

Steuerrecht in Wissenschaft und Praxis

Herausgegeben von Professor Dr. Georg Crezelius

Vereinbarkeit der Vorschriften
über die Besteuerung
beschränkt Steuerpflichtiger
mit den Personenverkehrsfreiheiten
des EWG-Vertrages

von Dr. Regine Nowack

nwb

Verlag Neue Wirtschafts-Briefe
Herne/Berlin

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Geleitwort des Herausgebers	5
Vorwort	7
Inhaltsverzeichnis	9
Abkürzungsverzeichnis	19
Schrifttumsverzeichnis	20
1. Teil:	
Einleitung	33
2. Teil:	
Verhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht . . .	39
A. Geltung des Gemeinschaftsrechtes im innerstaatlichen Bereich in bezug auf direkte Steuern	39
I. Aufgaben und Befugnisse der EG im Bereich der direkten Steuern	39
II. Einfluß der direkten Steuern auf die Personenverkehrsfreiheiten	48
B. Position des Gemeinschaftsrechtes im innerstaatlichen Bereich	50
I. Unmittelbare Geltung des Europäischen Gemeinschaftsrechtes im innerstaatlichen Bereich	51
II. Unmittelbare Wirkung des Europäischen Gemeinschaftsrechtes im innerstaatlichen Bereich	55
1. Begriff und Inhalt der unmittelbaren Wirkung	55
2. Voraussetzungen der unmittelbaren Wirkung	59
3. Unmittelbare Wirkung der Art. 48 und 52 EGV	62

	Seite
III. Rang des Gemeinschaftsrechtes im innerstaatlichen Bereich .	65
1. Herleitung des Vorrangs aus nationalem Recht	65
2. Herleitung des Vorrangs aus dem Gemeinschaftsrecht . . .	67
3. Zusammenwirken von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht	73
4. Rechtsprechung der nationalen Gerichte	73
a) Rechtsprechung der deutschen Gerichte	73
b) Rechtsprechung in den anderen Mitgliedstaaten	74
5. Wirkung der Vorrangregel	74
3. Teil:	
Verbotsumfang der Art. 48 und 52 EGV	81
A. Art. 48 und 52 EGV als Diskriminierungsverbote	82
B. Art. 48 und 52 EGV als allgemeine Beschränkungsverbote .	90
C. Vorbehalt zwingender nationaler Allgemeininteressen	99
D. Einschränkung der Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung der Art. 48 und 52 EGV	101
E. Zwischenergebnis	105
4. Teil:	
Darstellung der Beschränkungen der Art. 48 und 52 EGV durch die Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger . . .	106
A. Beschränkungen des Art. 48 EGV	106
I. Vorschriften des EStG	107
1. Beschränkungen bei der Ermittlung der Einkünfte	107
a) Steuerfreie Einnahmen gemäß §§ 3, 3 b EStG	107
b) Werbungskosten	109
c) Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich	113
d) Abzug ausländischer Steuern gemäß § 34 c Abs. 2 und 3 EStG	113
2. Beschränkungen bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte	113

	Seite
3. Beschränkungen bei der Ermittlung des Einkommens . . .	114
a) Sonderausgaben	114
b) Verlustabzug gemäß § 10 d EStG	118
c) Steuerbegünstigungen gemäß §§ 10 e bis 10 h EStG . .	118
d) Außergewöhnliche Belastungen	119
4. Beschränkungen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	121
a) Kinderfreibetrag und Haushaltsfreibetrag gemäß § 32 Abs. 6 bzw. Abs. 7 EStG	121
b) Tariffreibetrag gemäß § 32 Abs. 8 EStG	122
c) Freibetrag gemäß § 46 Abs. 3 EStG	122
5. Beschränkungen bei der Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer	123
a) Steuersatz	123
b) Splittingtarif gemäß § 32 a Abs. 5 EStG	124
c) Negativer Progressionsvorbehalt gemäß § 32 b EStG . .	124
6. Beschränkungen bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer	125
a) Halber Steuersatz gemäß § 34 Abs. 1 EStG	125
b) Steuerminderung gemäß § 34 Abs. 3 EStG	125
c) Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 34 c Abs. 1 EStG	126
d) Steuerermäßigung gemäß § 34 f EStG	126
e) Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG	127
7. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	127
a) Ausschluß des Jahressteuerprinzips aufgrund von § 50 Abs. 5 EStG	127
b) Steuerabzug gemäß § 50 d EStG	128
 B. Beschränkungen des Art. 52 EGV	 129
I. Beschränkungen des Art. 52 EGV durch Vorschriften über die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen	129
1. Vorschriften des EStG über die laufende Besteuerung . . .	130
a) Beschränkungen bei der Ermittlung der Einkünfte . . .	130
aa) Steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 EStG	130

	Seite
bb) Sachliche Steuerbefreiung gemäß § 16 Abs. 4 EStG	132
cc) Betriebsausgaben	132
dd) Abzugsverbot gemäß § 50c Abs. 6 EStG	136
ee) Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich	138
ff) Abzug ausländischer Steuern gemäß § 34c Abs. 2 und 3 EStG	139
b) Beschränkungen bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte	140
c) Beschränkungen bei der Ermittlung des Einkommens	140
aa) Sonderausgaben	140
bb) Verlustabzug gemäß § 10 d EStG	141
cc) Steuerermäßigungen gemäß §§ 10 e bis 10 h EStG	142
dd) Außergewöhnliche Belastungen	142
d) Beschränkungen durch die Vorschriften über die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft gemäß §§ 14 ff. KStG	143
e) Beschränkungen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	145
aa) Kinderfreibetrag und Haushaltsfreibetrag gemäß § 32 Abs. 6 bzw. Abs. 7 EStG	145
bb) Tariffreibetrag gemäß § 32 Abs. 8 EStG	145
f) Beschränkungen bei der Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer	145
aa) Steuersatz	145
bb) Splittingtarif gemäß § 32 a Abs. 5 EStG	146
cc) Negativer Progressionsvorbehalt gemäß § 32 b EStG	146
g) Beschränkungen bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer	147
aa) Halber Steuersatz gemäß § 34 Abs. 1 EStG	147
bb) Steuererminderung gemäß § 34 Abs. 3 EStG	147
cc) Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 34c Abs. 1 EStG	147
dd) Steuerermäßigung gemäß § 34 f EStG	148
ee) Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG	148

	Seite
h) Beschränkungen bei der Körperschaftsteuer- anrechnung	148
i) Beschränkungen bei der Ausschüttung von steuerfreien Erträgen	149
j) Steuerabzug gemäß § 50 d EStG	151
2. Vorschriften des EStG über die Schlußbesteuerung	153
a) Betriebsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 EStG	153
b) Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG	153
3. Vorschriften des UmwStG	154
a) Betriebseinbringung in eine Kapitalgesellschaft	154
b) Anteilseinbringung	155
aa) Rechtslage vor Verabschiedung des sog. StandOG	155
bb) Rechtslage nach Verabschiedung des sog. StandOG	159
4. Vorschriften des VStG und des BewG	161
II. Beschränkungen des Art. 52 EGV durch die Vorschriften über die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger juristischer Personen	163
1. Vorschriften des EStG und des KStG über die laufende Besteuerung	164
a) Steuerbefreiungen gemäß § 5 KStG	164
b) Beschränkungen bei der Ermittlung der Einkünfte	164
aa) Steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 EStG	164
bb) Sachliche Steuerbefreiung gemäß § 16 Abs. 4 EStG	165
cc) Betriebsausgaben	165
dd) Abzugsverbot gemäß § 50 c Abs. 6 EStG	169
ee) Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich	169
ff) Abzug ausländischer Steuern gemäß § 34 c Abs. 2 und 3 EStG	170
c) Beschränkungen bei der Ermittlung des Einkommens	170
d) Beschränkungen durch die Vorschriften über die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft gemäß §§ 14 ff. KStG	170

	Seite
e) Beschränkungen bei der Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer	172
f) Beschränkungen bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer	176
aa) Anrechnung ausländischer Steuern	176
(1) Direkte Steueranrechnung gemäß § 26 Abs. 1 KStG bzw. § 34c Abs. 1 EStG	176
(2) Indirekte Steueranrechnung gemäß § 26 Abs. 2, 2 a, 3 und 5 KStG	177
bb) Steuererlaß und Steuerpauschalierung gemäß § 34c Abs. 5 bzw. § 50 Abs. 7 EStG	180
g) Beschränkungen bei der Körperschaftsteueranrechnung	180
h) Beschränkungen bei der Ausschüttung von steuerfreien Erträgen	181
i) Steuerabzug gemäß § 50 d EStG	182
2. Vorschriften des KStG über die Schlußbesteuerung	183
aa) Wechsel einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zur unbeschränkten Steuerpflicht durch Sitzverlegung ins Inland	184
bb) Betriebseinbringung	187
3. Vorschriften des UmwStG	188
a) Betriebseinbringung	188
b) Anteilseinbringung	189
c) § 1 Abs. 2 UmwStG	189
4. Vorschriften des VStG und des BewG	190

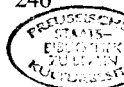
5. Teil:

Rechtfertigung der Beschränkungen	192
A. Völkerrechtliche Ebene	192
I. Völkerrechtliche Schranken bei der Erstreckung der Steuerhoheit auf ausländische Sachverhalte	193
II. Darstellung des geltenden Steuersystems	197
III. Verhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und Völkerrecht	199

	Seite
B. Gemeinschaftsrechtliche Ebene	202
C. Nationale Ebene	204
I. Besteuerung der im Inland verwirklichten Tatbestände	205
II. Durchsetzung des Steueranspruchs	206
III. Vermeidung von Steuerumgehungen und Steuerhinterziehungen	206
IV. Notwendigkeit von Typisierungen	207
V. Verwaltungsvereinfachung	216
VI. Gewährung von Wettbewerbsvorteilen gegenüber Steuerinländern	218
VII. Steuerpolitische Verantwortung gegenüber Steuerinländern	219
D. Rechtfertigung der einzelnen steuerrechtlichen Beschränkungen	220
I. Beschränkungen beim Abzug von Werbungskosten, Betriebsausgaben und Schulden und Lasten sowie beim Verlustabzug	220
II. Mangelnde Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen	221
1. Versagung des Freibetrages des § 16 Abs. 4 EStG gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen, die gewerblich oder selbständig tätig sind	221
2. Versagung des Abzuges des Altersentlastungsbetrages gemäß § 24 a EStG gegenüber beschränkt Steuer- pflichtigen, die gewerblich oder selbständig sind	222
3. Beschränkungen beim Abzug von Sonderausgaben	222
4. Generelle Versagung des Abzuges außergewöhnlicher Belastungen gemäß §§ 33, 33 b EStG	225
5. Mangelnde Berücksichtigung einer bestehenden, geschiedenen, getrennten oder aufgelösten Ehe eines beschränkt Steuerpflichtigen mit einem unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Ehegatten	225

	Seite
6. Mangelnde Berücksichtigung von unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Kindern des beschränkt Steuerpflichtigen	231
7. Versagung des negativen Progressionsvorbehaltes gemäß § 32 b EStG	232
8. Versagung der Tarifvergünstigungen des § 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG	232
9. Versagung der Freibeträge des § 6 VStG gegenüber beschränkt steuerpflichtig gewerblich und selbständig Tätigen	233
III. Ausschluß beschränkt steuerpflichtiger juristischer Personen von den persönlichen Steuerbefreiungen der §§ 5 Abs. 1 KStG, 3 Abs. 1 VStG	233
IV. Beschränkungen aufgrund der Abzugsbesteuerung mit Abgeltungswirkung	235
1. Rechtsfolgen der Abzugsbesteuerung mit Abgeltungswirkung	235
a) „Nettoabzugssteuer“ mit Abgeltungswirkung bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern gemäß §§ 50 Abs. 2 und 5, 39 d EStG	235
b) „Bruttoabzugssteuer“ mit Abgeltungswirkung gemäß § 50 a Abs. 3, 4 Satz 5, 6 EStG i. V. m. §§ 50 Abs. 5 EStG, 50 Abs. 1 KStG	236
c) „Bruttoabzugssteuer“ mit Abgeltungswirkung von den Kapitaleinkünften gemäß § 43 a EStG i. V. m. §§ 50 Abs. 5 EStG, 50, 51 KStG	237
2. Rechtfertigung der Abzugsbesteuerung mit Abgeltungswirkung	237
a) Zur Rechtfertigung der Abzugsbesteuerung	237
b) Zur Rechtfertigung der „Bruttoabzugssteuer“	238
c) Zur generellen Rechtfertigung der Abgeltungswirkung der Abzugsbesteuerung	240
d) Zur Rechtfertigung der Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzuges	241

	Seite
e) Rechtfertigung des Ausschlusses der Anrechnung und Vergütung der Körperschaftsteuer gemäß §§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG, 51 KStG	243
3. Rechtfertigung des Steuerabzuges gemäß § 50 d EStG	244
V. Beschränkungen bei der Ausschüttung von steuerfreien Erträgen	245
VI. Beschränkungen bei der Anrechnung ausländischer Steuern und bei der Gewährung nationaler Schachtelprivilegien	246
1. Versagung der indirekten Steueranrechnung gemäß § 26 Abs. 2, 2 a, 3, 5 KStG	246
2. Versagung der Möglichkeit des Steuererlasses bzw. der Steuerpauschalierung gemäß § 50 Abs. 7 bzw. § 34 c Abs. 5 EStG gegenüber beschränkt Körperschaftsteuer- pflichtigen	248
3. Versagung der vermögensteuerrechtlichen Schachtel- privilegien des § 102 Abs. 1 und 2 BewG	248
a) Schachtelprivileg des § 102 Abs. 1 BewG	248
b) Schachtelprivileg des § 102 Abs. 2 BewG	251
VII. Beschränkungen durch die Versagung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft	252
VIII. Beschränkungen durch die Ausgestaltung des Steuersatzes	254
1. Mindeststeuersatz für veranlagte beschränkt Einkommen- steuerpflichtige gemäß § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG	254
2. Steuersatz gemäß § 50 a Abs. 2, Abs. 4 EStG bei der Bruttoabzugssteuer	255
3. Körperschaftsteuersatz beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften gemäß § 23 Abs. 2 i. V. m. § 23 Abs. 3 KStG	255
IX. Beschränkungen durch die Schlußbesteuerung und die Besteuerung von Umwandlungsvorgängen	256
1. Besteuerung der stillen Reserven bei endgültigem Ausscheiden aus der deutschen Steuergewalt	256
2. Versagung der Steuerneutralität aufgrund der Notwendigkeit der Verdoppelung der stillen Reserven	257



	Seite
3. Voraussetzung der Verdoppelung der stillen Reserven für die Erfolgsneutralität in den übrigen Fällen	263
X. Beschränkungen bei der Gewährung steuerrechtlicher Subventionen	267
6. Teil: Rechtsfolgen der Gemeinschaftswidrigkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger	269
A. Billigkeitsmaßnahmen gemäß §§ 163, 227 AO	269
B. Nichtanwendbarkeit der gemeinschaftswidrigen Vorschriften	271
C. Pflichten der Legislative zur Beseitigung des gemeinschaftswidrigen Zustandes	271
7. Teil: Zusammenfassung	276
Stichwortverzeichnis	281