrsschutzziele im materiellen Gesellschaftsrecht	936
d) Bereichsspezifische Handhabung des Missbrauchseinwands	940
III. Wettbewerbstheoretische Erklärungsversuche: Rechtfertigung der Rechtsprechungsergebnisse mit Strukturunterschieden im institutionellen Wettbewerb der Steuer- und Gesellschaftsrechtsgesetzgeber	941
1. Unterschiedliches Gefahrenpotenzial: Empirie des Systemwettbewerbs und divergierende Mobilitätsbedingungen und Anreizstrukturen	944

2. Keine Regulationsäquivalenz in Bezug auf Fiskalfunktion des nationalen Steuerrechts und interjurisdiktionelles Gerechtigkeitsproblem	949
§ 2 Zusammenfassung in Thesen	951
Literaturverzeichnis	979

