

Schriftenreihe Recht + Wirtschaft

Falk Loose

**Das Steuerrecht als Schranke
der Freiheit des Kapitalverkehrs
(Art. 58 EGV)**

Verlag Wissenschaft & Praxis



**Das Steuerrecht als Schranke der Freiheit
des Kapitalverkehrs (Art. 58 EGV)**

Schriftenreihe Recht + Wirtschaft

Band 1

Falk Loose

**Das Steuerrecht als Schranke
der Freiheit des Kapitalverkehrs
(Art. 58 EGV)**

Verlag Wissenschaft & Praxis



Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Loose, Falk :

Das Steuerrecht als Schranke der Freiheit des
Kapitalverkehrs (Art. 58 EGV) / Falk Loose.

– Sternenfels : Verl. Wiss. und Praxis, 2001
(Schriftenreihe Recht + Wirtschaft – Bd. 1)

Zugl.: Berlin, Freie Univ., Diss., 2001

ISBN 3-89673-133-5

ISBN 3-89673-133-5

© Verlag Wissenschaft & Praxis

Dr. Brauner GmbH 2001

D-75447 Sternenfels, Nußbaumweg 6

Tel. 07045/930093 Fax 07045/930094

Alle Rechte vorbehalten

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Printed in Germany

Vorwort

Die in den Artt. 56 ff. EG-Vertrag geregelte Kapitalverkehrsfreiheit ist durch die Besonderheit gekennzeichnet, das Steuerrecht in Art. 58 EG-Vertrag unter bestimmten Voraussetzungen als zulässige Schranke dieser Grundfreiheit vorzusehen. Diese Berücksichtigung der direkten Steuern im Rahmen einer Grundfreiheit findet sich trotz der gegenüber den anderen Grundfreiheiten zeitlich verzögerten Entwicklung nur bei der Kapitalverkehrsfreiheit. In der vorliegenden Arbeit wird zunächst die Stellung und der Charakter des Art. 58 EG-Vertrag im System der Kapitalverkehrsfreiheit untersucht. Im zweiten Teil werden die deutschen Vorschriften zur Körperschaftsteueranrechnung bzw. zum neuen Halbeinkünfteverfahren und zur Kapitalertragsteuer auf ihre Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit und vor allem mit Art. 58 EGV überprüft.

Die vorliegende Arbeit wurde nach ihrer Einreichung im März 2000 im Februar 2001 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin als Dissertation angenommen. Nach Einreichung der Arbeit in Kraft getretene Gesetzesänderungen, insbesondere das Steuersenkungsgesetz, sowie veröffentlichte Literatur und Rechtsprechung wurden bis Mai 2001 berücksichtigt.

Mein herzlicher Dank gilt an erster Stelle meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Markus Heintzen, für die vorbildliche Betreuung der Arbeit. Einen so engagierten Doktorvater würde ich jedem Doktoranden wünschen. Herrn Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Meinen Eltern möchte ich an dieser Stelle für meine Förderung und alles, was sie bisher für mich getan haben, danken. Ohne ihre Unterstützung wäre dieses Produkt meiner geistigen Arbeit nicht möglich gewesen.

Berlin, im Juni 2001

Falk Loose

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 "Unberührtkeitsklausel" 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 Art. 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 sonstigen Verstoßes gegen das Quellenstaatsprinzip... 179	
(b) Wohnsitzstaatsverantwortung aufgrund der Übertragbarkeit der Wohnsitzstaatsverantwortung im Rahmen der juristischen Doppelbesteuerung auf die wirtschaftliche Doppelbelastung.....	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 Wohnsitz- und Quellenstaat.... 216
 - (2) Technische Schwierigkeiten für den gleichzeitigen Sitz- und Wohnsitzstaat bei der "Durchreichung" der Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer..... 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 Halbeinkünfteverfahren des Steuersenkungsgesetzes 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 Steuersenkungsgesetzes..... 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 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

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a.F.	alter Fassung
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
Bardiv.	Bardividende
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
B. v.	Beschluß vom
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
Div.einkünfte	Dividendeneinkünfte
ECOFIN-Rat	Europäischer Rat Wirtschaft und Finanzen
EG	Europäische Gemeinschaften
EGV	EG-Vertrag
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
Fn.	Fußnote
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.V.m.	in Verbindung mit
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz

max.	maximal
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neuer Fassung
Nr.	Nummer
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
Rdnr.	Randnummer
Rz.	Randziffer (bei EuGH-Entscheidungen)
S.	Seite (bei Fundstellen)
S.	Satz (in Gesetzesangaben)
Slg.	Sammlung
steuerpfl.	steuerpflichtig
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
u.a.	unter anderem
Urt. v.	Urteil vom
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

Kapitel 1: Einleitung

Der Kapitalverkehr innerhalb der Europäischen Union (EU) hat mit dem Eintritt in die Währungsunion am 1. Januar 1999 weiter an Attraktivität gewonnen. Aufgrund des durch die Euro-Einführung bedingten Wegfalls der Wechselkurschwankungen zwischen einem Großteil der EU-Währungen ist die grenzüberschreitende Kapitalanlage innerhalb der Union nicht länger mit dem Risiko teilweiser Gewinneinbußen durch den Wertverlust der Anlagengewährung verbunden. Daher wird der EU-interne Kapitalverkehr zunehmen, und der bereits mit dem Maastricht-Vertrag im Jahr 1993 auf primärrechtlicher Ebene festgeschriebener Freiheit des Kapitalverkehrs kommt eine wachsende Bedeutung zu. Schon vor der Euro-Einführung stammten im ersten Halbjahr 1998 in Deutschland 90 % des ausländischen Anlagekapitals aus EU-Ländern, während fast 62 % der deutscher Direktinvestitionen in die EU flossen¹. Diese Zahlen dokumentieren die Rolle, die der EU-interne Kapitalverkehr für Deutschland im Rahmen der internationaler Kapitalströme spielt.

Die Investitionsentscheidung mit dem Ziel der optimalen Anlage des Kapitals wird durch eine Vielzahl von Faktoren bestimmt, die eine Investition behindern oder begünstigen können (z.B. Rechtsordnung und -sicherheit im Anlageland, Ausgestaltung der Kapitalanlage hinsichtlich Risiko und Ertragsaussichten). Aufgrund des Wegfalls des Wechselkursrisikos mit der Euro-Einführung hat das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten in diesem Zusammenhang an Bedeutung gewonnen. Die Besteuerung der Kapitalanlagen mit ihrer ertragsmindernden Wirkung beeinflusst die Kapitalbewegungen innerhalb des Binnenmarktes in erheblicher Weise. Andererseits findet sich im EG-Vertrag (EGV) keine eindeutige die EU berechtigende Kompetenz zur Harmonisierung der direkten Steuern², so daß die Ausgestaltung des Steuerrechts in dieser Hinsicht weitgehend in der alleinigen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten verbleibt, die dies als essentieller Bestandteil ihrer souveränen Finanzpolitik betrachten. Während Art. 93 EGV ein Harmonisierungsgebot für die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und für sonstige indirekte Steuern normiert, "soweit diese Harmonisierung für die Er-

¹ Vgl. Angaben des Bundeswirtschaftsministeriums vom 06.09.1998, zitiert nach der Frankfurter Allgemeinen Zeitung vom 09.09.1998, S. 13.

² Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, S. 51 ff. Rdnr. 3.62; zu den Schwierigkeiten der Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa: *Lang*, Besteuerung der Unternehmen in Staaten der Europäischen Union, in: *Lang* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, S. 295 ff.; *Wiedow*, Steuerharmonisierung bei den direkten Steuern: Stand, Perspektiven, Auswirkungen auf Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lehner/Thömmes* u.a., Europarecht und Internationales Steuerrecht, S. 45 ff.

richtung und das Funktionieren des Binnenmarktes ... notwendig ist", findet sich für die Harmonisierung der direkten Steuern keine vergleichbare Bestimmung. Im Gegenteil nimmt Art. 95 Abs. 2 EGV die Bestimmungen über die Steuern ausdrücklich aus dem vereinfachten Beschlußverfahren nach Artt. 95 i.V.m. 251 EGV aus, so daß nur der einstimmige Ratsbeschluß nach Art. 94 EGV für ihren Erlaß in Betracht kommt. Lediglich in Art. 293 Teilstrich 2 EGV, der die Mitgliedstaaten zur Einleitung von Verhandlungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft verpflichtet, findet sich ein Hinweis auf die direkten Steuern, da sie bei Erhebung auf dieselben Einkünfte durch zwei Fisci die Doppelbesteuerung bedingen.

Trotz dieser Situation einer fehlenden eindeutigen Harmonisierungskompetenz der EU auf dem Gebiet der direkten Steuern und der lediglich bestehenden allgemeinen Ermächtigung in Art. 94 EGV³ unterliegen die Vorschriften der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern einem europarechtlichen Rechtmäßigkeitsmaßstab. Die Regelungen des Steuerrechts müssen mit dem Gemeinschaftsrecht und somit vor allem mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages zu vereinbaren sein⁴. Kraft ihrer unmittelbaren innerstaatlichen Wirkung mit Vorrang jedenfalls vor einfachem Gesetzesrecht nehmen die Grundfreiheiten auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten unmittelbar Einfluß. Die steuerrechtlichen Vorschriften, die grenzüberschreitende Kapitalanlagen betreffen, sind daher an der in den Artt. 56 ff. EGV geregelten Kapitalverkehrsfreiheit zu messen. Bei dem Rechtmäßigkeitsmaßstab der Kapitalverkehrsfreiheit stößt man jedoch auf eine Besonderheit, die sie von allen anderen Grundfreiheiten unterscheidet. Das Steuerrecht der Mitgliedstaaten wird in Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV ausdrücklich als mögliche Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit berücksichtigt. Die Norm regelt die im Rahmen dieser Grundfreiheit geltende, begrenzte⁵ Zulässigkeit der "einschlägigen Vorschriften [des mitgliedstaatlichen] Steuerrechts, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln". Auf diese Weise wird das Steuerrecht in im EGV einmaliger Weise im Normengefüge einer Grundfreiheit verankert. Die Vorschrift des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV schränkt die in Art. 56 Abs. 1 EGV statuierte Freiheit des Kapitalverkehrs ein, indem sie bestimmte mitgliedstaatliche Steuernormen für zulässig erklärt.

³ Vgl. *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs, 1998, S. 23; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, S. 51 ff. Rdnr. 3.62; siehe auch Sondervorschrift für Steuerrecht in Art. 95 Abs. 2 EGV.

⁴ Vgl. u.a. EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, Slg. I 1995, S. 225, 257 Rz. 21 (Schumacker); Urt. v. 28.04.1998, Rs. C-118/96, Slg. I 1998, S. 1897, 1925 Rz. 21 (Safir).

⁵ Vgl. Art. 58 Abs. 3 EGV.

Dies wirft die in dieser Arbeit im Mittelpunkt stehende Frage auf, inwieweit das mitgliedstaatliche Steuerrecht eine "Schranke" der Freiheit des Kapitalverkehrs darstellen kann. Die so definierte Problemstellung impliziert sowohl die Untersuchung des "Schranken"-Charakters des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV, als auch der Reichweite der "Schranke", die möglicherweise in Art. 58 Abs. 3 EGV ihre Grenzen findet. Das erste Ziel dieser Arbeit ist es, zum besseren Verständnis des Art. 58 EGV als für das Ausmaß der Kapitalverkehrsfreiheit zentrale Vorschrift beizutragen. Die Beleuchtung der Norm soll sie von der Kritik entlasten, die sie bereits vor ihrem Inkrafttreten als "Zeichen für politische Unkultur"⁶ bezeichnete. Die Untersuchung ist darauf ausgerichtet, den in der Vorschrift angesprochenen Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Kapitalverkehrsfreiheit genauer aufzuklären und so diese Grundfreiheit insgesamt zu erhellen, zu der die Rechtsprechung des EuGH - trotz Konkretisierungsbedarfs gerade zu Art. 58 EGV⁷ - noch "in den Kinderschuhen steckt"⁸.

Die bisher im Vergleich zu den anderen Grundfreiheiten geringe EuGH-Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit erklärt sich daraus, daß die primärrechtliche Liberalisierung des Kapitalverkehrs erst mit dem Inkrafttreten des Maastricht-Vertrages geregelt wurde. Vor diesem Zeitpunkt fanden sich die Bestimmungen zum freien Kapitalverkehr in den Artt. 67 - 73 des EG-Vertrages. Durch Art. 67 Abs. 1 EGV wurde den Mitgliedstaaten im Bereich des Kapitalverkehrs im Gegensatz zu den anderen Grundfreiheiten nur eine bedingte Liberalisierungspflicht⁹ auferlegt, die schrittweise durch Richtlinien des Rates konkretisiert werden sollte. Erst im Jahr 1988 trat in diesem Bereich die Kapitalverkehrs-Richtlinie¹⁰ in Kraft, welche die grundsätzliche Freiheit des Kapitalverkehrs zwischen den Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten vorsah. Diese auf der Ebene des Sekundärrechts geregelte Liberalisierung wurde später durch die Einfügung der Artt. 73 a bis h in den EG-Vertrag¹¹ im Zuge des Vertrages von Maastricht auf primärrechtlicher Ebene übernommen. Bis dahin billigte der EuGH aufgrund der

⁶ So Rädler, Vorstellungen des EG-Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung (Ruding-Aus-schuß), in: Herzig (Hrsg.), Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in den EU-Staaten, S. 1, 3.

⁷ Vgl. Seidel, Recht und Verfassung des Kapitalmarktes als Grundlage der Währungsunion, in: Gedächtnis-schrift Grabitz, S. 763, 772.

⁸ Matzka, Österreichisches Steuerrecht und Kapitalverkehrsfreiheit, S. 26.

⁹ Vgl. "Soweit es für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes notwendig ist, ..." in Art. 67 Abs. 1 EGV.

¹⁰ ABl. EG 1988 Nr. L 178, S.5.

¹¹ Jetzt Art. 56 - 60 EGV.