

# **INHALTSÜBERSICHT**

## **Inhaltsverzeichnis**

## **Abkürzungsverzeichnis**

## **Kapitel 1: Einleitung**

## **Kapitel 2: Art. 58 EGV - Systematik und Anwendung in der Rechtsprechung**

### **A. Systematik des Art. 58 EGV**

- I. "Schutzbereich-Schranken-Verhältnis" zwischen Art. 56 und Art. 58 EGV
- II. Innere Systematik des Art. 58 EGV
- III. Art. 58 Abs. 1 lit. b 1. Fall EGV - Rechtsbruchverhinderungsklausel
- IV. Ergebnis

### **B. Anwendung des Art. 58 EGV in der EuGH-Rechtsprechung**

- I. "Avoir fiscal"
- II. "Bachmann"
- III. "Safir"
- IV. Erkenntnisse aus der Nachbetrachtung der EuGH-Rechtsprechung
- V. "Verkooijen"

## **Kapitel 3: Art. 58 EGV in seiner Wirkung auf ausgewählte Vorschriften des deutschen Steuerrechts**

### **A. Körperschaftsteuer**

- I. System der Körperschaftsteueranrechnung
- II. Der besondere Steuersatz für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige gemäß § 23 Abs. 3 KStG a.F

### **B. Kapitalertragsteuer**

- I. Die Kapitalertragsteuer im deutschen Einkommensteuergesetz
- II. Der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Zinsbesteuerung

## **Kapitel 4: Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen**

## **Literaturverzeichnis**

# INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis .....	19
<b>Kapitel 1: Einleitung .....</b>	<b>21</b>
<b>Kapitel 2: Art. 58 EGV - Systematik und Anwendung in der</b>	
<b>Rechtsprechung .....</b>	<b>27</b>
A. Systematik des Art. 58 EGV .....	30
I. "Schutzbereich-Schranken-Verhältnis" zwischen Art. 56 und	
Art. 58 EGV .....	30
1. Art. 56 Abs. 1 EGV - Geltungsbereich der Kapitalverkehrs-	
freiheit - "Schutzbereich" .....	31
a) Sachlicher Geltungsbereich .....	31
aa) Definition des "Kapitalverkehrs" .....	31
bb) Begriff der Beschränkungen .....	33
(1) Definition in der Literatur .....	34
(2) Bisherige EuGH-Rechtsprechung .....	36
(3) Stellungnahme .....	38
(4) Beschränkungen in Steuergesetzen .....	41
cc) Konkurrenzen mehrerer betroffener Grundfreiheiten .....	42
(1) Parallele Anwendbarkeit der Kapitalverkehrs-	
freiheit .....	43
(2) Exklusive Anwendbarkeit einer Grundfreiheit	
aufgrund eines Anwendungsvorrangs .....	44
(a) Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit .....	44
(b) Kapitalverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit .....	47
(3) Einschränkung der möglichen parallelen Anwend-	
barkeit .....	48
(a) Unmittelbarer oder mittelbarer Eingriff in die	
einschlägigen Grundfreiheiten .....	48
(b) Stärkere Sachnähe einer Grundfreiheit .....	49
(4) Kumulative Anwendbarkeit .....	52
(a) Bei Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit .....	52
(b) Bei Kapitalverkehrs- und Dienstleistungs-	
freiheit .....	53
dd) Ergebnis .....	55
b) Personeller Geltungsbereich .....	55
aa) Keine Beschränkung auf EU-Ansässige .....	56

bb) Beschränkung auf "Staatszugehörige" von EU-Mitgliedstaaten.....	57
cc) Schutz von Kapitalgebern und -empfängern .....	59
dd) Ergebnis.....	60
2. Art. 58 EGV - "Schranke" der Kapitalverkehrsfreiheit .....	61
a) Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV - ein Rückschritt gegenüber dem bisherigen Liberalisierungsniveau? .....	61
b) Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV - Einordnung der "Unberührtheitsklausel" in die Systematik der Grundfreiheit .....	62
aa) Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV als "Bereichsausnahme" .....	63
bb) Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV als eingriffsrechtfertigende "Schranke" .....	64
cc) Ergebnis.....	66
c) Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV - Konstitutiver Charakter der Eingriffsrechtfertigung für kapitaleinkünftebezogene Steuernormen .....	67
aa) Keine Vergleichbarkeit der steuerlichen Situation bei "unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort" - deklaratorischer Charakter des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	69
bb) Vergleichbarkeit der steuerlichen Situation bei kapitaleinkünftebezogenen Steuernormen - konstitutiver Charakter des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV.....	70
d) Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV - ein materieller, kein formeller Rechtfertigungsgrund.....	73
e) Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV und die Erklärung im Anhang des Unionsvertrages .....	76
f) Ergebnis.....	78
3. Abschließender Charakter der "Schranke" des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV für kapitalverkehrsbeschränkende Steuernormen.....	79
a) Duales System der Rechtfertigung für unterschiedslos anwendbare, kapitalverkehrsbeschränkende Regelungen .....	79
aa) Übertragung der Cassis-de-Dijon-Rechtsprechung auf die Kapitalverkehrsfreiheit .....	80
bb) Dogmatische Einordnung der "zwingenden Erfordernisse" des Allgemeininteresses .....	81
b) Kapitalverkehrsbeschränkende Steuernormen keine unterschiedslos anwendbaren Regelungen .....	83

II. Innere Systematik des Art. 58 EGV .....	83
1. Begriffe des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	84
a) "Wohnort" .....	84
b) "Kapitalanlageort" .....	87
aa) "Kapitalanlageort" - tatsächlicher, wirtschaftlicher Investitionsort des Kapitals .....	88
bb) "Kapitalanlageort" - Ort der Ansässigkeit des Kapital- nehmers .....	90
c) "Steuerpflichtige" .....	92
2. Art. 58 Abs. 2 EGV - "Schrankenerweiterung" .....	94
3. Art. 58 Abs. 3 EGV - "Schranken-Schranke" .....	94
a) Bedeutung des Art. 58 Abs. 3 EGV .....	95
b) Die begrenzenden Kriterien .....	96
aa) "Willkürliche Diskriminierung" .....	96
bb) "Verschleierte Beschränkung" .....	97
c) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz - Erweiterung der aus- drücklichen "Schranken-Schranke" .....	98
III. Art. 58 Abs. 1 lit. b 1. Fall EGV - Rechtsbruchverhinderungs- klausel .....	99
IV. Ergebnis .....	101
B. Anwendung des Art. 58 EGV in der EuGH-Rechtsprechung .....	102
I. "Avoir fiscal" .....	104
1. Sachverhalt .....	104
2. Entscheidung des EuGH .....	105
3. Der Fall "avoir fiscal" bei Anwendung der Artt. 56 ff. EGV .....	106
a) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56 Abs. 1 EGV .....	107
b) Rechtfertigung durch die "Schranke" - Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	111
aa) Formelle Einhaltung der "Schranke" .....	111
bb) Materieller Rechtfertigungscharakter der "Schranke" .....	112
c) "Schranken-Schranke" - Art. 58 Abs. 3 EGV .....	112
aa) Kohärenz des Steuerrechts .....	113
bb) Gefahr der Steuerflucht .....	116
4. Ergebnis .....	118
II. "Bachmann" .....	118
1. Sachverhalt .....	118
2. Entscheidung des EuGH .....	119

3. Kritik.....	121
a) Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit .....	121
aa) Nachrangigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund der größeren Sachnähe der Dienstleistungsfreiheit .....	122
bb) Geringere Sachnähe der Kapitalverkehrsfreiheit.....	123
cc) Gleichrangige Sachnähe der Kapitalverkehrsfreiheit.....	123
b) Bindung der Dienstleistungsfreiheit an die Kapitalver- kehrsliberalisierung.....	125
4. Der Fall "Bachmann" bei Anwendung der Artt. 56 ff. EGV .....	128
a) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56 Abs. 1 EGV .....	128
b) Rechtfertigung durch die "Schranke" - Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	129
aa) Formelle Einhaltung der "Schranke" .....	129
bb) Materieller Rechtfertigungscharakter der "Schranke" .....	130
c) "Schranken-Schranke" - Art. 58 Abs. 3 EGV.....	131
aa) Kohärenz des Steuerrechts.....	131
(1) Zulässiges Regelungsziel - indirekte Anerkennung durch Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	132
(2) Anwendung des Kohärenzkriteriums auf den Sach- verhalt.....	133
bb) Steuerliche Gerechtigkeit.....	135
5. Ergebnis.....	137
III. "Safir".....	138
1. Sachverhalt.....	138
2. Entscheidung des EuGH .....	141
3. Kritik.....	143
4. Der Fall "Safir" bei Anwendung der Artt. 56 ff. EGV .....	144
a) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56 Abs. 1 EGV .....	145
b) Rechtfertigung durch die "Schranke" - Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	146
aa) Formelle Einhaltung der "Schranke" .....	146
bb) Materieller Rechtfertigungscharakter der "Schranke".....	146
c) "Schranken-Schranke" - Art. 58 Abs. 3 EGV.....	147
aa) Kohärenz des Steuerrechts.....	147
(1) Inhalt der Kohärenz des schwedischen Steuerrechts....	148
(2) Vergleich mit dem Kohärenzargument im Fall "Bachmann" .....	149
(3) Verhältnismäßigkeit des Kohärenzkonzeptes.....	150

bb) Wirksame steuerliche Kontrolle .....	152
5. Ergebnis.....	152
IV. Erkenntnisse aus der Nachbetrachtung der EuGH-Rechtsprechung....	153
V. "Verkooijen".....	154
1. Sachverhalt.....	154
2. Entscheidung des EuGH .....	156
3. Kritik.....	160

<b>Kapitel 3: Art. 58 EGV in seiner Wirkung auf ausgewählte Vorschriften des deutschen Steuerrechts .....</b>	<b>167</b>
A. Körperschaftsteuer .....	169
I. System der Körperschaftsteueranrechnung.....	170
1. Das noch geltende Körperschaftsteuersystem und Artt. 56 ff. EGV .....	172
a) Nichtgewährung des Anrechnungsguthabens an Steuer- ausländer .....	175
aa) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56 Abs. 1 EGV .....	175
(1) Vergleichbarkeit der steuerlichen Situation des unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich der inländischen Körperschaftsteuer.....	176
(2) Unterschiedliche Behandlung durch die deutschen Steuernormen .....	177
(3) Diskriminierung durch Zusammenwirken von Quellen- und Wohnsitzstaat.....	177
(a) Wohnsitzstaatsverantwortung aufgrund des son- stigen Verstoßes gegen das Quellenstaatsprinzip...	179
(b) Wohnsitzstaatsverantwortung aufgrund der Übertragbarkeit der Wohnsitzstaatsverant- wortung im Rahmen der juristischen Doppelbe- steuerung auf die wirtschaftliche Doppelbe- lastung.....	181
(c) Kritik an der Wohnsitzstaatsanrechnung.....	183
bb) Ergebnis .....	185
b) Nichtanrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer bei Steuerinländern .....	185
aa) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56 Abs. 1 EGV .....	186

bb) Rechtfertigung durch die "Schranke" -	
Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	189
(1) Formelle Einhaltung der "Schranke" .....	189
(2) Materieller Rechtfertigungscharakter der "Schranke" .....	190
cc) "Schranken-Schranke" - Art. 58 Abs. 3 EGV .....	190
(1) Inhalt der Kohärenz der Steuerrechtsordnung .....	191
(2) Verhältnismäßigkeit der Kohärenzargumente .....	193
(a) Wahrung der fiskalischen Lastengerechtigkeit zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat .....	193
(aa) Geeignetheit zur Erreichung des Regelungs- ziels .....	193
(bb) Erforderlichkeit zur Erreichung des Regelungs- ziels .....	194
(cc) Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne .....	198
(b) Wettbewerbsverzerrende Wirkung auf das Körperschaftsteuersystem des Quellenstaates .....	199
dd) Ergebnis .....	200
c) Möglichkeit der ausländischen Körperschaft zur Vermitt- lung eines Anrechnungsguthabens für im Inland erwirt- schaftete Gewinne .....	200
aa) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56	
Abs. 1 EGV .....	201
bb) Rechtfertigung durch die "Schranke" - Art. 58 Abs. 1	
lit. a EGV .....	201
cc) "Schranken-Schranke" - Art. 58 Abs. 3 EGV .....	202
(1) Wahrung der fiskalischen Lastengerechtigkeit zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat .....	203
(2) Fehlen der Möglichkeit zur Erhebung von Quellen- steuer .....	204
(3) Technische Schwierigkeiten für den Wohnsitzstaat bei der Ermittlung des Anrechnungsguthabens .....	205
(a) Inhalt des Rechtfertigungsgrundes .....	205
(b) Verhältnismäßigkeit .....	208
dd) Ergebnis .....	209
d) Möglichkeit der inländischen Körperschaft zur "Durch- reichung" der Anrechnung der ausländischen Körperschaft- steuer an den inländischen Anteilseigner .....	209
aa) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56	
Abs. 1 EGV .....	209

bb) Rechtfertigung durch die "Schranke" -	
Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	213
(1) Formelle Einhaltung der "Schranke" .....	213
(2) Materieller Rechtfertigungscharakter der	
"Schranke" .....	215
cc) "Schranken-Schranke" - Art. 58 Abs. 3 EGV .....	216
(1) Fiskalische Lastengerechtigkeit zwischen Wohn-	
sitz- und Quellenstaat....	216
(2) Technische Schwierigkeiten für den gleichzeitigen	
Sitz- und Wohnsitzstaat bei der "Durchreichung"	
der Anrechnung der ausländischen Körperschaft-	
steuer.....	220
dd) Ergebnis.....	224
2. Das Halbeinkünfteverfahren nach dem Steuersenkungsgesetz	
und Artt. 56 ff. EGV .....	225
a) Einhaltung des Art. 56 Abs. 1 EGV durch das Halbein-	
künfteverfahren des Steuersenkungsgesetzes .....	226
aa) Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei	
ausländischen Dividenden und Steuerausländern.....	227
bb) Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei	
Weiterausschüttung ausländischer Gewinne an Steuer-	
inländer durch inländische Kapitalgesellschaften.....	229
cc) Ergebnis.....	232
b) Kritik an dem Halbeinkünfteverfahren des Steuersenkungs-	
gesetzes.....	232
aa) Nachteile der Gesetzesänderungen.....	233
(1) Keine vollständige Vermeidung der wirtschaft-	
lichen Doppelbelastung der Dividenden .....	233
(2) Regressive Wirkung der Kombination von definiti-	
ver Körperschaftsteuer und Halbeinkünfteverfahren	
- ein Fremdkörper im System der progressiven Ein-	
kommensteuer.....	237
(3) Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der	
Gewinnverwendung.....	240
bb) Vorteile der Gesetzesänderungen.....	241
c) Ergebnis.....	242
II. Der besondere Steuersatz für beschränkt Körperschaftsteuer-	
pflichtige gemäß § 23 Abs. 3 KStG a.F. ....	242
1. Die Vorschrift des § 23 Abs. 3 KStG a.F. und Artt. 56 ff. EGV....	243



a) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56 Abs. 1 EGV .....	243
b) Rechtfertigung durch die "Schranke" - Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	244
c) "Schranken-Schranke" - Art. 58 Abs. 3 EGV .....	245
aa) Kohärenz des Steuerrechts .....	245
bb) Das Ausschüttungsverhalten ausreichend berücksichti- gender "Mischsteuersatz" .....	247
d) Ergebnis .....	248
2. Aufhebung des § 23 Abs. 3 KStG und Artt. 56 ff. EGV .....	248
B. Kapitalertragsteuer .....	249
I. Die Kapitalertragsteuer im deutschen Einkommensteuergesetz .....	251
1. Die deutsche Kapitalertragsteuer des Steuerausländers und Artt. 56 ff. EGV .....	253
a) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56 Abs. 1 EGV .....	255
b) Rechtfertigung durch die "Schranke" - Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV .....	256
c) "Schranken-Schranke" - Art. 58 Abs. 3 EGV .....	257
aa) Vermeidung der Steuerhinterziehung .....	257
bb) Vermeidung technischer Schwierigkeiten für die Steuerverwaltung .....	259
cc) Kohärenz des Steuerrechts .....	260
d) Ergebnis zur deutschen Kapitalertragsteuer des Steuer- ausländers .....	262
2. Die in- und ausländische Kapitalertragsteuer des Steuerin- länders und Artt. 56 ff. EGV .....	262
a) Kapitalertragsteuer auf Zinsen (Zinsabschlagsteuer) .....	263
b) Behandlung der ausländischen Kapitalertragsteuer .....	267
aa) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit - Art. 56 Abs. 1 EGV .....	268
(1) Anrechnungspflicht und Kapitalverkehrsfreiheit .....	269
(2) Anrechnungsformel und Kapitalverkehrsfreiheit .....	270
(a) Grenze des anteiligen deutschen Einkommen- steuerbetrages (ordinary credit) .....	274
(b) Pro-Staat-Begrenzung (per-country-limitation) .....	277
bb) Ergebnis zur Behandlung der ausländischen Kapital- ertragsteuer .....	278
3. Ergebnis .....	279

II. Der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Zinsbesteuerung .....	279
1. Inhalt des RL-Vorschlags.....	280
a) Anwendungsbereich.....	281
aa) Persönlicher Anwendungsbereich .....	281
bb) Räumlicher Anwendungsbereich.....	282
cc) Sachlicher Anwendungsbereich.....	283
b) Koexistenzmodell.....	284
aa) System der Information .....	284
bb) System der Quellensteuer .....	285
c) Verhandlungen mit Drittländern .....	286
d) Umsetzung der Richtlinie .....	287
2. Beitrag zur Verwirklichung der Kapitalverkehrsfreiheit und Harmonisierungswirkung auf die EU-Zinsbesteuerung .....	287
a) Beitrag zur Kapitalverkehrsfreiheit - Richtlinienkompetenz der EU .....	287
b) Harmonisierungswirkung - Unstimmigkeiten des RL-Vorschlags .....	290
3. Folgen für den Kapitalertragsteuerabzug bei Steuerausländern in Deutschland.....	293
a) Vorschriften des deutschen Steuerrechts .....	293
b) Regelungen der DBA mit den EU-Mitgliedstaaten .....	296
4. Ergebnis.....	297
5. Änderungen für einen zukünftigen RL-Vorschlag aufgrund der jüngsten Schlußfolgerungen des ECOFIN-Rats.....	297

Kapitel 4: Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen.....	303
--	-----

Literaturverzeichnis.....	309
---------------------------	-----