

Binnenmarkt und steuerlicher Rechtsschutz



Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Hamburg¹

Die außensteuerliche Einkünftekorrektur greift in das Recht auf freie Niederlassung ein, wenn sie den Binnenmarkt-Sachverhalt diskriminiert. § 1 AStG adressiert von vornherein die „Geschäftsbeziehung zum Ausland“. Fehlt eine Entsprechung für den Inlandsfall, steht die Korrektur-norm binnenmarktrechtlich unter Rechtfertigungsdruck. Gegen das unionsrechtlich gebundene Außensteuerrecht kann der Steuerpflichtige die Niederlassungsfreiheit in Stellung bringen. Freilich muss er das subjektive und höherrangige Recht aus Art. 49 AEUV zu schützen wissen. Auf Rechtsschutz darf er hoffen, wenn er gut beraten ist – etwa jene Berater auf seine Seite zieht, die bereits 2018 in der Rechts-sache C-382/16 für die Hornbach-Baumarkt AG das einschlägige § 1 AStG-Urteil des EuGH hatten erstreiten können (EuGH vom 31. 5. 2018, C-382/16, HFR 2018 S. 580).

Eben das ist einer OHG gelungen. Vor dem Hessischen FG 2018 erfolgreich (2 K 1744/16, EFG 2019 S. 1363), in der Revision 2019 unterlegen (I R 34/18, BFH/NV 2020 S. 757), setzte sie vier Jahre später ihr Recht auf Rechtsschutz durch: Das Hornbach-Beraterduo hielt dem BFH vor, er habe rechtswidrig (Art. 267 AEUV) die Vorlage zum EuGH unterlassen, damit auch das Grundrecht auf den gesetzlichen Richter verletzt – das sei, so die Ankündigung (IStR 2020 S. 593), ein Fall für Karlsruhe. Nunmehr hat das BVerfG entschieden und das Revisionsurteil aufgehoben (Kammerbeschluss vom 8. 11. 2023, 2 BvR 1079/20). Die richtig beratene OHG hat ihr Justizgrundrecht verteidigt – noch nicht aber ihr materielles Binnenmarktrecht.

Dass sich das BVerfG auf die Binnenmarktfreiheiten als un-mittelbare Maßstabnormen stützt, zeichnet sich nicht ab. Auf Urteilsverfassungsbeschwerde gegen unionsrechtlich determiniertes Recht zieht es die Unionsgrundrechte heran, nicht die Grundfreiheiten. Im Anschluss an seine beherzte „Recht auf Vergessen“-Judikatur könnte sich das Gericht noch einmal ein Herz fassen und konsequent auf das Grundrecht auf Grundfreiheiten rekurren: „Alle Unionsbürgerinnen und Unionsbürger haben die Freiheit, in jedem Mitgliedstaat Arbeit zu suchen, zu arbeiten, sich niederzulassen oder Dienstleistungen zu erbringen“, Art. 15 Abs. 2 der EU-Grundrechte-Charta. Solange aber Karlsruhe den Verfas-sungsrechtsschutz in grundfreiheitlich imprägnierten Angelegenheiten eigenständig handhabt, bleibt nur der Ord-nungsruf, der das Fachgericht an seine Vorlagepflicht erinnert. Jetzt hat es den BFH getroffen, das über alle Ge-richtszweige hinweg traditionell vorlagefreudige Gericht, einmal mehr in einer AStG-Hornbach-Konstellation.

Mittelbar – in der Umwegkonstruktion, die das Recht auf den gesetzlichen EuGH-Richter schützt – lässt sich das BVerfG dann doch auf die Binnenmarktfreiheit ein. Art. 101

Abs. 1 Satz 2 GG wird verletzt, wenn das letztinstanzliche Hauptsachegericht die EuGH-Vorlage verpasst, obwohl es seinerseits Zweifel an der unionsrechtlichen Norm hegt (Fallgruppe „grundsätzliche Verkennung der Vorlagepflicht“); wenn es EuGH-Rechtsprechung durchkreuzt („bewusstes Abweichen ohne Vorlagebereitschaft“); wenn es willkürlich eine eindeutige Rechtslage oder gefestigte Judikatur des EuGH behauptet („Unvollständigkeit der Rechtsprechung“). Den Nachweis, dass der BFH die Un-vollständigkeit der Rechtsprechung verkannt hat, kann das BVerfG nur führen, indem es das Hornbach-Baumarkt-Urteil seziert und die offenen Fragen markiert, die das Fachgericht an den EuGH hätte weiterleiten müssen.

Führt die Nichtbesicherung einer Darlehensforderung im Konzern zu jenem unversteuerten Hinaustransferieren von Gewinnen, das § 1 AStG verhindern will? Wie weit reicht die mit dem Hornbach-Urteil grundfreiheitlich verbürgte „Möglichkeit“, wirtschaftliche Gründe beizubringen für ein konzerninternes Geschäft zu nicht-fremdüblichen Bedingungen? Liegen wirtschaftliche Gründe vor, wenn die Konzernmutter mit der Binnenmarkt-Tochter für die Fortführung ihres Geschäftsbetriebs ein eigenkapital-ersetzendes Darlehen vereinbart? Binnenmarktrechtlich gilt für alle Einzelfragen die übergreifende Dogmatik der Grundfreiheiten: Die Ausgründung und Ausstattung der Tochter ist grundsätzlich frei und nicht rechtfertigungs-bedürftig; der Eingriff in das Freizügigkeitsrecht ist grund-sätzlich verboten, allenfalls gerechtfertigt und nach Maß-gabe der Rechtfertigungsgründe zu minimieren.

Die offenen Fragen zum Korrekturrecht in der „Nahestehensbeziehung“ zwischen verbundenen Unternehmen hat der EuGH noch nicht vollständig beantwortet. Sein Urteil vom 31. 5. 2018 (C-382/16, HFR 2018 S. 580) konfrontiert deutsches Außensteuerrecht und Unionsprimärrecht im konkreten Fallbezug. Elaboriertes Sekundärrecht fehlt. Dass Luxemburger *actes éclairés* jede weitere Nachfrage erübrigen, kann Jahrzehnte dauern. Und Karlsruhe hält daran fest, dass der binnenmarktliche Rechtsschutz weiterhin allein in der Fachgerichtsbarkeit und im Dialog mit dem EuGH verantwortet wird. Art. 267 Abs. 3 AEUV verschärft die Verantwortung für diejenigen Gerichte, deren Entscheidungen unanfechtbar sind. Zum Kreis der Höchstgerichte gehört der BFH. Die Rechtskraft seines Urteils immunisiert ihn aber nicht gegen Aufhebungsbeschlüsse des BVerfG. Er ist gut beraten, wenn er aus eigener Kraft das Unionsbürgerrecht auf Rechtsschutz garantiert.

¹ Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.