IUS EUROPAEUM 67

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 Vergangenheit[1]. Die fehlgeschlagene Konsensbildung im Rahmen eines Gesetzge-

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

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 kann[3]. In der Folge können sich bei Fortgeltung der Norm für reine Inlandssachverhalte zudem Probleme der Inländerbenachteiligung ergeben[4]. 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; *Nettesheim*, in: Grabitz/ Hilf/ Nettesheim40, 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/ Nettesheim40, 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 vorzudringen[6], 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 Gestaltungsspielräume[7] 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).

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 Rolle[9]. 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' aufweist[10]. 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 wird[11], 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. *Voßkuhle*, NVwZ 2010, 1 (3).
11 Vgl. hierzu Teil 1, § 1, I., 3., c), bb) sowie die Nw. in Fn. 105.

werden[12]. 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 zugedacht. 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 voraus[13].

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 Modellannahmen[14] 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.

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 Auslegungsresultat 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.

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 Aufnahmestaat[18]. Daneben sind sie aber auch auf die im Vertragstext ausdrücklich verankerte Gleichstellung von natürlichen Personen und Gesellschaften[19] 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 – aufgegliedert nach Tatbestand und Rechtfertigung – zunächst die ersten beiden Ebenen gemeinsam abgehandelt werden[20]. 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 an[21].

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 Verfassungsrecht2, 705-748*, (705 ff.) jew. m. w. N.; s. Fn. 1045.

18 *Teichmann*, ZGR 2011, 639 (666); *Forsthoff*, in: Grabitz/ Hilf/ Nettesheim43, 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 wirtschaftstatsächliche 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 Bereichsspezifik 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-

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 ausschöpfend 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 Sondersituation 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

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. Vereinzelte 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

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

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

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 international-steuerrechtlicher 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

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

(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

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