

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
<b>1. Teil:</b>	
<b>Einleitung</b> . . . . .	<b>33</b>
<b>2. Teil:</b>	
<b>Verhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht</b> . . .	<b>39</b>
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
<b>3. Teil:</b>	
<b>Verbotsumfang der Art. 48 und 52 EGV . . . . .</b>	<b>81</b>
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
<b>4. Teil:</b>	
<b>Darstellung der Beschränkungen der Art. 48 und 52 EGV durch die Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger . . .</b>	<b>106</b>
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>B. Beschränkungen des Art. 52 EGV . . . . .</b>	<b>129</b>
<b>I. Beschränkungen des Art. 52 EGV durch Vorschriften über die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen . . . . .</b>	<b>129</b>
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
<b>II. Beschränkungen des Art. 52 EGV durch die Vorschriften über die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger juristischer Personen . . . . .</b>	<b>163</b>
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

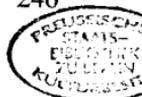
## 5. Teil:

<b>Rechtfertigung der Beschränkungen . . . . .</b>	<b>192</b>
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
<b>III. Ausschluß beschränkt steuerpflichtiger juristischer Personen von den persönlichen Steuerbefreiungen der §§ 5 Abs. 1 KStG, 3 Abs. 1 VStG . . . . .</b>	<b>233</b>
<b>IV. Beschränkungen aufgrund der Abzugsbesteuerung mit Abgeltungswirkung . . . . .</b>	<b>235</b>
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
<b>6. Teil:</b> <b>Rechtsfolgen der Gemeinschaftswidrigkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger . . . . .</b>	<b>269</b>
A. Billigkeitsmaßnahmen gemäß §§ 163, 227 AO . . . . .	269
B. Nichtanwendbarkeit der gemeinschaftswidrigen Vorschriften . . . . .	271
C. Pflichten der Legislative zur Beseitigung des gemeinschaftswidrigen Zustandes . . . . .	271
<b>7. Teil:</b> <b>Zusammenfassung . . . . .</b>	<b>276</b>
Stichwortverzeichnis . . . . .	281