
Abschnitt A

Steuerliche Anreize für die Schaffung von Strukturen zu Gewinnverlagerungen

Aus den Differenzen der internationalen Steuerregime können sich Möglichkeiten ergeben, die generell oder im Einzelfall bestehenden unterschiedlichen Steuerniveaus durch Steuerplanung im internationalen Kontext zu nutzen. Für solche Steuerplanung kann Kapital in Form von Finanzkapital, aber auch *Intellectual Property*, wegen seiner hohen Mobilität besonders leicht eingesetzt werden. Ziel der internationalen Steuerplanung ist es, Erträge dort zu realisieren, wo sie einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Dies können Gebiete oder Staaten sein, die generell als Niedrigsteuerländer einzustufen sind; alternativ kommt auch die Nutzung von gezielten Vorzugsbesteuerungsregimen oder ungewollten Besteuerungslücken in Staaten in Betracht, die eigentlich keine Niedrigsteuerländer sind. Hingegen soll in diesem Zusammenhang entstehender Aufwand nach Möglichkeit in Hochsteuerländern anfallen, zu denen trotz der erheblichen Senkung der Ertragsteuersätze durch die Unternehmensteuerreform 2008 nach wie vor auch Deutschland zählt, wenn sowohl Körperschaftsteuer als auch Gewerbesteuer anfallen. An dieser Stelle lassen sich idealtypisch zwei Formen der Steuerplanung unterscheiden, nämlich zum einen die Schaffung bloß formaler Strukturen, die an der wirtschaftlichen Realität wenig ändern, und zum anderen die Anpassung wirtschaftlichen Verhaltens.¹

Steuerliche Anreize für Strukturen zu Gewinnverlagerungen bestehen, wenn die daraus resultierenden Steuerersparnisse die Kosten für Steuerplanung, Implementierung und „Leben“ der Strukturen überwiegen. Die maßgebliche Determinante ist damit insbesondere die Gesamtsteuerlast im Fall der Gewinnverlagerung. Diese ergibt sich aus der Summe aus inländischer Besteuerung des Ausschüttenden bzw. Lizenznehmers, inländischer Besteuerung des Ausschüttungsempfängers bzw. des Lizenzgebers und ausländischer Besteuerung, aufgrund der Gewinnverlagerung. Dementsprechend gilt es im Folgenden eine Bestandsaufnahme über die derzeit geltenden Besteuerungsregeln vorzunehmen und die darauf in der Praxis zu beobachtenden Gestaltungen aufzuzeigen. Dazu ist ein Überblick über die deutsche Besteuerung ebenso erforderlich. Zugleich ist auch eine kurze

¹ Merks, Intertax 2012, 460 (461). Anschaulich dazu auch Heuermann, DStR 2013, 1.

Darstellung der gegenwärtigen deutschen Abkommenspraxis, also eine Bestandsaufnahme der bereits in DBA vereinbarten Beschränkungen einer Quellenbesteuerung von Schachteldividenden und Lizenzen geboten. Ferner bedarf es einer Übersicht über die in den für die Steuerplanung bedeutsamen Staaten geltenden steuerlichen Regeln; dabei ist der Schwerpunkt auf Vollzugsbesteuerungsregime zu legen, die zum Zweck der internationalen Steuerplanung genutzt werden können. Die Darstellung beschränkt sich auf die Mitgliedstaaten Belgien, Irland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Vereinigtes Königreich und Zypern sowie außerhalb der Union auf Liechtenstein und die Schweiz. Neben den bestehenden Vergünstigungsregimen werden die innerstaatlichen Vorschriften über die Quellensteuern auf grenzüberschreitende Zahlungen von in diesen Staaten ansässigen Rechtsträgern mit Blick auf Schachteldividenden und Lizenzgebühren erläutert. Vor diesem Hintergrund sollen schließlich in der Praxis relevante Gestaltungen erörtert werden.

Ausgangspunkt muss dabei der fundamentale Unterschied der steuerlichen Behandlung von Dividenden einerseits und Lizenzgebühren andererseits sein. Die Besteuerung der Unternehmensgewinne von Körperschaften erfolgt grundsätzlich auf zwei Stufen. Auf der ersten Stufe hat die ausschüttende Körperschaft ihren Gewinn selbst zu versteuern. Die anschließende Besteuerung der Dividenden stellt sich nur als zweiter Teil der Gesamtbelastung von Unternehmensgewinnen dar. Bei einer Dividendenausschüttung an eine Körperschaft ist an sich keine weitere Besteuerung geboten, da es andernfalls zu einer Kaskadenwirkung kommt. Hingegen werden Lizenzgebühren grundsätzlich einstufig besteuert. Soweit sie als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, mindern sie den Gewinn beim Lizenznehmer. Die Lizenz wird dann insoweit allein beim Lizenzgeber besteuert.

Indessen lässt sich dieses im **Abschnitt II** zu behandelnde Erkenntnisinteresse nur dann zuverlässig befriedigen, wenn zuvor die Vorgaben des höherrangigen Rechts herausgestellt worden sind; zugleich werden dadurch die Grundlagen für die Diskussion der gesetzgeberischen Reaktionsmöglichkeiten gelegt. Dies soll daher vorangestellt im **Abschnitt I** erfolgen. Dieser konzentriert sich auf die **Vorgaben des Unionsrechts**, bzw. – was im Folgenden gleichsam grundsätzlich im Hinblick auf das Primärrecht als mitgeschrieben gelesen werden sollte – des EWR-Abkommensrechts.

Die **besondere Bedeutung des Unionsrechts** ergibt sich dabei daraus, dass sich das innerstaatliche Recht sowohl in Deutschland als auch in den anderen EU-Staaten bzw. EWR-Staaten an diesen Vorgaben zu orientieren hat. Im Zweifel ist das innerstaatliche Recht im Einklang mit dem höherrangigen Recht, also insbesondere unionsrechtskonform, auszulegen. Ge-

nügt das innerstaatliche Recht den Vorgaben des Unionsrechts nicht, und hilft auch eine unionsrechtskonforme Auslegung nicht weiter, so kommt es aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts zu einer Verdrängung der jeweiligen nationalen Regelung. Dies kann gerade bei einem Verstoß gegen das Beihilfeverbot bei nicht notifizierten Beihilfen zu einer Schlechterstellung des Steuerpflichtigen führen, gegen die nur sehr eingeschränkter Vertrauensschutz besteht. Darüber hinaus sind die Vorgaben des Unionsrechts auch deswegen für die Steuerplanung von erheblicher Bedeutung, weil der innerstaatliche Gesetzgeber zu einer Anpassung von unionsrechtswidrigen bzw. EWR-abkommenswidrigen Vorschriften verpflichtet ist. Umgekehrt markiert das Unionsrecht die Grenzen der Gestaltungsfreiheit der innerstaatlichen Gesetzgebung. Aus Sicht der Steuerplanung handelt es sich also um bestimmte Bereiche von Planungssicherheit.

Derartige Vorgaben des Unionsrechts ergeben sich sowohl aus dem Primärrecht als auch im Sekundärrecht aus den einschlägigen Richtlinien (Mutter-Tochter-Richtlinie und Zins- und Lizenzrichtlinie). Daraus resultieren Beschränkungen insbesondere für die Quellenbesteuerung von Schachteldividenden und von Lizenzgebühren. Mögliche nationale Vergünstigungsregime wie die zunehmend verbreiteten IP-Boxen sind demgegenüber insbesondere am Beihilfeverbot zu messen.

Hingegen kommt an dieser Stelle dem **innerstaatlichen deutschen Verfassungsrecht** keine größere Bedeutung zu. Zwar steht einerseits die verfassungsrechtliche Gangbarkeit von *Treaty overrides* spätestens seit dem Ergehen entsprechender Normenkontrollanträge des Ersten Senats des Bundesfinanzhofs – im Ergebnis allerdings zu Unrecht – stark in Zweifel,² wobei *Treaty overrides* jedoch ohnehin allenfalls als punktuelles Korrektiv eingesetzt werden können. Auch wird die Verfassungsmäßigkeit der Zins-schranke des § 4 h EStG derzeit in Frage gestellt, was Auswirkungen für die Einführung einer Lizenzschranke als unilaterale Handlungsoption entfalten dürfte. Indessen handelt es sich dabei nicht so sehr um Fragestellungen der Steuerplanung als vielmehr um solche der Beurteilung der gesetzgeberischen Handlungsoptionen, wo Verfassungskonformität eine zwingende Voraussetzung ist. Diesen Fragen wird daher im Abschnitt F näher nachgegangen.³

Ebenfalls nicht weiter eingegangen werden soll auf das **Welthandelsrecht**. Vergleichbar mit dem Beihilferecht der Europäischen Union sieht

² Vgl. BFH, Beschl. v. 10.01.2012 – I R 66/09, BFHE 236, 304. Eine Verfassungswidrigkeit ablehnend etwa *Lehner*, IStR 2012, 389, (403); *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421. Dazu näher Abschnitt F I 3.

³ S. Kapitel F.II.3.

Art. 1 des Übereinkommens über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen⁴ ein Subventionsverbot für selektive Vergünstigungen vor. Dazu könnten zukünftig auch steuerliche Vergünstigungen zählen, und zwar insbesondere dann, wenn diese sich auf einen bestimmten Produktmarkt auswirken.⁵ Eine abschließende welthandelsrechtliche Beurteilung steuerlicher Vergünstigungen ist nach derzeitigem Entwicklungsstand des Welthandelsrechts aber ebenso wenig absehbar⁶ wie die Absicht anderer WTO-Mitgliedstaaten, gegen Steuervergünstigungen im Bereich IP vorzugehen. Überträgt man jedoch die Rechtsprechung des EuGH, so können sich durchaus Verbote von Steuervergünstigungen ergeben.⁷ Liegt eine Vergünstigung vor, hätte ein anderer WTO-Mitgliedstaat gemäß Art. 5 ÜSCM die Möglichkeit, die Vergünstigungen anzufechten, wenn sie eine Schädigung eines inländischen Wirtschaftszweigs verursachen, die Vorteile aus dem GATT schmälern bzw. zunichtemachen oder, was der am häufigsten geltend gemachte Grund ist, wenn seine Interessen ernsthaft geschädigt würden. Dazu müsste er im Verfahren nach Art. 7 ÜSCM nachweisen, dass neben der spezifischen Subvention eine tatsächlich eingetretene oder drohende⁸ ernsthafte Schädigung seiner⁹ Interessen eingetreten ist und dass die Subvention für die Schädigung ursächlich war.¹⁰ Die Schädigung nach Art. 5 lit. c) ÜSCM wird in Art. 6.3 ÜSCM abschließend¹¹ präzisiert. Sie kann insbesondere dann vorliegen, wenn Exporte einer gleichartigen Ware des anderen Mitgliedstaates auf dem Markt des subventionierenden Staates oder auf dem Markt eines dritten Staates behindert werden. Gemäß Art. 6.4 S. 1 ÜSCM kann dies bei einer Veränderung der Marktanteile zu-

4 Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, abrufbar unter: www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf (letzter Zugriff am 17.12.2014).

5 Siehe dazu näher am Beispiel der Stromsteuer: *Ismer*, Klimaschutz als Rechtsproblem, 2014, S. 370 ff. Zu potenziellen zukünftigen Wechselwirkungen von direkter Besteuerung und Welthandelsrecht beispielsweise: *Brauner*, 25 Virginia Tax Review 2005, 251 ff.; *McDaniel*, 57 Tax Law Review 2004, 275 ff.; *Daly*, 'The WTO and Direct Taxation', Discussion Paper No 9, June 2005, abrufbar unter: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/discussion_papers9_e.pdf (letzter Zugriff am 17.12.2014).

6 Siehe jedoch zu einem bereits entschiedenen Fall einer steuerlichen Vergünstigung aus den USA: WT/DS/108, United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporation“, WTO Dispute Settlement: One-Page Case Summaries, 2013 Edition, S. 44 ff.

7 *Ismer*, Klimaschutz als Rechtsproblem, 2014, S. 376.

8 Fußnote 13 zum ÜSCM.

9 Nur der Staat, dessen Wirtschaftszweige geschädigt wurden, darf das Verfahren anstrengen, vgl. WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, – *Indonesia – Autos*, Rn.14.202.

10 *Piérola*, in Wolfrum/Stoll/Koebele (Hrsg.), WTO – Trade Remedies, 2008, Art. 6 SCMA, Rn. 29.

11 Zur abschließenden Natur des Abs. 3 s. *Piérola*, in Wolfrum/Stoll/Koebele (Hrsg.), WTO – Trade Remedies, 2008, Art. 6 SCMA Rn. 26.

lasten der ausländischen Produkte der Fall sein; Art. 6.4 S. 2 ÜSCM stellt klar, dass dafür ein Vergleich mit einer hypothetischen Situation ohne die Subvention anzustellen ist. Damit wird auch der Aufbau von derzeit noch nicht bestehenden Wirtschaftszweigen geschützt. Letztlich handelt es sich dabei im Wesentlichen um eine tatsächliche Frage, die von der Austauschbarkeit von deutschen bzw. europäischen Produkten und ausländischen Produkten abhängt.

Die hier untersuchten Fragen stehen schließlich in engem Zusammenhang mit der **BEPS-Agenda der OECD**. In den letzten Monaten wurden bereits Ergebnisse für einige der Aktionspunkte vorgelegt, die in Zukunft dazu genutzt werden können, den in diesem Abschnitt dargelegten Steuer-gestaltungen, wenn sie das legitime Maß überschreiten, weitere Grenzen zu setzen. Dies gilt namentlich für die Aktionspunkte 5 und 6. **Aktionspunkt 5** beschäftigt sich mit der wirksameren Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz. Der Bericht zu Aktionspunkt 5 sieht etwa die Einführung eines verbindlichen spontanen Informationsaustauschs zu *Tax Rulings* vor.¹² Ferner soll die nationale Rulingpraxis der Staaten untersucht werden. Darüber hinaus verfolgt dieser Aktionspunkt den Ansatz, dass im Rahmen der internationalen Steuerplanung ein Mangel an Substanz als wesentliches Kriterium für schädliche nationale Steuerpraktiken herausgestellt wird.¹³ Dieser Nexus-Ansatz prüft insbesondere für immaterielle Wirtschaftsgüter, ob nationale Vergünstigungen tatsächliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im betreffenden Staat verlangen.¹⁴ **Aktionspunkt 6** betrifft die Verhinderung des Missbrauchs von DBA-Regeln. Neben der Einführung von am US Model orientierten *Limitation on Benefits*-Klauseln¹⁵ sieht der Bericht auch die Einführung spezifischer Missbrauchsvorschriften, etwa für Dividenden, vor.¹⁶ Ebenso können **Aktionspunkt 8** (Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter) und **Aktionspunkt 2** (Maßnahmen zur Neutralisierung der Effekte hybrider *Mismatch*-Gestaltungen) in Zukunft be-

12 OECD, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, 2014, S. 37 ff.

13 OECD, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, 2014, S. 27.

14 OECD, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, 2014, S. 29 ff.

15 OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, 2014, S. 24 ff.

16 OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, 2014, S. 76 f.

trächtliche Auswirkungen auf die Behandlung von Schachteldividenden und Lizenzen haben.

I. Vorgaben des Unionsrechts

Unionsrechtliche Vorgaben für die Quellenbesteuerung ergeben sich sowohl aus den Gründungsverträgen (EUV und AEUV) als Primärrecht als auch aus dem Sekundärrecht, und zwar insbesondere aus der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zins- und Lizenzrichtlinie. Im Unterschied zu völkerrechtlichen Verträgen wirkt das supranationale¹⁷ Unionsrecht unmittelbar in den Rechtsraum der Mitgliedstaaten herein und genießt im Kollisionsfall Anwendungsvorrang gegenüber dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten. Innerstaatliches Recht, das gegen Unionsrecht verstößt, darf von Finanzverwaltung und Finanzgerichten nicht angewandt werden.¹⁸ Der Vorrang des Unionsrechts ist auch durch die unionrechtskonforme Auslegung zu sichern.¹⁹

Oberhalb bestimmter Beteiligungsschwellen ist für verbundene Unternehmen im unionalen Kontext hauptsächlich die begrenzte **sekundärrechtliche Harmonisierung** durch die Mutter-Tochter-Richtlinie²⁰ sowie die Zins- und Lizenzrichtlinie²¹ relevant. Im Verhältnis zu den EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen sind sie hingegen – als solche –

17 EuGH v. 05.02.1963, Rs. 26/62 – *van Gend & Loos*; v. 15.07.1964, Rs. 6/64 – *Costa/Enel*; grundsätzlich anerkannt von BVerfG v. 29.05.1974, BVerfGE 37, 271 – *Solange I*.

18 *Funke*, DÖV 2007, 733 sowie monographisch *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis, 2013. Zur im Einzelnen noch umstrittenen genauen Umsetzung des Anwendungsvorrangs *Gosch*, DStR 2007, 1553; *Jochum*, IStR 2006, 621; *Rust*, IStR 2009, 382; *Schmehl*, EuR 2010, 386; *Zorn*, IStR 2012, 86

19 Dazu *Durner*, Verfassungsrechtliche Grenzen richtlinienkonformer Auslegung, 2010; *Gänswein*, Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, 2009; *Ismer/Keyser*, UR 2011, 81; EuGH v. 04.02.1988, Rs. C-157/86 – *Mary Murphy*. Danach ist stets die Auslegungsvariante zu wählen, die einen Verstoß der nationalen Norm gegen Unionsrecht vermeidet, EuGH v. 05.10.1994, Rs. C-165/91 – *Fattoria*. Sie ist auch zu Lasten des Steuerpflichtigen möglich.

20 Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vom 23.07.1990, 90/435/EWG, ABl. 1990, L 225/6, geändert durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22.12.2003, ABl. 2003, L 7/41. Für eine umfassendere Darstellung s. *Terra/Wattel*, European Tax Law, 6. Aufl. 2012, S. 601 ff.

21 Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten vom 03.06.2003, 2003/49/EG, ABl. 2003, L 157/49. Für eine umfassendere Darstellung s. *Terra/Wattel*, European Tax Law, 6. Aufl. 2012, S. 757 ff.

nicht anwendbar. Zwar ist eigentlich im EWR-Abkommen eine Übernahme von EU-Sekundärrecht vorgesehen. Indessen sind davon Richtlinien auf dem Gebiet des Steuerrechts ausdrücklich ausgenommen.

Aus dem **Primärrecht**, das als höherrangiges Recht selbstredend neben den Richtlinien anwendbar bleibt, ergeben sich ergänzende Garantien.²² So findet das umfassende Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot der **Grundfreiheiten** auch für die direkten Steuern Anwendung. Zwar fallen diese beim derzeitigen Stand des Unionsrechts in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, sie müssen ihre Befugnisse in diesem Bereich aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben, und zwar insbesondere der Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit (Art. 21 AEUV).²³ Im Bereich der Unternehmensbesteuerung hat dies Bedeutung insbesondere für Beteiligungen unterhalb der sekundärrechtlichen Beteiligungsschwellen.²⁴ Zudem ist das Primärrecht nicht nur zugunsten der Angehörigen der übrigen Mitgliedstaaten anwendbar; vielmehr gelten die Grundfreiheiten und das Beihilferecht entsprechend ebenso im Verhältnis zu den EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen. Durch die Parallelität von unionsrechtlichen und EWR-abkommensrechtlichen Grundfreiheiten werden damit weitgehend übereinstimmende Ergebnisse auch im EWR-Kontext erreicht, obwohl hier die steuerlichen Richtlinien keine Anwendung finden. Zudem ist vom EuGH die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaatsverhältnisse noch nicht abschließend geklärt, so dass sich unter Umständen auch mit Blick auf Art. 63 ff. AEUV Beschränkungen für die Quellenbesteuerung und andere Instrumentarien für die Behandlung von Lizenzgebühren und Schachteldividenden ergeben können.

Die Grundfreiheiten stellen zugleich die **unionsrechtliche „default“-Situation** für den hypothetischen Fall einer Abschaffung oder Änderung der einschlägigen sekundärrechtlichen Vorschriften dar. Von der höchstrichterlichen Rechtsprechung werden mittlerweile erhebliche Gewährleistungsgehalte der Richtlinien auch in das Primärrecht hineingelesen. Dies gilt etwa für die quellensteuerfreie Ausschüttung an ausländische Körperschaften oder die Berücksichtigung von unmittelbar mit Lizenzentnahmen zusammenhängenden Aufwendungen, wodurch häufig eine weitgehende

22 EuGH v. 12.12.2006, Rs. C-374/04, S – *ACT Group Litigation*. Umfassend hierzu *Simader*, *Withholding Taxes and the Fundamental Freedoms*, 2013.

23 St. Rspr. seit der bahnbrechenden Entscheidung des EuGH v. 28.01.1986, Rs. C-270/83 – *Avoir Fiscal*.

24 Vgl. dazu näher *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 6. Aufl. 2012, S. 879 ff., insbesondere ab S. 1001 sowie unten im Zusammenhang mit der jeweiligen Richtlinie.

Beseitigung des inländischen Steuerabzugs bei grenzüberschreitenden Lizenzzahlungen erreicht werden kann.

Dabei ist jedoch stets ein **Wesensunterschied** zwischen sekundärrechtlicher Harmonisierung und primärrechtlichen Grundfreiheiten zu beachten. Während die Richtlinien – insoweit vergleichbar mit den Verteilungsnormen der DBA – den Mitgliedstaaten Besteuerungsrechte zuweisen bzw. nehmen und somit das Ziel einer Vermeidung der Doppelbesteuerung verfolgen, verbieten die Grundfreiheiten lediglich die aus dem nationalen Recht des Mitgliedstaats folgende Diskriminierung bzw. Beschränkung grenzüberschreitender Sachverhalte. Mit anderen Worten: Bei diesem Gleichlauf darf nicht übersehen werden, dass die Richtlinien absolute Verbote enthalten, während die Grundfreiheiten relative Gebote (Gleichbehandlungsgebote) aufstellen. Konkret bedeutet dies, dass etwa eine Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungen im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie – anders als nach den Grundfreiheiten – auch dann verboten ist, wenn sie im rein innerstaatlichen Fall ebenso eingreift. Zudem ist eine allein aus der fehlenden Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Steuersysteme folgende Doppelbesteuerung nach der Rechtsprechung des EuGH mit den Grundfreiheiten grundsätzlich vereinbar.²⁵

Als weitere primärrechtliche Vorgaben gewinnen die **Beihilfavorschriften** nach Art. 107 ff. AEUV zunehmend an Bedeutung. Anders als das Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot der Grundfreiheiten, die eine schlechtere Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte verhindern, ist das Beihilfeverbot auf die Abwehr von ungerechtfertigten Privilegierungen, also „zu guter Behandlung“ des Steuerpflichtigen, gerichtet.²⁶ Die Kommission will insbesondere mittels dieser Vorschriften gegen den innerunionalen Steuerwettbewerb vorgehen.²⁷ Diese Untersuchung unter dem Gesichtspunkt des Beihilferechts tritt dabei neben den bisher verfolgten Ansatz der Identifizierung schädlichen Steuerwettbewerbs, dem sich

25 EuGH v. 12.05.1998 – Rs. C-336/96 – *Gilly*; v. 14.11.2006, Rs. C-513/04 – *Kerckhaert and Morres*; v. 16.07.2009, Rs. C-128/08 – *Damseaux*.

26 Zum Verhältnis von Beihilfeverbot und Grundfreiheiten, s. etwa *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2013, 19; *Lang*, IStR 2010, 570; sowie der Beitrag von *Wattel*, World Tax Journal 2013, 128, der sich auch mit dem Verhältnis des Beihilferechts zum *Code of Conduct* auseinandersetzt.

27 Kommissar Almunia am 11.02.2014 auf dem *Competition Forum*. Weiterhin: „[A]ggressive tax planning is contrary to the principles of the Single Market [...]. A limited number of companies actually manage to avoid paying their proper share of taxes by reaching out to certain countries and shifting their profits there. In those cases where national laws or tax-administration decisions permit or encourage these practices, there might be a State aid component involved and I intend to go to the bottom of it.“

insbesondere die *Code of Conduct Group* widmet.²⁸ Die Kommission scheint dabei in jüngster Zeit den Anwendungsbereich des Beihilferechts beträchtlich auszudehnen und nationale unterschiedslos gewährte Vergünstigungsregime mit dem Beihilfeverbot zu erfassen, da der *Code of Conduct* als *Soft Law Instrument* rechtlich nicht verbindlich ist. Während eine Maßnahme, die als Beihilfe zu qualifizieren ist, gerechtfertigt sein kann, wenn sie im Allgemeininteresse erfolgt, ist dies für Maßnahmen, die als schädlicher Steuerwettbewerb zu qualifizieren sind, nicht der Fall. Auch das Kriterium der Selektivität findet sich bei der Prüfung auf Maßnahmen des schädlichen Steuerwettbewerbs nicht. Jedoch ist in jüngster Zeit eine Konvergenz der Kriterien des Beihilfeverbots, des *Code of Conduct*, sowie teilweise auch der Grundfreiheitenprüfung festzustellen.²⁹

Vor diesem Hintergrund werden nachfolgend zunächst der gegenwärtige Stand der sekundärrechtlichen Harmonisierung durch die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zins- und Lizenz-Richtlinie aufgezeigt (1.), anschließend dann die primärrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung dargestellt, die sich aus den Grundfreiheiten ergeben (2.), und abschließend wird auf die Beihilfavorschriften der Art. 107 ff. AEUV eingegangen (3.).

1. Sekundärrechtliche Verbote der Quellenbesteuerung

Die rechtswissenschaftliche Literatur beklagt zunehmend eine nur defizitäre positive Integration im Recht der direkten Steuern.³⁰ Die zahllosen

28 Die Schädlichkeit von nationalen Maßnahmen wird anhand folgender Kriterien beurteilt: (1) Bewirken die Maßnahmen gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung? (2) Werden die steuerlichen Vorteile ausschließlich Gebietsfremden gewährt? (3) Sind die steuerlichen Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert, sodass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben? (4) Werden die steuerlichen Vorteile gewährt, selbst wenn gar keine echte Wirtschaftstätigkeit vorhanden ist? (5) Weichen die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den von der OECD vereinbarten Regeln, ab? (6) Mangelt es den Maßnahmen an Transparenz? http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_de.htm. Ausführlich dazu: *Felder*, IP Boxes from a European, Liechtenstein and Swiss Perspective, 2013, S. 165 ff.

29 *Wattel*, *World Tax Journal* 2013, 128 (144). So finden sich im Beihilferecht in der Rechtsprechung des EuGH mittlerweile Ansätze einer Verhältnismäßigkeitsprüfung. Das Kriterium der *De-facto*-Selektivität nähert sich dagegen einer Diskriminierungsprüfung an.

30 So etwa *Lang*, *IStR* 2013, 365; *Lehner*, *FR* 2011, 1087 ff. Die Gründe liegen freilich nicht zuletzt auch im Fehlen einer eindeutigen Harmonisierungskompetenz der EU. Dies steht im Gegensatz zu dem ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag für den Bereich der indirekten Steuern (jetzt in Art. 113 AEUV).

Entscheidungen des EuGH, in denen eine Verletzung der Grundfreiheiten durch nationales Steuerrecht festgestellt wird, bleiben naturgemäß punktuell, die Systemunterschiede in den Steuerrechten der Mitgliedstaaten folglich weitgehend unangetastet. Gerade die Quellenbesteuerung von inhereuropäischen Schachteldividenden und Lizenzgebühren, soweit sie im Konzernkontext erfolgen, bildet insofern jedoch die Ausnahme. Im Namen des Binnenmarkts wurden hier beachtliche Harmonisierungserfolge erzielt.

Die am 23.07.1990 verabschiedete und bis zum 01.01.1992 umzusetzen- de Mutter-Tochter-Richtlinie (hierzu a)) dient der Beseitigung einer (wirtschaftlichen) Mehrfachbesteuerung von Dividenden im europäischen Unternehmensverbund. Da diese im Konzernkontext regelmäßig zu einer Definitivbelastung führte, wird hierzu insbesondere jede Form der Quellenbesteuerung von Ausschüttungen der Tochter an die Mutter untersagt.

Ziel der am 03.06.2003 verabschiedeten und bis zum 01.01.2004 umzusetzenden Zins- und Lizenzrichtlinie (hierzu b)) hingegen ist die Abschaffung sämtlicher Quellensteuern auf zwischen verbundenen Unternehmen gezahlte grenzüberschreitende Zinsen und Lizenzen innerhalb der EU.

a) Mutter-Tochter-Richtlinie für Schachteldividenden

Die Mutter-Tochter-Richtlinie³¹ wurde als erster Einstieg in ein europäisches Konzernsteuerrecht angesehen,³² durch das – im Verbund mit der zeitgleich erlassenen Fusionsrichtlinie³³ – steuerliche Behinderungen gegen europaweite Zusammenschlüsse zu Konzernen beseitigt werden sollen. Wengleich solche Hoffnungen spätestens mit dem (vorläufigen) Scheitern der Bemühungen um eine *Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB)*³⁴ enttäuscht wurden, sind die Auswirkungen der Mutter-Tochter-Richtlinie auf die europäische Konzernlandschaft nicht zu unterschätzen.

Um eine Mehrfachbelastung von konzerninternen Dividenden zu vermeiden, setzt die Richtlinie sowohl auf der Ebene der ausschüttenden

31 Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vom 23.7.1990, 90/435/EWG, ABl. 1990, L 225/6, geändert durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22.12.2003, ABl. 2003, L 7/41. Für eine umfassendere Darstellung s. *Terra/Wattel*, European Tax Law, 6. Aufl. 2012, S. 601 ff.

32 Vgl. *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336, (337); *Saß*, DB 1990, 2340.

33 Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmenseiten und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, 90/434/EWG, ABl. 1990, L 225/1.

34 Zum Werdegang des 2011er Richtlinienvorschlags s. *Förster/Krauß*, IStR 2011, 607.