

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2010

57. Ausgabe | 12. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml
SINA.MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

www.steuerrecht.org

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

202 v. Brocke **Verlustberücksichtigung über die Grenze: Das Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010**

207 Borgsmidt **Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben der Staatshaftung bei qualifiziertem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht in Steuerfällen**

214 Jülicher **Trusts im ErbStG – Steuerpflicht sofort, später oder niemals?**

222 Beul **Die Reichweite des Art. 49 AEU und die Erstreckung der Grundfreiheiten auf Gesellschaften im Rahmen der Bilateralen Verträge mit der Schweiz – Zur aktuellen Rechtsprechung des EuGH**

227 Wagner **Steuer statt Informationsaustausch – von fetten Spatzen und mageren Tauben**

229 **LiteraTour**

232 **Veranstaltungen**

234 **Steuermelder**

239 **Termine**

sen Fällen wird eine Sperrwirkung der Tatbestandmäßigkeit des zurückliegenden Erwerbs eines kapitalisierten Nutzungsrechts nach § 12 Abs. 1 ErbStG eintreten. Unabhängig davon, in welcher Form letztlich der Erwerb besteuert worden ist und ob er überhaupt aufgrund einer dem Vorgesprochenen entsprechenden Deklaration erfaßt worden ist, hat der Erwerb jedenfalls unter der Rechtslage des alten Rechts stattgefunden. Ähnlich den Fällen der unzutreffenden Besteuerung eines Vorerwerbs nach § 14 ErbStG darf kein „Nachholeffekt“ stattfinden. Es ist nicht etwa zulässig, einzelne Zuwendungen unter Berücksichtigung der nach dem 04.03.1999 geltenden Regelungen zu besteuern, die vielleicht auch in anderen Bereichen (Steuersätze, Bewertung einschl. Höchstgrenze nach § 16 BewG für den Jahreswert von Nutzungen) ungünstiger für den Steuerpflichtigen sind. Das Verbot widerstreitender Steuerfestsetzungen (§ 174 AO), das bei der Erbschaftsteuer als Stichtagssteuer auch die Besteuerung zu

zwei verschiedenen Zeitpunkten, zumeist als Schenkung oder als Erwerb von Todes wegen, verbietet, schützt hier auch vor einer „virtuellen“ zweimaligen Besteuerung.

Die Beurteilung des dem deutschen Zivilrecht fremden Trusts nach anglo-amerikanischem Recht bleibt auch über 10 Jahre nach Einführung der Tatbestände zur Besteuerung ausländischer Vermögensmassen in das ErbStG vielfach unsicher. Das liegt daran, daß das Gesetz den Tatbestand in einen gestreckten Erwerb des Trusts und später der Begünstigten entsprechend aufgespalten hat, die Konstrukte im einzelnen aber hinsichtlich der Rechtsstellung der Beteiligten und im Hinblick auf die Position des Trustees in der Praxis ausgesprochen unterschiedlich ausgestaltet sind. Unsicherheiten und Risiken bleiben. Sowohl bei Gestaltungen als auch z. B. bei aufgedeckten „Schwarzgeldkonten“, sofern sie hinsichtlich der Kontobezeichnung auf Trusts lauten.

Die Reichweite des Art. 49 AEU und die Erstreckung der Grundfreiheiten auf Gesellschaften im Rahmen der Bilateralen Verträge mit der Schweiz – Zur aktuellen Rechtsprechung des EuGH

Dr. Carsten René Beul*

I. Einleitung und Problemstellung

Neben der grundsätzlichen Problematik, ob Art. 49 AEU unmittelbar auch auf Gesellschaften, insbesondere juristische Personen, Anwendung finden kann¹, erscheint dies im Rahmen des Freizügigkeitsabkommens (FZA)² mit der Schweiz – als Teil der Bilateralen Verträge (Bilaterale I)³ – problematisch. Dem strengen Wortlaut nach scheint das Abkommen nur für natürliche Personen zu gelten.⁴

Lediglich in Art. 5 FZA werden Gesellschaften als Dienstleistungserbringer ausdrücklich in den Schutzbereich einbezogen. Das Abkommen selbst spricht allerdings in der Präambel von der Freizügigkeit der Personen, ohne dies auf natürliche Personen zu beschränken. Demgegenüber behandeln Art. 1, 2, und 3 FZA ausschließlich die Rechte der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats. Damit sind juristische Personen vom Wortlaut nicht umfaßt. Eine generelle Norm, wie Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG), fehlt.

In dieser Ausgangslage stellt sich die Frage, inwieweit Gesellschaften unter den Schutz dieser Bestimmungen fallen. Für Personengesellschaften, die einen Zusammenschluß aus Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates bilden, dürfte eine Anwendbarkeit der Regelungen des Freizügigkeitsabkommens eher zu erwägen sein als für juristische Personen, da diese zwar in einem Staat angesiedelt, jedoch nicht Staatsangehörige sind, jene demgegenüber personale Zusammenschlüsse der Staatsangehörigen.

Im Schrifttum wurde die entsprechende Anwendung auf juristische Personen teils abgelehnt⁵, teils bejaht⁶, wobei der EuGH in zwei Entscheidungen⁷ eher der ablehnenden Meinung zuneigte. Demgegenüber ist zu erwägen, daß eine Auslegung, die bei der Niederlassungsfreiheit von einem Beschränkungsverbot⁸ ausgeht, bei der Auslegung des Art. 16 Abs. 1 FZA zu dem Ergebnis kommen kann, daß alle

* Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg.

1 S. u. 3.

2 Alle im folgenden mit FZA zitierten Artikel beziehen sich auf das Freizügigkeitsabkommen.

3 Mit den sogenannten bilateralen Verträgen I (BGBl. II 2001, 810) handelte es sich um insgesamt sieben am 01.06.2002 in Kraft getretene Abkommen, die alle am 21.06.1999 unterzeichnet wurden. Für die hier zugrunde liegende Fragestellung soll jedoch nur auf das Abkommen über die Freizügigkeit eingegangen werden. Bei den bilateralen Verträgen handelt es sich um Assoziierungsabkommen auf Grundlage von Art. 310 EG. Die Abkommen wurden als gemischte Abkommen geschlossen, an denen sowohl die EG als auch die Mitgliedstaaten Vertragspartner sind (zu Einzelheiten der Entwicklung der Beziehungen zur Schweiz und zur Entstehung der Abkommen vgl. Weigell, IStR 2006, 190, 191).

4 Vgl. Beul, *steueranwaltsmagazin* 2006, 125, 129 m. w. N.

5 Weigell, IStR 2006, 193, 195; Imhof, ZESAR 2007, 157, 163.

6 Beul, *steueranwaltsmagazin* 2006, 125, 129.

7 S. u. 2.

8 H.M. vgl. Everling in GS Knobbe-Keuk, 607, 612; Randelzhofer/Forsthoff in GH vor Art. 39-55, Rn. 86; Schlag in Schwarz, Art. 43 Rn. 45 m. w. N.

Gesellschaften – zumindest soweit Staatsbürger der Schweiz oder der Union beteiligt sind – mittelbar auch juristische Personen, in den Schutzbereich einzubeziehen sind, da es den Staatsangehörigen überlassen bleiben muß, wie sie ihre Aktivitäten, d. h. die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, organisieren, ob als Einzelunternehmen oder gesellschaftsrechtliche Zusammenschlüsse.⁹ Gemäß Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA¹⁰ ist die Niederlassungsfreiheit, die in Art. 1a FZA erwähnt und in Art. 12 Anhang 1 FZA konkretisiert wird, als Begriff des Unionsrechts nach der Rechtsprechung des EuGH zum Zeitpunkt der Paraphierung (21.06.1999) auszulegen. Insoweit erscheint die aktuelle Rechtsprechung zu sehr auf den nackten Wortlaut der Verträge fokussiert, ohne die eigene Rechtsprechung des Gerichtshofs insgesamt zu berücksichtigen und nach Fallgestaltungen zu differenzieren.

In diesem Zusammenhang ist gerade die zeitliche Komponente zu berücksichtigen. Denn bis 1996 war umstritten, ob die Niederlassungsfreiheit als Beschränkungs- oder Diskriminierungsverbot anzusehen ist.¹¹ Der EuGH hat diese Rechtsfrage allerdings zugunsten eines Beschränkungsverbot entschieden, bevor das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz verabschiedet wurde, mit der Folge, daß nach Art. 16 Abs. 2 FZA der Stand der Rechtsprechung am 21.06.1999 Bestandteil des Abkommens wurde, somit auch die Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot. Dieses Spannungsfeld hat der EuGH bislang noch nicht berücksichtigt.

II. Rechtsprechung des EuGH

Im Fall Grimme¹² lehnt es der Gerichtshof ab, die im Rahmen des Abkommens vereinbarte Niederlassungsfreiheit über den Kreis der natürlichen Personen hinaus auch auf juristische Personen zu erstrecken. Allerdings springt der Gerichtshof, wie im folgenden dargelegt, hier erkennbar zu kurz.

Zugrunde lag der Fall eines deutschen Staatsangehörigen, der als Mitglied des Verwaltungsrates einer schweizerischen AG deren Niederlassung in Deutschland leitete und entsprechend dem Vorstand einer deutschen AG die Behandlung als Selbständiger im Sinne des deutschen Sozialversicherungsrechts für sich beanspruchte. Er berief sich dabei auf das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz. Auf Vorlagebeschluß des BSG¹³ lehnte der EuGH die Anwendbarkeit des Freizügigkeitsabkommens ab.

Der EuGH stützt dies im wesentlichen auf Art. 1 FZA, da dieser die Geltung zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedsstaaten der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft als Zielvorgabe definiert.¹⁴ Lediglich in Art. 5 Abs. 1 FZA und Art. 18 Anhang 1

FZA werde bezüglich der Erbringung von Dienstleistungen die Anwendbarkeit ausdrücklich auch auf juristische Personen erstreckt.¹⁵ Das Recht auf Niederlassung im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei sei nur Selbständigen als natürlichen Personen vorbehalten.¹⁶

Im anderen entschiedenen Fall – FIAG –¹⁷ wollte eine österreichische GmbH, deren Alleingesellschafter eine schweizerische Aktiengesellschaft war, Grundbesitz erwerben, für das nach österreichischem Recht „Inländereigenschaft“ notwendig war, d. h. alle Personen, die nicht österreichische Staatsbürger oder Gesellschaften, an denen ausländische Gesellschaften oder Ausländer überwiegend beteiligt sind, können diesen Grunderwerb nicht tätigen. Inländern gleichgestellt sind Staatsangehörige der Europäischen Union, des EWR und solche aufgrund völkerrechtlich bindender Verträge, wie vorliegend der bilateralen Verträge mit der Schweiz. Auch in diesem Zusammenhang lehnt der EuGH eine Anwendbarkeit des Freizügigkeitsabkommens auf juristische Personen ab.

III. Einschaltung juristischer Personen als Ausübung des Rechts auf Niederlassungsfreiheit im Rahmen des AEU und des FZA

Zur Frage, ob die Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person als Ausübung des Rechts auf Niederlassungsfreiheit der dahinterstehenden natürlichen Personen anzusehen ist, erscheinen drei Denkansätze möglich. Entweder kann man dies generell ablehnen oder eine allgemein-abstrakte Anwendbarkeit auf juristische Personen vertreten, oder aber eine konkrete, die auf die dahinterstehenden natürlichen Personen abstellt. Soweit eine Norm wie Art. 54

9 Beul, *steueranwaltsmagazin* 2006, 125, 129; so gleichzeitig zu ex-Art. 43 EG (Art. 49 AEU) auch Schön, *European Company and Financial Law Review* (ECFR) 2006, 122, 141 („...ist Ausdruck der Freiheit der Gesellschafter über die zukünftige rechtliche Struktur ihrer Gesellschaft zu entscheiden“ [Übersetzung Verf.]).

10 Art. 16 Abs. 2 1 FZA: „Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrecht herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt.“

11 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk* ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 zum Meinungsstreit, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote zu sehen sind; *Randelzhofer/Forsthoff* in GH vor Art 39–55, Rn. 86 ff. m. w. N.

12 EuGH v. 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht Rn. 33.

13 BSG v. 27.02.2008, B 12 KR 5/07 R.

14 EuGH v. 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Rn. 33.

15 EuGH v. 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Rn. 35.

16 EuGH v. 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Rn. 36.

17 EuGH v. 11.02.2010, Rs. C-541/08, FIAG, Slg. 2010, noch nicht veröffentlicht.

AEU (ex-Art. 48 EG) die Anwendbarkeit ausdrücklich postuliert, ist die allgemein-abstrakte Anwendbarkeit vorgegeben.¹⁸ Allerdings ist auch dann, wenn eine entsprechende Regelung fehlt, auf die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten als Beschränkungsverboten¹⁹ zu rekurrieren, die zumindest einen mittelbaren Schutz der Gesellschaften wegen der Rechte der dahinterstehenden Gesellschafter erfordert.

1. Allgemein-abstrakte Anwendbarkeit auf juristische Personen, Entbehrlichkeit einer Regelung entsprechend Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG)

Geht man von der grundlegenden Annahme aus, die bereits Grundlage der Centros-Entscheidung²⁰ war und sich in der SEVIC-Entscheidung²¹ bestätigte, daß untrennbarer Bestandteil der Niederlassungsfreiheit auch die Frage ist, in welcher Rechtsform die Niederlassung erfolgt, drängt sich die Ausdehnung der Anwendbarkeit auf juristische Personen geradezu auf, da die Art und Weise der Ausübung der Niederlassungsfreiheit dem einzelnen überlassen bleiben muß.²² Zwingend ergibt sich dies aus der Einordnung der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot. Beschränkungen sind nach der Rechtsprechung alle Fälle, „die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können“²³. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist auch darin zu sehen, wenn die Gründung einer Gesellschaft zwar geschützt ist, dieser aber nach der Eintragung geringerer Schutz zugestanden wird als der natürlichen Person, die sie gegründet hat und die ihr Gesellschafter ist. Denn hierdurch wird die ausdrücklich geschützte Gründung mittelbar behindert und weniger attraktiv gemacht. Die Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot aus dem Jahr 1995²⁴ ist gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA Bestandteil des Freizügigkeitsabkommens. Schön²⁵ hat – leider bislang wenig beachtet – als erster ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die unmittelbare Wirkung des Art. 49 AEU (ex-Art. 43 EG) eine Norm wie Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) entbehrlich macht.

Hierzu sei nochmals ausdrücklich auf die Centros-Entscheidung rekurriert, in der der EuGH wörtlich ausführt:²⁶ „Das Recht, eine Gesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedstaats zu errichten und in anderen Mitgliedstaaten Zweigniederlassungen zu gründen, folgt nämlich im Binnenmarkt unmittelbar aus der vom EG-Vertrag gewährleisteten Niederlassungsfreiheit.“ Die Centros-Entscheidung erging vor Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens vom 21.06.1999 und ist daher ebenfalls gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA Bestandteil der für das Freizügigkeitsabkommen verbindlichen Rechtsprechung des EuGH.

Lediglich bestätigt wird diese Auffassung – und ist daher nicht als neu i. S. d. Art. 16 Abs. 2 FZA anzusehen – durch

den Verlauf des SEVIC-Verfahrens,²⁷ in dem die Grundsätze der Gebhard-Entscheidung nur in concreto angewandt werden.²⁸ Im Fall der transnationalen Verschmelzung einer luxemburgischen Tochtergesellschaft und ihrer deutschen Muttergesellschaft bestand die Besonderheit darin, daß die luxemburgische Gesellschaft im Handelsregister gelöscht wurde, die Verschmelzung bei der deutschen Muttergesellschaft aber nicht anerkannt und eingetragen wurde. Hier wurde durch die Vertreter Deutschlands und der Niederlande vorgetragen, die Berufung auf ex-Art. 43, 48 EG (Art. 49, 54 AEU) sei nicht möglich, da die Tochtergesellschaft untergegangen sei.²⁹ Demgegenüber bestand die Argumentation seitens SEVIC seit Beginn darin, es komme auf den dahinterstehenden Gesellschafter an, da die Art und Weise

18 Zur parallelen Frage der Entbehrlichkeit des Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) vgl. Schön, ECFR 2006, 122.

19 So auch inzidenter Schön, ECFR 2006, 12, 122, 129.

20 EuGH v. 09.03.1999, C-212/97, Centros, Slg. 1999, 1459.

21 EuGH v. 13.12.2005, Rs. C-411/03, SEVIC, Slg. 2005, I-10805, IStR 2006, 32 mit Anm. Beul; zum Verfahren vgl. Beul, steueranwaltsmagazin 2006, 87.

22 S.o. Fn. 9.

23 EuGH v. 30.11.1995, Rs. C-55/94, Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Rn. 37, Tenor, st. Rspr.

24 S.o. Fn. 23.

25 Schön, ECFR 2006, 122.

26 EuGH v. 09.03.1999, C-212/97, Centros, Slg. 1999, 1459, Rn. 27.

27 Vgl. hierzu Beul, steueranwaltsmagazin 2006, 87.

28 S.o. Fn. 21; eine Beschränkung wurde insbesondere darin gesehen, eine Verschmelzung im Wege der Universalsukzession nicht anzuerkennen, obwohl diese ein schnelleres und kostengünstigeres Mittel darstellt, um Gesellschaften umzugestalten, als andere Formen der Umgestaltung, etwa die Auflösung einer Gesellschaft unter Übertragung einzelner Vermögensgegenstände (Rn. 21 unter Übernahme der Argumentation des Generalanwalts in Rn. 47 seiner Schlußanträge).

29 SEVIC (s.o. Fn. 21), wiedergegeben in den Schlußanträgen der Generalanwalts Rn. 21ff:

„21. Die deutsche Regierung erklärt, dieser Begriff beziehe sich auf die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit durch eine natürliche oder juristische Person in einem anderen Mitgliedstaat mittels einer festen Einrichtung, die sich im Fall von Gesellschaften aus der Ansiedlung einer Hauptniederlassung in diesem Staat oder deren Verlegung dorthin (Artikel 43 Absatz 2) oder aus der Gründung einer Zweigniederlassung in besagtem Staat (Artikel 43 Absatz 1) ergebe.“

22. Hier gehe die luxemburgische Gesellschaft (SVC) jedoch aufgrund der Verschmelzung in der übernehmenden deutschen Gesellschaft (Sevic) auf und verliere somit ihre Rechtspersönlichkeit. Da sich aber eine nicht mehr bestehende Gesellschaft definitionsgemäß weder mit einem Haupt- noch mit einem Zweitsitz in einem anderen Mitgliedstaat „niederlassen“ könne, seien hier folglich bereits die tatbestandlichen Voraussetzungen der Artikel 43 EG und 48 EG nicht erfüllt.

23. Die niederländische Regierung, die ähnlich argumentiert, fügt hinzu, daß sich der Untergang einer Gesellschaft unmittelbar auf ihre Gründung und Existenz auswirke, also auf Aspekte, die, wie vom Gerichtshof im Urteil Daily Mail(6) anerkannt worden sei, gegenwärtig über den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts hinausgingen und wie die Staatsangehörigkeit natürlicher Personen ausschließlich von den einzelstaatlichen Rechtsordnungen geregelt würden. Die Artikel 43 EG und 48 EG könnten deshalb nicht dahin ausgelegt werden, daß sie der Gesellschaft das Recht verliehen, durch die Beteiligung an einer grenzüberschreitenden Verschmelzung unterzugehen.“

der Niederlassung – und damit auch die Entscheidung über die Rechtsform – elementarer Bestandteil der Niederlassungsfreiheit selbst ist. Als *sedes materiae* wurde hierzu unmittelbar auf ex-Art. 43 EG (Art. 49 AEU) abgestellt, dessen Bestandteil gerade die Rechtsformwahl ist und der damit auch die Rechtsformänderung im Rahmen der Niederlassungsfreiheit beinhaltet. Hierzu wurde seitens SEVIC auf die Fallkonstellation verwiesen, daß ein Alleingesellschafter eine Kapitalgesellschaft in ein Einzelunternehmen umwandeln wollte. Für die untergehende Kapitalgesellschaft war die Frage Anwendung der Art. 54, 49 AEU (ex-Art. 48 i. V. m. 43 EG) fraglich, für den Gesellschafter am Beispiel der natürlichen Person allein Art. 49 AEU (ex-Art. 43 EG) einschlägig. Hieraus folgte die Argumentation, daß es auch für die Muttergesellschaft bei einer Fusion um ihre Rechte aus Art. 49 AEU (i. V. m. Art. 54 AEU) gehen muß. Gerade der in dieser Entscheidung nicht entschiedene Beispielfall der natürlichen Person als Alleingesellschafter, die ihre Kapitalgesellschaft in ein Einzelunternehmen umzuwandeln beabsichtigt, zeigt deutlich, daß die Rechtsfrage allein aus Art. 49 AEU entnommen werden kann, Art. 54 AEU insoweit nur deklaratorische Bedeutung hat.³⁰

Diese Ansicht wurde im Ergebnis auch seitens des Generalanwalts Tizziano³¹ vertreten, wenn er ausführt: „26: *In Wirklichkeit bestehen und handeln dagegen beide Gesellschaften in der gesamten Phase, die der Verschmelzung vorausgeht, und bis zur Eintragung der Verschmelzung als juristische Personen, die voll und ganz die Fähigkeit besitzen, die Verschmelzung auszuhandeln und zu vereinbaren. Erst mit der Vollendung der Verschmelzung und vor allem mit ihrer Eintragung erlischt einer der beiden Rechtsträger (so ist es im übrigen in § 20 UmwG ausdrücklich vorgesehen); bis dahin verhält es sich aber anders, denn wenn die Verschmelzung nicht vollendet wird, besteht die Gesellschaft, die übernommen werden sollte, als eigenständige juristische Person fort.*

27. *Die streitige innerstaatliche Rechtsvorschrift betrifft deshalb Rechtsträger im vollen Besitz ihrer Rechtsfähigkeit, denen gerade diese Rechtsvorschrift, und zwar allein sie, die Möglichkeit verwehrt, von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen. Somit kann man die Unanwendbarkeit der Vertragsbestimmungen auf grenzüberschreitende Verschmelzungen unter Berufung auf die angeblich fehlende Rechtspersönlichkeit der übernommenen Gesellschaft nur rechtfertigen, wenn man Ursache und Wirkung miteinander verwechselt.“*

Die vorstehende Argumentation bezeichnet Schön³² zwar nachvollziehbar als artifiziell, wobei jedoch zu berücksichtigen ist, daß der Generalanwalt im Grunde genommen das Problem eines hinkenden Rechtsverhältnisses im internationalen Gesellschaftsrecht beschreibt und die italienische Originalversion³³ den Zusammenhang deutlicher macht. Dem liegt der Gedanke zugrunde, daß die nach luxemburgischem Recht gelöschte Gesellschaft nicht als

nach deutschem Recht inexistent gewertet werden dürfe, weil hierin ein widersprüchliches Verhalten läge.

Soweit das deutsche Recht die Fusion nicht anerkennt, müsste es daher die gelöschte Gesellschaft weiter als existent fingieren. Darüber hinaus wurde in dieser Entscheidung zum ersten Mal konsequent auf der Ebene des Gesellschaftsrechts die Einordnung der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot angewandt.³⁴ Die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEU erstreckt sich nach dem Wortlaut ausdrücklich auf die Gründung von Gesellschaften. Die Centros- und die SEVIC-Entscheidung verdeutlichen, daß auch eine gegründete Gesellschaft vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit umfaßt ist und dieser Schutz sich untrennbar auf die gegründete Gesellschaft erstrecken muß. Damit ist auch die Wahl der Rechtsform umfaßt. Dies kann aber nur dann wirksam sein, wenn der Schutz des Art. 49 AEU auch nach der Gesellschaftsgründung fortbesteht.

Insoweit weist Schön³⁵ zu Recht daraufhin, daß zur Sicherung optimaler Ressourcennutzung in der EU Ansiedlungsentscheidungen nicht durch rechtliche Regelungen verzerrt werden dürfen.

30 SEVIC (s.o. Fn. 21), Rn. 18 unter Bezugnahme auf die Schlußanträge des GA (Rn. 30 der Ausführung des Generalanwaltes in dessen Schlußanträgen): „Deshalb fallen unter die Niederlassungsfreiheit all diejenigen Maßnahmen, die den Zugang zu einem anderen Mitgliedstaat und/oder die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten in diesem Staat dadurch erlauben oder auch nur erleichtern, daß sie es den Betroffenen gestatten, tatsächlich und unter denselben Bedingungen wie die inländischen Wirtschaftsbeteiligten am Wirtschaftsleben des Landes teilnehmen zu können [vgl. insbesondere Urteile Kommission/Italien (Rn. 14 und 16), Kommission/Griechenland (Rn. 19), vom 1. Juni 1999 in der Rechtssache C-302/97 (Konle, Slg. 1999, I-3099, Rn. 22), vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787, Rn. 22) und vom 5. November 2002 in der Rechtssache C-208/00 (Überseering, Slg. 2002, I-9919, Rn. 93)].“

31 SEVIC (s.o. Fn. 20), Schlußanträge Rn. 26 f. in Originalversion:

„26. *Vero è invece che, per tutta la fase che precede la fusione e fino alla registrazione della stessa, entrambe le società esistono ed operano come persone giuridiche pienamente capaci di negoziare e stipulare l'atto di fusione. Solo con il perfezionamento della fusione, e segnatamente con la registrazione di tale atto, uno dei due soggetti viene ad estinzione (È quanto, del resto, espressamente previsto dall'art. 20 dello stesso UmwG); ma fino ad allora non è così, tant'è vero che, in caso di mancato perfezionamento dell'operazione, la società che avrebbe dovuto essere incorporata continuerà ad esistere in quanto autonoma persona giuridica.*

27. *La normativa nazionale controversa colpisce quindi soggetti di diritto nel pieno possesso della loro capacità giuridica, ai quali proprio quella normativa, e solo essa, preclude la possibilità di beneficiare della libertà di stabilimento. E' dunque solo confondendo cause ed effetti che si può pretendere di giustificare l'inapplicabilità delle norme del Trattato alle operazioni di fusioni transfrontaliere in nome di una presunta assenza di personalità giuridica della società incorporata“.*

32 Schön, ECFR 2006, 122, 141.

33 S.o. Fn. 31.

34 Ebenso wie in der Parallelentscheidung *Marks & Spencer* (EuGH v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837) für das Steuerrecht.

35 Schön, ECFR 2006, 122, 132f.

2. Konkrete Anwendbarkeit auf juristische Personen, wegen Einschränkung der Handlungsfähigkeit der handelnden natürlichen Personen

Selbst wenn man eine allgemeine Anwendbarkeit auf juristische Personen ablehnte, dürfte eine konkrete geboten sein. Die Begründungen der Entscheidungen Grimme und FIAG erscheinen zu kurz gegriffen und unter Berücksichtigung der dogmatischen Zusammenhänge in der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu undifferenziert.

Denn es stellt sich nicht nur die Frage, ob sich das Abkommen auf juristische Personen erstreckt. Zusätzlich ist die Frage zu prüfen, ob dann, wenn natürliche Personen sich im Rahmen der Niederlassungsfreiheit dazu entscheiden, ihre Selbständigkeit unter Einschaltung juristischer Personen ausüben zu wollen, ihnen dies versagt werden darf.

Wären in der Entscheidung FIAG³⁶ statt einer schweizerischen Aktiengesellschaft Schweizer Staatsbürger beteiligt gewesen, hätte ein Erwerb rechtlich gestattet werden müssen. Dies gilt entsprechend, wenn Aktionäre der Gesellschaft zumindest mehrheitlich Schweizer Staatsangehörige sind.

Deshalb hätte die Begründung hier nicht abbrechen dürfen, vielmehr wären bei konsequenter Anwendung der Rechtsprechung des EuGH (zum Stand der Rechtsprechung vor der Paraphierung zum 21.06.1999) weitere Ausführungen erforderlich gewesen.

Nach dieser Rechtsprechung des EuGH ist seit spätestens 1995³⁷ geklärt, daß die Grundfreiheiten, hier die Niederlassungsfreiheit, ein allgemeines Beschränkungsverbot beinhalten.

Der Blick hierauf wird dadurch getrübt, daß Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) eine Erstreckung auf juristische Personen vorschreibt, weil dadurch eine weitere Prüfung – die Anwendbarkeit auf juristische Personen – nicht erforderlich ist und daher auch nicht mehr hinterfragt wird.

Eine andere Sichtweise ist jedoch dann geboten, wenn die Niederlassungsfreiheit natürlicher Personen eingeschränkt wird.

Denn zur Niederlassungsfreiheit gehört nach dem Wortlaut des Art. 49 AEU (ex-Art. 43 EG) auch das Recht, sich all der möglichen Strukturen zu bedienen, die Inländern zur Verfügung stehen. Wenn daher – wie im Rahmen der FIAG-Entscheidung – die Prüfung mit der Feststellung abbricht, daß eine schweizerische Aktiengesellschaft – somit eine juristische Person – beteiligt und auf diese das Freizügigkeitsabkommen nicht anwendbar sei, hätte im zweiten Schritt

geprüft – oder zumindest darauf hingewiesen – werden müssen, ob hinter der schweizerischen Aktiengesellschaft als Mehrheit der Aktionäre wiederum schweizerische Staatsbürger stehen. Ansonsten läge hierin eine Beschränkung auch für die hinter der juristischen Person als Gesellschafter stehenden natürlichen Personen, die sich gerade dieser Gesellschaftsform bedienen möchten, um tätig zu werden. Denn ein Unionsbürger hätte sich einer juristischen Person als Rechtsträger bedienen können. Eine andere Auslegung macht es für den Angehörigen eines anderen Vertragsstaates – hier der Schweiz – weniger attraktiv, über eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung tätig zu werden. Damit liegt auch eine Beschränkung der dahinterstehenden natürlichen Person vor.

Die Rechtsprechung des EuGH in Bezug auf das Vorliegen einer unzulässigen Beschränkung ist dann konsequent anzuwenden, wenn keine Bestimmung entsprechend Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) ausdrücklich die Anwendbarkeit auf juristische Personen erweitert.

In der Entscheidung Grimme wäre daher zusätzlich zu prüfen gewesen, ob der Kläger des Ausgangsverfahrens in seiner Stellung als „Selbständiger“ einer Beschränkung unterliegt.³⁸

Grundsätzlich ist auch die Definition der Stellung als „Selbständiger“ – als erster Schritt – bei der Frage, ob eine Beschränkung vorliegt, zu prüfen. Allerdings fehlt es hier diesbezüglich an einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, da der Kläger des Ausgangsverfahrens Deutscher und nicht Schweizer Staatsbürger ist. Eine derartige Feststellung durch den EuGH wäre wünschenswert gewesen, um der deutschen Rechtsprechung die Prüfung der Inländerdiskriminierung zu ermöglichen.

Im Ergebnis stünde daher das Freizügigkeitsabkommen im konkreten Fall der Einordnung als Nichtselbständiger durch das Bundessozialgericht nicht entgegen, es steht aber die Frage der Inländerdiskriminierung und damit eine Verletzung des Art. 3 GG im Raum.

Auch in der FIAG-Entscheidung hätte die Beantwortung der Fragen insoweit dasselbe Ergebnis zeitigen können. Es

36 S.o. Fn. 23.

37 EuGH v. 30.11.1995, Rs. C-55/94, Gebhard, Slg. 1995, I-4165.

38 EuGH v. 22.12.2008, Rs. C-13/08, Hauser: „nach Art. 15 Abs. 1 des Anhangs I des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit muß eine Vertragspartei den „selbständigen Grenzgängern“ einer anderen Vertragspartei im Sinne des Art. 13 dieses Anhangs hinsichtlich des Zugangs zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit und deren Ausübung im Aufnahmestaat eine Behandlung gewähren, die nicht weniger günstig ist als die den eigenen Staatsangehörigen gewährte Behandlung.“

wäre wünschenswert gewesen, wenn sich der Gerichtshof mit der Frage beschäftigt hätte, ob eine Beschränkung bezüglich der dahinter stehenden natürlichen Person vorliegt. Allerdings liegt die Ursache eher an den Vorlagefragen, da hierzu durch das vorliegende Gericht keinerlei Sachvortrag erfolgte.

IV. Zusammenfassung

Die Einordnung der Niederlassungsfreiheit als allgemeines Beschränkungsverbot erfordert eine allgemein-abstrakte Anwendbarkeit auch auf juristische Personen, was eine Rege-

lung entsprechend Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) entbehrlich macht. Soweit man diese Meinung nicht teilt, ist jedoch eine konkrete Anwendbarkeit auf juristische Personen dann zwingend, wenn zumindest die Mehrheit der gesellschaftsrechtlich Beteiligten unter den Schutz der Niederlassungsfreiheit fallen, da ansonsten die freie Rechtswahl unmittelbar nach erfolgter Gründung unterlaufen würde, womit faktisch die Ausübung einer Tätigkeit durch Einschaltung einer juristischen Personen beschränkt, d.h. weniger attraktiv würde. Dies gilt für das FZA insgesamt, da die Einordnung der Niederlassungsfreiheit als allgemeines Beschränkungsverbot durch den EuGH bereits vor der Paraphierung im Jahr 1999 feststand.

Steuer statt Informationsaustausch – von fetten Spatzen und mageren Tauben

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz*

1. Goldener Oktober

Es ist manchmal erstaunlich, was ein Politiker-Ego alles fertigbringt: Der abtretende schweizerische Finanzminister *Hans-Rudolf Merz*, diplomatisch zuvor durch die Libyen-Affäre arg gebeutelt, schafft kurz vor seinem Amtsende den Durchbruch: Steuer statt Informationsaustausch. Zum ersten Mal wird ernsthaft eine Lösung für die Altlasten-Problematik gesucht und gefunden – die Abgeltungssteuer.

Für die Spitzenbeamten der Finanzministerien in Berlin und Bern war es ein goldener Oktober: Der Durchbruch wurde mit Großbritannien, nur wenige Tage später mit Deutschland verkündet. Das Fürstentum Liechtenstein steht bereits seit Monaten in den Startlöchern, um die bilaterale Vereinbarung mit der Schweiz zu übernehmen. Man hat sich auf Grundsatzfragen geeinigt und stimmt dem Grundsatz zu, die Abgeltungssteuer sei mit dem automatischen Informationsaustausch gleichwertig. Für die Schweiz ist dabei eine beachtliche politische Lösung entstanden, doch sind viele Fragen offen.

2. Die Eckpunkte der Verhandlungslösungen

a) Vergangene Bewältigung

Steuersünder mit Geld in der Schweiz können anonym bleiben und ihren Status mit einer einmaligen Sondersteuer legalisieren. Auch die Schweizer Banken und ihre Mitarbeiter sollen entkriminalisiert werden.

b) Abgeltungssteuer für die Zukunft

Künftige Erträge auf ausländischem Kapital werden ab Inkrafttreten der Abkommen jährlich mit einer Abgeltungs-

steuer erfasst, wenn die Steuerpflichtigen gegenüber den Finanzbehörden anonym bleiben wollen. Damit gilt die Steuerpflicht als erfüllt. Die Verhandlungspartner sehen dies als gleichwertig mit dem automatischen Informationsaustausch.

c) Amtshilfe

Die Schweiz sichert eine erleichterte Amtshilfe zu. In den Amtshilfesuchen müssen künftig nicht mehr die Namen der Bank des Steuerpflichtigen genannt werden; es genügt der Name des Kunden. Die Gesuche werden aber zahlenmäßig beschränkt. Fishing expeditions solle es keine geben. Prinzipiell hat man sich wohl darauf verständigt, künftig auf den Kauf gestohlener Daten zu verzichten. Der deutsche Finanzminister *Wolfgang Schäuble* äußerte sich hierzu in einem Interview gegenüber der Neuen Zürcher Zeitung am 29.10.2010 dergestalt, man würde „künftig wohl auf Bankdatenkäufe verzichten können“.

d) Gegenleistungen

Der gegenseitige Marktzugang für Finanzdienstleister soll gewährleistet werden. Überraschend schnell sind die DBA geändert worden (Schweiz) und sollen schnellstens fertig ausgehandelt und in Kraft gesetzt werden (Liechtenstein).

* Der Autor ist Rechtsanwalt in Konstanz, Zürich und Vaduz.

Zu diesem Thema bereits der Veranstaltungsbericht in steueranwaltsmagazin 2010, 191.