

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
Kapitel 1: Einleitung	21
Kapitel 2: Art. 58 EGV - Systematik und Anwendung in der Rechtsprechung	27
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
Kapitel 3: Art. 58 EGV in seiner Wirkung auf ausgewählte Vorschriften des deutschen Steuerrechts	167
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) Nichtenrechnung 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 Regelungsziels.....	193
(bb) Erforderlichkeit zur Erreichung des Regelungsziels.....	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 Vermittlung eines Anrechnungsguthabens für im Inland erwirtschaftete 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 Quellensteuer.....	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 "Durchrechnung" der Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer 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 Wohnsitz- und Quellenstaat.....	216
(2) Technische Schwierigkeiten für den gleichzeitigen Sitz- und Wohnsitzstaat bei der "Durchrechnung" der Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer.....	220
dd) Ergebnis.....	224
2. Das Halbeinkünfteverfahren nach dem Steuersetzungsgesetz und Artt. 56 ff. EGV	225
a) Einhaltung des Art. 56 Abs. 1 EGV durch das Halbeinkünfteverfahren des Steuersetzungsgesetzes	226
aa) Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei ausländischen Dividenden und Steuerausländern.....	227
bb) Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Weiterausschüttung ausländischer Gewinne an Steuerinländer durch inländische Kapitalgesellschaften.....	229
cc) Ergebnis.....	232
b) Kritik an dem Halbeinkünfteverfahren des Steuersetzungsgesetzes.....	232
aa) Nachteile der Gesetzesänderungen.....	233
(1) Keine vollständige Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Dividenden	233
(2) Regressive Wirkung der Kombination von definitiver Körperschaftsteuer und Halbeinkünfteverfahren - ein Fremdkörper im System der progressiven Einkommensteuer.....	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 Körperschaftsteuerpflichtige 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 Art. 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 Richtlinievorschlag 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