Die Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht mit dem Unionsrecht

Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
doctor iuris (Dr. iur.)

vorgelegt dem Fakultätsrat der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Schiller-Universität Jena

von Tobias Dell
geboren am 31.10.1977
in München
Gutachter:

1. Gutachter (Referent): Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger,
Friedrich-Schiller-Universität Jena

2. Gutachter (Koreferent): Prof. Dr. Christoph Ohler,
Friedrich-Schiller-Universität Jena

3. Prüfer: Prof. Dr. Christian Fischer,
Friedrich-Schiller-Universität Jena

Disputation:

13.11.2014
Inhaltsübersicht

A. Einführung ............................................................................................................................................. 1

B. Der Einfluss des Unionsrechts auf die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht ................................. 3
   I. Rangverhältnis zwischen Unionsrecht und Grundgesetz .......... 3
      1. Rang des Unionsrechts ............................................................... 3
      2. Bedeutung des Unionsrechts für die beschränkte Steuerpflicht ............................................. 4
   II. Relevante Vorschriften des Unionsrechts................................. 4
      1. Spezielle steuerliche Vorschriften des Primärrechts ........ 4
      2. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für die Besteuerung ............................................................. 5
      3. Der Einfluss des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 UAbs. 1 AEUV) ......................... 52
      4. Die Vorgaben des Beihilferechts ................................................. 55
      5. Wichtige Vorschriften des Sekundärrechts......................... 60
   III. Zusammenfassung ............................................................................................................................. 64

C. Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht mit dem Unionsrecht ................................................................. 68
   I. Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht .......................................................... 68
   II. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 49 EStG) ..................... 69
      1. Inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG) ......................... 69
      2. Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) ....... 79
   III. Pauschalbesteuerung nach § 49 Abs. 3 EStG ......................... 81
      1. Allgemeines.................................................................................. 81
      2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht................................. 82
      3. Ergebnis ....................................................................................... 83
IV. Das objektive Nettoprinzip ................................................................. 83
  1. Berücksichtigung der Betriebsausgaben/Werbungskosten ......................... 83
  2. Verlustausgleich .............................................................................. 90
  3. Verluste im Ansässigkeitsstaat .......................................................... 93
V. Das subjektive Nettoprinzip .................................................................. 100
  1. Die Bedeutung des subjektiven Nettoprincips ......................................... 100
  2. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige ........................................... 102
  3. Die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG ...................................................... 122
  4. Die Rechtslage beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG .......... 154
VI. Tarifvorschriften .................................................................................. 176
  1. Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG) .................................. 176
  2. Definitivbesteuerung im Falle des Steuerabzugs mit abgeltender Wirkung ................................................................. 178
VII. Besonderheiten bezüglich Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung ................................................................. 180
  1. Beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG .................................. 180
  2. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) .................................. 193
VIII. Zusammenfassung .............................................................................. 198
  1. Unterscheidung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen ................................................................. 198
  2. Besteuerung der inländischen Einkünfte .................................................... 198
  3. Isolierende Betrachtungsweise ............................................................... 200
  4. Pauschalbesteuerung gemäß § 49 Abs. 3 EStG ..................................... 200
  5. Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (§ 50 Abs. 1 S. 1 EStG) ................................................................. 201
  6. Negative Einkünfte im Ansässigkeitsstaat ................................................. 202
  7. Anwendung des subjektiven Nettoprincips ............................................... 202
  8. Anspruch auf Steuervergünstigungen ...................................................... 206
  9. Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens (§ 50a EStG) .................................. 206
10. Steuerabzug mit abgeltender Wirkung .......................... 207

D. Fazit ............................................................................................... 208

E. Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen ..................... 210

Literaturverzeichnis ........................................................................ 226
Inhaltsverzeichnis

A. Einführung ................................................................................................................. 1

B. Der Einfluss des Unionsrechts auf die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht ............................................................ 3
I. Rangverhältnis zwischen Unionsrecht und Grundgesetz ..................... 3
1. Rang des Unionsrechts .................................................................................. 3
2. Bedeutung des Unionsrechts für die beschränkte Steuerpflicht .................. 4
II. Relevante Vorschriften des Unionsrechts .................................................... 4
1. Spezielle steuerliche Vorschriften des Primärrechts .............................. 4
a. Überblick ........................................................................................................ 4
b. Ergebnis ........................................................................................................... 5
2. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für die Besteuerung .............................. 5
   a. Warenverkehrs­freiheit .............................................................................. 6
      (1.) Überblick .......................................................................................... 6
      (2.) Bedeutung für die Ausgestaltung der beschränkten Einkommen­steuerpflicht ............................................................. 8
   bb. Arbeitnehmerfrei­zügigkeit ................................................................. 10
      (1.) Überblick ......................................................................................... 10
      (2.) Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht ........................................ 10
   cc. Niederlassungs­freiheit ........................................................................ 12
      (1.) Überblick .......................................................................................... 12
      (2.) Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht .................. 13
   dd. Dienst­leistungs­freiheit .................................................................... 13
      (1.) Überblick .......................................................................................... 13
      (2.) Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht ................. 15
         (a) Aktive Dienst­leistungsfreiheit .................................................. 15
             (aa) Einkünfte aus Land­ und Forstwirtschaft .................................. 15
             (bb) Ergebnis ................................................................................... 16
         (b) Passive Dienst­leistungsfrei­heit ............................................. 16
         (c) Korrespondenzdienst­leistungsfreiheit ...................................... 17
         (d) Ergebnis ......................................................................................... 17
   ee. Kapital­verkehrs­freiheit .................................................................... 17
      (1.) Überblick .......................................................................................... 17
      (2.) Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht ................................. 19
   ff. Zusammenfassung ................................................................................. 19
d. Eingriff in den Schutzbereich
   aa. Allgemeines
   bb. Die Grundfreiheiten als Diskriminierungs-verbote (Gleichbehandlungsgebot)

   (1.) Vergleichbarkeit von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen im Allgemeinen
   (a) Ansicht des EuGH
   (b) Ergebnis

   (2.) Vergleichbarkeit von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen bezüglich einzelner Regelungen
   (a) Die Funktion der Grundfreiheiten
   (b) Die Funktion der nationalen Regelung
   (c) Tatsächliche Verhältnisse
   (d) Die Bedeutung der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat
   (e) Ergebnis

   (3.) Vorliegen einer Ungleichbehandlung
   (a) Inländerdiskriminierung
   (aa) Das Problem der Chancengleichheit aller Marktteilnehmer
   (bb) Stellungnahme
   (b) Isolierende Betrachtungsweise
   (aa) Ansicht des EuGH
   (bb) Stellungnahme
   (c) Versteckte Ungleichbehandlung
   (aa) Einordnung
   (bb) Stellungnahme
   (cc) Ergebnis
   (d) Ungleichbehandlung auf grund unklarer Rechtslage
   (aa) Problematik
   (bb) Stellungnahme
   (e) Herstellung einer gleich hohen Steuerbelastung
   (aa) Ansicht des EuGH
   (bb) Eigene Einschätzung
   (f) Wirtschaftliche Belastung durch Ungleichbehandlung
   (g) Ergebnis

cc. Die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote (Gleichbehandlungsverbot)
(2.) Die Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht ....................... 40
dd. Ergebnis .................................................................................. 41
e. Rechtfertigung des Eingriffs ................................................ 42
aa. Geschriebene Rechtfertigungsgründe ................................. 42
bb. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe ................................................... 43
c. Nachweis für das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes................... 44
dd. Verhältnismäßigkeit des Eingriffs ........................................ 44
(a) Erforderlichkeit ........................................................................... 44
(b) Angemessenheit ........................................................................... 46
e. Ergebnis .................................................................................. 46
f. Vergleich der Grundfreiheiten mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)......................... 46
aa. Der Gleichheitssatz und die beschränkte
   Einkommensteuerpflicht .................................................................. 47
bb. Unterschiede zu den Grundfreiheiten................................. 48
   (1.) Vorliegen einer Ungleichbehandlung.......................................... 48
   (2.) Der Prüfungsrahmen ............................................................... 49
   (3.) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung.................................... 50
c. Gemeinsamkeiten ........................................................................ 50
dd. Ergebnis .................................................................................. 51
3. Der Einfluss des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 UAbs. 1 AEUV) ....................... 52
a. Allgemeines .................................................................................. 52
   aa. Schutzbereich ........................................................................... 52
   bb. Rechtfertigung des Eingriffs ................................................ 53
b. Bedeutung für die beschränkte Einkommenssteuerpflicht............................. 54
c. Ergebnis .................................................................................. 54
4. Die Vorgaben des Beihilferechts ............................................................. 55
a. Allgemeines .................................................................................. 55
b. Die Bedeutung des Beihilferechts für die beschränkte Steuerpflicht......................... 56
   aa. Selektivität der Begünstigung .................................................. 56
   bb. Gefahr der Wettbewerbsverfälschung ....................................... 57
cc. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten ......................... 58
dd. Ergebnis .................................................................................. 58
5. Wichtige Vorschriften des Sekundärrechts ................................................. 60
a. Allgemeines .................................................................................. 60
b. Überblick .................................................................................... 60
c. Verfahrensvorschriften ............................................................... 61
   aa. Überblick .................................................................................. 61
   bb. Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht................................... 61
cc. Ergebnis .................................................................................. 62
d. Materielle Regelungen .................................................................... 62
C. Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht mit dem Unionsrecht .................................................. 68

I. Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.................................................. 68

II. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 49 EStG).................. 69
   1. Inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG) ........................................ 69
      a. Besteuerungsrecht der Bundesrepublik....................................... 69
      b. Besteuerung der inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG........ 69
         aa. Allgemein.................................................................................. 69
         bb. Problem der fehlenden Besteuerung der Unterhaltsleistungen...... 70
         cc. Ergebnis .................................................................................. 72
   c. Verbot der Doppelbesteuerung ........................................................................ 72
      aa. Ansicht des EuGH ......................................................................... 74
      bb. Stellungnahme ........................................................................... 74
      cc. Zwischenergebnis ........................................................................... 77
         dd. Adressat des Doppelbesteuerungsverbots ........................................... 77
         ee. Ergebnis .................................................................................. 79
   2. Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)............... 79
      a. Die Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise.......................... 80
      b. Ergebnis .................................................................................. 81

III. Pauschalbesteuerung nach § 49 Abs. 3 EStG ........................................ 81
   1. Allgemeines................................................................................... 81
   2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht.................................................. 82
   3. Ergebnis .................................................................................. 83

IV. Das objektive Nettoprinzip........................................................................ 83
   1. Berücksichtigung der Betriebsausgaben/Werbungskosten.................... 83
      a. Vorliegen von Betriebsausgaben/Werbungskosten.............................. 84
         aa. Pflicht zur Berücksichtigung der Betriebsausgaben........................ 84
            (1.) Die Rechtsprechung des EuGH ........................................ 84
            (2.) Ergebnis ........................................................................... 85
         bb. Einordnung als Betriebsausgabe/Werbungskosten.......................... 86
            (1.) Auffassung des EuGH ...................................................... 86
            (2.) Stellungnahme ................................................................. 86
            (3.) Ergebnis ........................................................................... 87
b. Abziehbare Betriebsausgaben (unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang) ........................................ 87
  aa. Das Territorialitätsprinzip ........................................ 88
  bb. Stellungnahme .......................................................... 88
  cc. Ergebnis ........................................................................ 90

2. Verlustausgleich ........................................................................ 90
   a. Einschränkung der abgeltenden Wirkung .................. 91
   b. Abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer ............. 91
      aa. Abgeltende Wirkung gemäß § 50 Abs. 2
           S. 1 EStG .................................................................. 91
      bb. Anwendbarkeit von § 32d Abs. 4 EStG ............... 91
      cc. Ergebnis ................................................................. 92
   c. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht ......................... 92

3. Verluste im Ansässigkeitsstaat ................................................. 93
   a. Auswirkungen von Verlusten im Ansässigkeitsstaat auf
      die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer von
      beschränkt Steuerpflichtigen ............................................ 93
      aa. Anwendung der Freistellungsmethode im
           Ansässigkeitsstaat ................................................. 95
      bb. Anwendung der Anrechnungsmethode im
           Ansässigkeitsstaat ................................................. 95
      cc. Zwischenergebnis .................................................... 95
      dd. Außergewöhnliche Sachverhalte ................................ 96
      ee. Ergebnis .................................................................. 97
   b. Auswirkungen auf den Einkommensteuertarif .......... 99
   c. Ergebnis ........................................................................ 99

V. Das subjektive Nettoprinzip .................................................... 100
  1. Die Bedeutung des subjektiven Nettoprinzips ............. 100
  2. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige .......... 102
     a. Die Begriffe der „persönlichen Lage“ und des
        „Familienstandes“ ....................................................... 102
        aa. Zwischenergebnis .................................................. 105
     bb. Vorschriften, die die persönliche Lage
         und den Familienstand des Steuerpflichtigen
         berücksichtigen ......................................................... 105
     b. Pflicht des Quellenstaats zur Berücksichtigung
         der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen .......... 106
        aa. Eröffnung des Schutzbereichs der Grundfreihheiten . 106
        bb. Primäre Pflicht des Ansässigkeitsstaats ........... 107
            (1.) Das Internationale Steuerrecht .................. 108
               (a) Das OECD-Musterabkommen ................. 108
               (b) Die Prinzipien des Internationalen
                    Steuerrechts ............................................... 109
                    (aa) Vollständige Berücksichtigung der persönlichen
                          Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat .......... 109
                    (bb) „Fractional taxation“ ..................... 110
(cc) Vor- und Nachteile der beiden Methoden zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse ................................ 110
(dd) Schlussfolgerung ......... 112

(2.) Die Möglichkeit zur Beurteilung der persönlichen Steuerkraft............................... 112
(3.) Zwischenergebnis.......................... 113
(4.) Alternative Begründung ...................... 114
(5.) Ergebnis ...................................... ....... 114

c. Folgen für die beschränkte Steuerpflicht ...... 115

(1.) Regelfall..................................... ......... 115
  (a) Ansicht des EuGH ...................... 115
  (b) Bewertung .................................. 115
  (c) Begründungsversuche der Steuerlehre ........................................ 116
  (d) Ergebnis ..................................... 117

(2.) Sonderfall .................................... ....... 117
  (a) Vollständiger Abzug der privaten Aufwendungen .............. 118
  (b) Stellungnahme............................ 120
  (c) Ergebnis ..................................... 122

3. Die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG ................ ............... 122
 a. Allgemeines........................................ 122
 b. Funktion der Vorschrift ................................... 123
 c. Die Ermittlung der Einkünfte............................... 123
  aa. Steuerfreie Einkünfte (§ 1 Abs. 3 S. 4 EStG)............................... 124
    (1.) Die Ansicht des Gesetzgebers .......... 124
    (2.) Möglicher Standpunkt des EuGH....... 126
    (3.) Stellungnahme............................ 127
    (4.) Ergebnis ..................................... 128
  bb. Die 90%-Regelung (§ 1 Abs. 3 S. 1 Alt. 1 EStG)............................... 128
  cc. Grundfreibetragsgrenze (§ 1 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 EStG)............................... 129
 d. Problematische Fälle ........................................ 130
  aa. Möglicher Standpunkt des EuGH .......... 131
  bb. Eigener Lösungsvorschlag ................. ....... 132
    (1.) Verhinderung einer Überbesteuerung............................... 132
    (2.) Gesamtbetrachtung ....................... 133
      (a) Freistellungsverfahren ................. 134
      (b) Anrechnungsverfahren ................. 134
        (aa) Vereinbarkeit der Anrechnungsmethode mit dem Unionsrecht ...... 134
        (bb) Folgen der unionsrechtskonformen Auslegung............................... 136
(3.) Problem der Steuerpflicht in mehreren Mitgliedstaaten.......................... 137
c. Weitere Lösungsmöglichkeit........................................ 138
d. Ergebnis ........................................................................ 138
e. Rechtsfolge des § 1 Abs. 3 EStG ........................................ 139
aa. Kürzung der abziehbaren Beträge.................................... 139
(1.) Überblick.............................................................. 139
(2.) Anwendbarkeit der VO 883/2004/EG ................................ 140
(3.) Verstoß gegen das Primärrecht.................................... 141
bb. Anspruch auf Kindergeld ................................................... 142
c. Ergebnis ........................................................................ 145
f. Die Regelung des § 1a EStG .............................................. 146
aa. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG) .............. 147
bb. Wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1a EStG) .......................................................... 148
cc. Versorgungsausgleichszahlungen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1b EStG) .......................................................... 150
dd. Zusammenveranlagung (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG) .................. 151
ee. Ergebnis ........................................................................ 153
4. Die Rechtslage beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG.......................................................... 154
a. Gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG nicht anwendbare Vorschriften .......................................................... 154
aa. Nichtanwendbarkeit von § 10 EStG.................................... 154
(1.) Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG)................................. 155
(2.) Wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) .......................................................... 156
(a) Funktion der Vorschrift................................................. 156
(b) Der Standpunkt des EuGH .............................................. 156
(c) Stellungnahme........................................................... 157
(d) Ergebnis ........................................................................ 158
(3.) Versorgungsausgleichszahlungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG) .......................................................... 158
(4.) Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG .......................................................... 159
(a) Altersvorsorgeaufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten ........................................ 159
(b) Die Bedeutung der VO 883/2004/EG ................................ 160
(c) Ergebnis ........................................................................ 161
(5.) Beiträge zum Aufbau einer eignen kapitalgedeckten Altersver-
sorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b
ESfG) .......................................................... 162
(6.) Beiträge zur Kranken- und Pflege-
versicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a
ESfG) .......................................................... 163
(7.) Sonstige Vorsorgeaufwendungen
i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3a ESfG ............ 163
(a) Beiträge zur Arbeitslosenver-
sicherung .................................................. 163
(b) Beiträge zu Erwerbs- und Be-
rufsunfähigkeitsversicherun-
gen sowie zu Unfallversiche-
rungen .................................................. 164
(c) Beiträge zu Risikoversiche-
rungen, die nur für den To-
desfall eine Leistung vorse-
hen ...................................................... 165
(8.) Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4
ESfG) .......................................................... 166
(9.) Kinderbetreuungskosten (§ 10
Abs. 1 Nr. 5 ESfG) ........................................ 166
(10.) Aufwendungen für die eigene Be-
rufsausbildung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7
ESfG) .......................................................... 166
(11.) Schulgeld (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 ESfG).... 167
(12.) Ergebnis .................................................. 169
bb. Nichtanwendbarkeit von § 10a ESfG...... 169
cc. Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c
ESfG) .......................................................... 171
dd. Freibetrag (§ 16 Abs. 4 ESfG) ............ 172
ee. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende
(§ 24b ESfG), Kinderfreibeträge (§ 32,
§ 32a Abs. 6 ESfG) und außergewöhnli-
che Belastungen (§ 33, § 33a, § 33b
ESfG) .......................................................... 173
ff. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für
haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis-
se, haushaltsnahe Dienstleistungen und
Handwerkerleistungen (§ 35a ESfG)........ 173
b. Beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus
nichtselbständiger Arbeit (§ 50 Abs. 1 S. 4, 5
ESfG) ..................................................... 174
aa. Überblick .................................................. 174
bb. Zeitanteilige Kürzung der Jahres- und
Monatsbeträge (§ 50 Abs. 1 S. 5 ESfG) ....... 175
(1.) Problematik der Kürzung aus Sicht
des Unionsrechts ...................................... 175
(2.) Ergebnis .................................................. 176
VI. Tarifvorschriften ........................................... 176
1. Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5
ESfG) ..................................................... 176
a. Die Rechtsprechung des EuGH zu Tarifvorschriften ................................................................. 177
b. Ergebnis .......................................................................................................................... 178

2. Definitivbesteuerung im Falle des Steuerabzugs mit abgeltender Wirkung .......................................................... 178
a. Vorliegen einer Ungleichbehandlung ........................................................................ 178
b. Ergebnis .......................................................................................................................... 179

VII. Besonderheiten bezüglich Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung .................................................. 180
1. Beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG .......................................................... 180
a. Steuerabzugsverfahren ................................................................................................. 180
   aa. Lohnsteuerabzugsverfahren ..................................................................................... 180
      (1.) Freibetrag gemäß § 39a Abs. 4 EStG ................................................................. 180
      (2.) Ergebnis ............................................................................................................... 181
   bb. Kapitalertragsteuer ................................................................................................. 181
      (1.) Definitivbesteuerung i.H.v. 25% ........................................................................ 181
      (2.) Nichtanwendbarkeit von § 3 Nr. 40 EStG ............................................................ 182
      (3.) Zwischenergebnis ............................................................................................... 184
      (4.) Verbot des Abzugs von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ................. 185
      (5.) Ergebnis ............................................................................................................... 185
   cc. Steuerabzug gemäß § 50a EStG .............................................................................. 186
      (1.) Allgemeines ........................................................................................................... 186
      (2.) Ansicht des EuGH ............................................................................................... 186
      (3.) Stellungnahme ...................................................................................................... 188
      (4.) Ergebnis ............................................................................................................... 188
   dd. Die Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen sowie von §§ 43b, 50g EStG für den Steuerabzug .......................................................... 188
      (1.) Allgemeines ........................................................................................................... 188
      (2.) Ansicht des EuGH ............................................................................................... 190
      (3.) Ergebnis ............................................................................................................... 191
b. Veranlagungsverfahren ................................................................................................. 191
   aa. Abgabe einer Steuererklärung ............................................................................... 191
   bb. Vorliegen einer Beschränkung ............................................................................... 192
   cc. Ergebnis ............................................................................................................... 193

2. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) ............................................................................. 193
   a. Überblick ................................................................................................................. 193
   b. Antrag gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG ....................................................................... 194
   c. Nachweis der „ausländischen“ Einkünfte (§ 1 Abs. 3 S. 5 EStG) ......................... 195
   d. Steuerabzug gemäß § 50a EStG .............................................................................. 197
   e. Ergebnis ............................................................................................................... 198

VIII. Zusammenfassung .............................................................................................................. 198
1. Unterscheidung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen ............ 198
2. Besteuerung der inländischen Einkünfte ...................................................................... 198
<table>
<thead>
<tr>
<th>Abkürzung</th>
<th>Deutscher Ausdruck</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>a.A.</td>
<td>anderer Ansicht</td>
</tr>
<tr>
<td>a.F.</td>
<td>alte Fassung</td>
</tr>
<tr>
<td>Abs.</td>
<td>Absatz</td>
</tr>
<tr>
<td>abzgl.</td>
<td>Abzüglich</td>
</tr>
<tr>
<td>AEUV</td>
<td>Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union</td>
</tr>
<tr>
<td>Alt.</td>
<td>Alternative</td>
</tr>
<tr>
<td>AO</td>
<td>Abgabenordnung</td>
</tr>
<tr>
<td>Art.</td>
<td>Artikel</td>
</tr>
<tr>
<td>BB</td>
<td>Betriebsberater</td>
</tr>
<tr>
<td>bearb.</td>
<td>Bearbeitet</td>
</tr>
<tr>
<td>BFH</td>
<td>Bundesfinanzhof</td>
</tr>
</tbody>
</table>
| BFH/NV    | Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entschei-
|           | dungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift) |
| BGBl.     | Bundesgesetzblatt  |
| BMF       | Bundesministerium der Finanzen |
| BR-Drs.   | Bundesrats-Drucksache |
| BSTBl.    | Bundessteuerblatt  |
| BT-Drs.   | Bundestags-Drucksache |
| BVerfG    | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE   | amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bun-
|           | desverfassungsgerichts |
| d.h.      | das heißt         |
| DB        | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DBA       | Doppelbesteuerungsabkommen |
| DStR      | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStZ      | Deutsche Steuerzeitung |
| EG        | Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemein-
|           | schaften |
| ET        | European Taxation (Zeitschrift) |
| etc.      | et cetera         |
| EU        | Europäische Union |
| EUV       | Vertrag über die Europäische Union |
| EuGH      | Gerichtshof der Europäischen Union |
| EUV       | Vertrag über die Europäische Union |
| EuZW      | Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht |
| EWS       | Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeit-
|           | schrift) |
| f.        | folgende (Einzahl) |
ff. folgende (Mehrzahl)
FR Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GewStG Gewerbesteueergesetz
GG Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in
der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung,
ggf. gegebenenfalls
grds. grundsätzlich
h.M. herrschende Meinung
Hrsg. Herausgeber
hrsg. v. herausgegeben von
Hs. Halbsatz
i.d.F. in der Fassung
i.d.R. in der Regel
i.S.d. im Sinne des
i.S.v. im Sinne von
i.V.m. in Verbindung mit
insbes. insbesondere
INTERTAX international tax review (Zeitschrift)
IStR Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
lit. Litera
Losebl. Loseblatt
m.E. meines Erachtens
m.w.N. mit weiteren Nachweisen
n.n.V. noch nicht veröffentlicht
Nr. Nummer
OECD-MA Musterabkommen der Organization for Economic Cooperation and Development
ÖStZ Österreichische Steuerzeitung
Rdnr. Randnummer, Randnummern
RIW Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn. Randnummer, Randnummern
S. Seite, Seiten
s. siehe
Slg. Sammlung
sog. sogenannt
StuW Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
u.a. und andere; unter anderem
u.ä. und ähnliches
UAbs. Unterabsatz
v. vom
v.a. vor allem
VersAusglG Gesetz über den Versorgungsausgleich – Versor-
vgl. vergleiche
VO Verordnung
z.B. zum Beispiel
zzgl. zuzüglich
A. Einführung

Vor fast zwanzig Jahren entschied der EuGH zum ersten Mal, dass die Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen nicht in jedem Fall mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist. Seitdem hat sich der EuGH in einer Vielzahl von Entscheidungen mit der Frage beschäftigt, wie die im Einkommensteuergesetz geregelter Vorschriften zur beschränkten Steuerpflicht ausgestaltet sein müssen, damit sie mit dem Recht der Europäischen Union im Einklang stehen. In zahlreichen weiteren Urteilen hat er sich mit der Frage befasst, ob Regelungen für beschränkt Einkommensteuerpflichtige in anderen Mitgliedstaaten gegen das Recht der Europäischen Union verstoßen.


5 BT-Drs. 16/10189, S. 31, 50, 61; Holthaus, DSZ 2008, 741 (741, 747); Kube, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, ESTG, Losebl. (Stand: Dezember 2009), § 50, A 16; Rüping, IStR 2008, 575 (576).
Da sich der Gesetzgeber darauf beschränkt hat, nur diejenigen Vorschriften zu ändern, die der EuGH für unvereinbar mit dem Recht der Europäischen Union (sog. Unionsrecht) erklärt hat, ist nach wie vor in erheblichem Umfang zweifelhaft, inwieweit die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht mit dem Unionsrecht in Einklang stehen.

Die nachfolgenden Untersuchungen gehen der Frage nach, inwieweit die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht in der derzeit geltenden Fassung\(^7\), mit dem Unionsrecht vereinbar sind.

B. Der Einfluss des Unionsrechts auf die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht

I. Rangverhältnis zwischen Unionsrecht und Grundgesetz

1. Rang des Unionsrechts

Das Unionsrecht hat für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen nur dann Bedeutung, wenn diesem ein höherer Rang zukommt als dem Recht der Mitgliedstaaten und es sich folglich gegen Letzteres durchsetzt. Im Ergebnis besteht in Rechtsprechung und Lehre Einigkeit darüber, dass das Unionsrecht gegenüber dem nationalen Recht vorrangig ist. Schließlich ist nur so die Funktionsfähigkeit der Union gewährleistet. Der Vorrang des Unionsrechts wird allerdings unterschiedlich begründet, wobei sich zwei grundsätzliche Ansätze unterscheiden lassen. Einmal wird darauf abgestellt, dass die Mitgliedstaaten durch die Gründungsverträge den Vorrang des Unionsrechts anerkannt haben. Alternativ hierzu wird aus der Sicht des nationalen Verfassungsrechts argumentiert: Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union und der Vertrag über die Europäische Union würden die Mitgliedstaaten dazu verpflichten, den innerstaatlichen Anwendungsvorrang des Unionsrechts herbeizuführen. Dieser werde aber erst durch den, in den innerstaatlichen Zustimmungs- gesetzen zu den Verträgen liegenden Rechtsanwendungsbefehl (Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG i.V.m. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG), herbeigeführt.

8 Wunderlich/Albath, DSStZ 2005, 547 (548).
10 Siehe hierzu Frenz, Handbuch Europarecht, Band 5, Wirkungen und Rechtsschutz, 2009, Rn. 81.
2. Bedeutung des Unionsrechts für die beschränkte Steuerpflicht

Festzuhalten bleibt, dass das Unionsrecht, aufgrund des Anwendungsvor-rangs, für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich von Bedeutung sein kann. Die tatsächliche Relevanz hängt davon ab, in-wieweit das Primär- bzw. Sekundärrecht Regelungen enthält, die den Be-reich der beschränkten Steuerpflicht tangieren.

II. Relevante Vorschriften des Unionsrechts

1. Spezielle steuerliche Vorschriften des Primärrechts
   a. Überblick

   Nur wenigen Vorschriften des Vertrags über die Arbeitsweise der Europä-ischen Union kann nach dem Wortlaut entnommen werden, dass der Aus-gestaltung des nationalen Steuerrechts unionsrechtliche Grenzen gesetzt sind.

   Der Dritte Teil Titel VII Kapitel 2 des AEUV enthält zwar einige Verbote, die die nationale Steuergesetzgebung betreffen\(^\text{12}\), die in Art. 110 und Art. 111 AEUV enthaltenen Einschränkungen der Gesetzgebungshoheit der Mitgliedstaaten wirken sich aber lediglich auf die indirekten Steuern aus\(^\text{13}\). Die Einkommensteuer als direkte Steuer wird nur von dem in Art. 112 AEUV normierten Verbot tangiert, wonach Entlastungen und Rückvergütungen, bei der Ausfuhr in andere Mitgliedstaaten sowie Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr aus den Mitgliedstaaten, grundsätzlich unzulässig sind\(^\text{14}\).

---


b. Ergebnis

Lediglich Art. 112 AEUV enthält ein Verbot, das sich ausdrücklich auf die direkten Steuern und damit auch auf die Einkommensteuer bezieht. Die Vorschrift verbietet es dem Gesetzgeber, dem Steuerpflichtigen eine Steuervergünstigung zu gewähren, die im Zusammenhang mit dem Export von Waren steht.

Dieses Ergebnis darf aber nicht zu der Annahme führen, die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht seien mit dem Unionsrecht vereinbar, sofern kein Verstoß gegen Art. 112 AEUV vorliegt. Schließlich müssen die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen ergreifen, die notwendig sind, um die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergebenden Verpflichtungen zu erfüllen (Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV). Dies bedeutet, dass der deutsche Gesetzgeber die beschränkte Einkommensteuerpflicht so regeln muss, dass er keine Verpflichtung verletzt, die sich aus dem EUV bzw. dem AEUV ergeben.

2. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für die Besteuerung

a. Begriff

Die Europäische Union garantiert den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital innerhalb der Europäischen Union (vgl. Art. 26 Abs. 1 AEUV). Diese Gewährleistungen werden als Grundfreiheiten bezeichnet\(^\text{15}\).

b. Die Funktion der Grundfreiheiten

Die Grundfreiheiten sind die Grundpfeiler des Binnenmarktes (Art. 26 Abs. 2 AEUV). Im Rahmen ihres Schutzbereichs gewährleisten sie, dass die wirtschaftliche Betätigung nicht, durch tatsächliche oder rechtliche

---


c. Schutzbereich der Grundfreiheiten

aa. Warenverkehrs再

(1.) Überblick

Die Warenverkehrs再 setzt sich aus mehreren Regelungsbereichen zusammen. Einerseits schützt die Warenverkehrs再 vor der Erhebung von Zöllen und Abgaben gleicher Wirkung auf Waren, die sich in den Mitgliedstaaten im freien Verkehr befinden (Art. 28 Abs. 1, Art. 30 AEUV). „Ware“ im Sinne des AEUV sind im weitesten Sinne alle körperlichen Gegenstände, die Gegenstand rechtmäßiger Handelsgeschäfte sein können, mit Ausnahme von gesetzlichen Zahlungsmitteln, Ausweispapieren u.ä.19. „Zölle“ sind Abgaben, die nach Maßgabe des Zolltarifs von der Warenbe-

16 Tiedtke/Mohr, EuZW 2008, 424 (426).
17 Englisch, StuW 2003, 88 (89).
wegung über die Zollgrenze erhoben werden\textsuperscript{20}. „Abgaben zollgleicher Wirkung“ sind solche, die den Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten betreffen und den Import bzw. Export von Waren, im Vergleich zum inländischen Vertrieb, ver teuern\textsuperscript{21}.

Im Verhältnis zu Drittstaaten ist dagegen die Erhebung von Zöllen weiterhin möglich und auch vielfach anzutreffen. Allerdings sind die Mitgliedstaaten insoweit nicht mehr regelungsbefugt. Vielmehr legt die Europäische Union diese Zölle einheitlich fest (sog. Gemeinsamer Zolltarif, Art. 31 AEUV)\textsuperscript{22}. Der AEUV spricht in diesem Zusammenhang von der „Zollunion“.

Der Binnenmarkt würde aber nicht nur durch die Erhebung von Zöllen oder Abgaben gleicher Wirkung beeinträchtigt, sondern auch durch mengenmäßige Einfuhr- und Ausfuhrbeschränkungen und Maßnahmen gleicher Wirkung. Daher schützt die Warenverkehrsfreiheit auch vor solchen Restriktionen (Art. 34, 35 AEUV).

Mengenmäßige Einfuhr- und Ausfuhrbeschränkungen sind Maßnahmen, die die Einfuhr, Durchfuhr oder Ausfuhr einer Ware ganz oder teilweise untersagen\textsuperscript{23}. Maßnahmen mit gleicher Wirkung, wie mengenmäßige Ausfuhrbeschränkungen, liegen vor, wenn sie zu einer ungleichen Behandlung des Binnen- und des Außenhandels eines Mitgliedstaates führen\textsuperscript{24}. Den mengenmäßigen Einfuhrbeschränkungen werden dagegen alle Maßnahmen gleichgestellt, die geeignet sind, den innergemeinschaftlichen Handel, unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell, zu behindern\textsuperscript{25}.

\textsuperscript{22} Siehe hierzu Lux, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EU-Verträge, 6. Auflage, 2013, Art. 28 AEUV, Rn. 1.
Im Ergebnis schützt die Warenverkehrsfreiheit davor, dass das Herkunftsland der Ware den grenzüberschreitenden Warenverkehr, im Vergleich zum innerstaatlichen Warenverkehr, schlechter behandelt. Es enthält also ein Diskriminierungsverbot\textsuperscript{26}. Vom Bestimmungsland der Ware wird dagegen nicht nur eine Gleichbehandlung verlangt; vielmehr muss dieser Staat akzeptieren, dass die Ware, die in einem anderen Mitgliedstaat ordnungsgemäß in den Verkehr gebracht worden ist, in seinem Hoheitsgebiet auch dann vertrieben werden darf, wenn sie nicht seinen rechtlichen Anforderungen genügt. Etwas anderes gilt nur dann, wenn ein geschriebener oder ungeschriebener Rechtsfertigungsgrund eingreift.

Die unterschiedliche Wirkung der Warenverkehrs freiheit im Bestimmungs- und Herkunftsland mag auf den ersten Blick überraschen. Würde man aber eine Maßnahme mit gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Ausfuhrbeschränkung bereits dann annehmen, wenn eine Behinderung des innergemeinschaftlichen Handels droht, so wäre die Rechtssetzungsbe fugsnis des Herkunftsstaates stark eingeschränkt. Ist nämlich die Fertigung der Ware in einem anderen Mitgliedstaat kostengünstiger als im Inland, weil hier strengere Qualitätsanforderungen an das Produkt gestellt werden, so ist dies geeignet, den innergemeinschaftlichen Handel zu behindern\textsuperscript{27}. Der Herkunftsstaat wäre also verpflichtet, die Rechtslage in den anderen Mitgliedstaaten bei seiner Rechtssetzung zu beachten.

\textbf{(2.) Bedeutung für die Ausgestaltung der beschränkten Einkommensteuerpflicht}

Zölle und zollgleiche Abgaben werden nur auf Waren erhoben, die ins Inland verbracht werden oder ins Ausland exportiert werden. Die grenzüberschreitende Warenbewegung ist also der Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Abgabe.

\textsuperscript{26} Haratsch/Koenig/Pechstein, Europarecht, 9. Auflage, 2014, Rn. 872.
\textsuperscript{27} Haratsch/Koenig/Pechstein, Europarecht, 9. Auflage, 2014, Rn. 872.
Die Einkommensteuer knüpft nach ihrer Konzeption nicht an eine Warenbewegung über eine Grenze an. Ob steuerbare Einkünfte vorliegen hängt allein davon ab, ob sich Vermögensmehrungen einer der sieben Einkunftsarten zuordnen lassen. Folglich handelt es sich bei der Einkommensteuer grundsätzlich nicht um eine zollgleiche Abgabe.

Es ist allerdings denkbar, dass einzelne, im EStG geregelt, Tatbestände eine Steuerschuld bewirken, die als Abgabe zollgleicher Wirkung anzusehen ist. So entsteht nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG (i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG) beispielsweise eine Einkommensteuerschuld, wenn ein Wirtschaftsgut eines inländischen Betriebs in eine in Österreich belegene Betriebsstätte überführt wird. Schließlich hat nach dem DBA Deutschland-Österreich die Bundesrepublik kein Besteuerungsrecht, wenn das Wirtschaftsgut später in Österreich veräußert wird (vgl. Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA Deutschland/Österreich). Man könnte daher vermuten, die aufgrund von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG entstandene Steuer stelle eine zollgleiche Abgabe dar.

Tatsächlich knüpft die Vorschrift aber nicht an das grenzüberschreitende Verbringen von Betriebsvermögen an, sondern daran, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens eingeschränkt oder ausgeschlossen wird. Wird also das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht beschränkt, so entsteht auch dann keine Einkommensteuerschuld, wenn ein betriebliches Wirtschaftsgut in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verbracht wird. Damit steht fest, dass die aufgrund von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG entstehende Einkommensteuer keine Abgabe zollgleicher Wirkung ist.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Warenverkehrsfreiheit die Bundesrepublik Deutschland bei der Ausgestaltung der Einkommensteuer nicht einschränkt. Da die beschränkte Einkommensteuerpflicht zu diesem Rechtsgebiet zählt, tangiert die Warenverkehrsfreiheit auch nicht die beschränkte Steuerpflicht.
bb. Arbeitnehmerfreizügigkeit

(1.) Überblick

Gemäß Art. 45 Abs. 1 AEUV ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten gewährleistet. Arbeitnehmer sind diejenigen, die für einen anderen, nach dessen Weisungen, Leistungen erbringen und hierfür als Gegenleistung eine Vergütung erhalten\(^{28}\).

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit umfasst nach Art. 45 Abs. 2 AEUV die Abschaffung jeder, auf der Staatsangehörigkeit beruhenden, unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen (sog. offene Diskriminierung). Verboten sind außerdem Ungleichbehandlungen, die an ein anderes Unterscheidungskriterium anknüpfen, aber zu demselben Ergebnis führen, weil die Anwendung des Kriteriums typischerweise Personen aus anderen Mitgliedstaaten besonders belastet (sog. versteckte Diskriminierung)\(^{29}\).

Darüber hinaus schützt die Arbeitnehmerfreizügigkeit vor Maßnahmen, welche die Ausübung einer abhängigen Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat behindern oder weniger attraktiv machen, ohne dass eine diskriminierende Regelung vorliegt\(^{30}\).

(2.) Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht

Der Wortlaut des Art. 45 Abs. 2 AEUV deutet nicht darauf hin, dass die Arbeitnehmerfreizügigkeit für die Ausgestaltung der beschränkten Einkommensteuerpflicht von Relevanz sein könnte. Der dort verwendete Begriff der „sonstigen Arbeitsbedingungen“ lässt vielmehr vermuten, dass

---

\(^{28}\) EuGH, Urteil v. 03.07.1986 – C/66/85, Slg. 1986, I-2121, Rdnr. 17 – Lawrie-Blum;


lediglich Ungleichenbehandlungen in Bezug auf den Arbeitsschutz, verboten sind.

Der Schutzbereich des Art. 45 Abs. 2 AEUV wird allerdings durch die auf der Grundlage von Art. 46 AEUV ergangenen Verordnung Nr. 1612/68/EG konkretisiert. Wie man Art. 7 Abs. 1 und 2 VO 1612/68/EG entnehmen kann, garantiert die Arbeitnehmerfreizügigkeit, dass die Mitgliedstaaten steuerliche Vergünstigungen allen Arbeitnehmern, die Unionsbürger sind, gleichermaßen gewähren müssen. Betroffen sind sämtliche Vergünstigungen, die mit dem Arbeitsverhältnis in Verbindung stehen31.

Daraus ergibt sich die Konsequenz, dass der Gesetzgeber die Arbeitnehmerfreizügigkeit beachten muss, wenn er festlegt, wie die Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern aus nichtselbständiger Arbeit zu ermitteln sind. Eine Ungleichenbehandlung von beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern stellt einen Eingriff in die Arbeitnehmerfreizügigkeit dar.

Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer in der öffentlichen Verwaltung beschäftigt ist. Zwar findet die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Wortlaut des Art. 45 Abs. 4 AEUV keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung, die Vorschrift ist allerdings restriktiv auszulegen. Anderenfalls würde nämlich der Schutzbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit unverhältnismäßig stark eingeschränkt werden. Aus diesem Grund ist die Arbeitnehmerfreizügigkeit nur insoweit nicht anwendbar, als es um die Zugangsmodalitäten zu einer Beschäftigung geht, die mit der Ausübung hoheitlicher Befugnisse im Zusammenhang steht32.

Der Schutzbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit ist auch dann anwendbar, wenn es um die Besteuerung der Bezüge aus der gesetzlichen Rentenversicherung geht (§ 49 Abs. 1 Nr. 7 Alt. 1 EStG). Anderenfalls könnten die Mitgliedstaaten durch höhere Steuersätze bewirken, dass Arbeitneh-

mer aus anderen Mitgliedstaaten von einer Beschäftigung im Inland abgeschreckt werden und so die Arbeitnehmerfreizügigkeit unterlaufen.

cc. Niederlassungsfreiheit

(1.) Überblick

Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) räumt jedem Unionsbürger das Recht zur tatsächlichen Ausübung einer selbständigen, wirtschaftlichen Tätigkeit mittels fester Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat ein. Eine feste Einrichtung liegt vor, wenn sich jemand in einem anderen Mitgliedstaat in dauerhafter Weise so einrichtet, dass er an dem gewählten Standort Produkte herstellen oder anbieten kann. Die Ausübung mittels fester Einrichtung wird dann selbständig ausgeübt, wenn die Betätigung weisungsfrei und auf eigene Rechnung erfolgt.

Von der Niederlassungsfreiheit wird auch das Recht umfasst, in einem anderen Mitgliedstaat Unternehmen nach den dort geltenden Bestimmungen zu gründen bzw. dort ansässige Unternehmen zu leiten (vgl. Art. 49 UAbs. 2 AEUV). Außerdem legt Art. 54 AEUV fest, dass die Niederlassungsfreiheit nicht nur für natürliche Personen gilt, sondern auch für Gesellschaften, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Union haben.

(2.) Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht

Die Niederlassungsfreiheit wirkt sich auf die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Unionsbürger aus, wenn diese eine selbständige Tätigkeit i.S.v. Art. 49 UAbs. 2 AEUV mittels einer festen Einrichtung in der Bundesrepublik ausüben. Dies ist bei beschränkt Steuerpflichtigen zu bejahen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, mittels einer inländischen Betriebsstätte, erzielen.


dd. Dienstleistungsfreiheit

(1.) Überblick

Die Dienstleistungsfreiheit stellt sicher, dass Unionsbürger Dienstleistungen auch Personen anbieten können, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind (vgl. Art. 56 AEUV).

Um die Leistung erbringen zu können, kann der Leistende seine Tätigkeit vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat ausüben (Art. 57 UAbs. 3
AEUV; sog. aktive Dienstleistungsfreiheit\textsuperscript{35}. Die Dienstleistungsfreiheit greift aber auch dann ein, wenn sich der Besteller in ein anderes Mitgliedsl
land begibt, um dort die Dienstleistung in Empfang zu nehmen (sog. passive Dienstleistungsfreiheit)\textsuperscript{36}. Die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs ist sogar dann gewährleistet, wenn allein das Ergebnis der Dienstleistung in einen anderen Mitgliedstaat gelangt (sog. Korrespondenzdienstleistungsfreiheit)\textsuperscript{37}.

Dienstleistungen, sind Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und K
pitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen (Art. 57 UAbs. 1 AEUV). Als Dienstleistungen gelten insbesondere gewerbliche, kaufmännische, handwerkliche und freiberufliche Tätigkeiten (Art. 57 UAbs. 2 AEUV). Auch wenn die Aufzählung in Art. 57 AEUV nur beispiel
haften Charakter hat („Als Dienstleistungen gelten insbesondere …“), so ist aus ihr doch erkennbar, dass die Dienstleistungsfreiheit nur die Leis
tungserbringung schützt, die im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit bewirkt wird\textsuperscript{38}. Erforderlich ist also eine weisungsfreie Tätigkeit auf eigene Rechnung.

Der Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit ist hingegen nicht geschützt, wenn sich die erbrachte Leistung in dem Verkauf eines körperlichen Ge

\textsuperscript{35} Classen, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 25, Rn. 8; Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Uni
on, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56/57 AEUV, Rdnr. 52.

\textsuperscript{36} Classen, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 25, Rn. 9; Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Uni
on, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56/57 AEUV, Rdnr. 53.

\textsuperscript{37} Classen, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 25, Rn. 10; Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Uni
on, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56/57 AEUV, Rdnr. 54.

on, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56/57, Rdnr. 40.
(2.) Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht

(a) Aktive Dienstleistungsfreiheit

Art. 57 UAbs. 3 AEUV legt fest, dass der Leistende zur Erbringung der Leistung seine Tätigkeit vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat ausüben kann (aktive Dienstleistungsfreiheit). Für ihn gelten dann die gleichen Bedingungen, die für die Angehörigen des Mitgliedstaates gelten, in dem die Tätigkeit erfolgt. Dies bedeutet für einen beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürger, dass die Einkünfte, die aufgrund von Tätigkeiten erzielt werden, die der Dienstleistungsfreiheit zuzuordnen sind, nicht höher besteuert werden dürfen als vergleichbare Einkünfte von unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Die Dienstleistungsfreiheit ist betroffen, wenn es um die Besteuerung von Einkünften geht, bei denen der beschränkt Steuerpflichtige ein unternehmerisches Risiko trägt, vorausgesetzt, die Einkünfte werden nicht mittels einer festen Einrichtung im Inland erzielt. Werden die Einkünfte dagegen mithilfe einer festen Einrichtung erwirtschaftet, greift die Niederlassungsfreiheit ein\(^\text{39}\).

Die Dienstleistungsfreiheit schützt also den beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürger, der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 3 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erzielt, ohne dass er diese Einkünfte mittels einer festen Einrichtung in der Bundesrepublik erwirtschaftet.

(aa) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Wie man § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG entnehmen kann, liegen inländische Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur dann vor, wenn die Land- und Forstwirtschaft im Inland betrieben wird. Die Land- und Forstwirtschaft gilt

\(^{39}\text{Classen, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 25, Rn. 8.}\)
als im Inland betrieben, wenn sich die entsprechend genutzten Grund-
stücksflächen im Inland befinden\textsuperscript{40}. In dieser Situation liegt eine Nieder-
lassung i.S.v. Art. 49 AEUV in der Bundesrepublik Deutschland vor, so
dass hier nicht die Dienstleistungsfreiheit eingreift, sondern die Niederlas-
sungs­freiheit.

(bb) Ergebnis

Die Dienstleistungsfreiheit greift nicht ein, wenn der beschränkt Steuer-
pflichtige Unionsbürger Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.S.v. § 49
Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt.

(b) Passive Dienstleistungsfreiheit

Die Dienstleistungsfreiheit hat nicht nur dann Bedeutung für die be-
schränkte Einkommensteuerpflicht, wenn sich der Leistungserbringer vo-
rühr­gehen­d in einen anderen Mitgliedstaat begibt und dort eine Leistung
erbringt. Sie greift auch dann ein, wenn der Besteller ins Ausland fährt und
dort die vereinbarte Leistung in Empfang nimmt. Schließlich können auch
hier inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG vorliegen. Dies zeigt
das Beispiel, bei dem ein in Österreich ansässiger Künstler einer Person
das Recht einräumt, ein unveröffentlichtes Bild in Deutschland auszustel-
len und dieser das Bild im Ausland abholt. Hier liegen Einkünfte i.S.v. § 49
Abs. 1 Nr. 3 Var. 2 EStG vor.

\textsuperscript{40} Grotherr, in: Grotherr/Herfort/Strunk u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010,
Seite 147, 148; Hidien, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: März 2007),
§ 49, C 12.
(c) Korrespondenzdienstleistungsfreiheit

Wird im vorherigen Beispielsfall das Bild nicht im Ausland abgeholt, sondern nach Deutschland versendet, so greift die Korrespondenzdienstleistung ein.

(d) Ergebnis

Die Dienstleistungsfreiheit hat für die Besteuerung der beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürger nicht nur dann Bedeutung, wenn jemand im Inland aktiv tätig ist (z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d, Nr. 3 Var. 1 EStG), sondern auch, wenn die Nutzung bzw. Verwertung im Inland erfolgt. Auch in diesen Fällen nimmt die Bundesrepublik ein Besteuerungsrecht in Anspruch (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f, Nr. 3 Var. 2, Nr. 9 EStG).

Keine Bedeutung hat die Dienstleistungsfreiheit, sofern der beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger im Inland Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Da diese Einkünfte nur dann steuerbar sind, wenn die Land- und Forstwirtschaft im Inland betrieben wird, fällt diese Tätigkeit unter die Niederlassungsfreiheit.

ee. Kapitalverkehrsfreiheit

(1.) Überblick

Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten, soweit nicht die Art. 63-66 AEUV etwas anderes sagen (Art. 63 Abs. 1 AEUV).

Unter Kapitalverkehr wird die Werteübertragung in Form von Sachkapital (z.B. Immobilien) und Geldkapital verstanden, bei der es primär um die
Investition der transferierten Beträge, und nicht um die Vergütung einer Dienstleistung, geht\textsuperscript{41}.

Gründet ein Unternehmen im Ausland eine Gesellschaft, um mit dessen Hilfe seine Produkte im Ausland zu vertreiben, oder erwirbt es eine Beteiligung aus dem gleichen Grund, so stellt sich die Frage, ob diese Betätigung unter die Kapitalverkehrsfreiheit oder die Niederlassungsfreiheit fällt. Dem AEUV selbst ist kein Rangverhältnis der beiden Grundfreiheiten zu entnehmen. Einerseits bestimmt Art. 49 Abs. 2 AEUV, dass die Niederlassungsfreiheit nur vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr gilt, andererseits berührt nach Art. 65 Abs. 2 AEUV die Kapitalverkehrs­freiheit nicht die Anwendbarkeit der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit\textsuperscript{42}. Die neuere Rechtsprechung des EuGH geht von einem Exklusivitätsverhältnis aus\textsuperscript{43}. Dient die Betätigung der Aufnahme und Ausübung einer aktiven, unternehmerischen Tätigkeit, so ist die Niederlassungsfreiheit vorrangig. Hiervon wird ausgegangen, wenn die Kapitalbeteiligung dem Investor die Möglichkeit gibt, die unternehmerischen Entscheidungen zu beeinflussen. Das ist zumindest dann der Fall, wenn die Beteiligungsquote mindestens 25\% beträgt\textsuperscript{44}.

Will der Investor dagegen nur eine Finanzinvestition tätigen, also keine Kontrolle im Unternehmen ausüben, so ist die Kapitalverkehrs­freiheit einschlägig\textsuperscript{45}.


(2.) Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht

Die Besteuerung von Kapitaleinkünften scheint, auf den ersten Blick, nicht den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreheit zu berühren. Schließlich erfolgt die Besteuerung des Kapitals erst, nachdem die Kapitalbewegung erfolgreich durchgeführt worden ist\(^{46}\). Allerdings darf man nicht übersehen, dass derjenige, der Kapital in einen anderen Mitgliedstaat transferieren will, zunächst überprüfen wird, welche Folgen sich aus der Investition ergeben. Unterlägen die Mitgliedstaaten keinen unionsrechtlichen Vorgaben, so könnten sie für Personen, die nicht im Inland ansässig sind, so hohe Steuerbelastungen vorsehen, dass diese kein Interesse mehr an einer Investition hätten. Es ist daher folgerichtig, dass der EuGH die Kapitalverkehrsfreheit auch dann für anwendbar hält, wenn es um die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen geht\(^{47}\).

Da Art. 63 Abs. 1 AEUV alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, dürfen die Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, die ein beschränkt Steuerpflichtiger erzielt, nicht höher besteuert werden als vergleichbare Einkünfte von unbeschränkt Steuerpflichtigen. Gleiches gilt in Bezug auf Gewinnausschüttungen, die zu den gewerblichen Einkünften gehören.

ff. Zusammenfassung

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, wird grundsätzlich das gesamte wirtschaftliche Handeln eines beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgers durch die Grundfreiheiten geschützt. Die Grundfreiheiten wirken sich daher auf fast alle Einkünfte aus, die im Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 AEUV enthalten sind.

---

\(^{46}\) Siehe hierzu Dautzenberg, FR 2000, 725 (725).

\(^{47}\) Dautzenberg, FR 2000, 725 (725 f.).
Lediglich bezüglich der Abgeordnetenbezüge (§ 49 Abs. 1 Nr. 8a i.V.m. § 22 Nr. 4 EStG) und der sonstigen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 8 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG) greift keine Grundfreiheit ein.

Die Tatsache, dass der Verkauf eines Privatgrundstücks, durch einen beschränkt Steuerpflichtigen, von keiner Grundfreiheit erfasst wird, überrascht auf den ersten Blick. Schließlich handelt es sich bei Grundstücken um eine „Ware“, so dass die Anwendung der Warenverkehrs freiheit nahe liegt. Da Grundstücke aber unbeweglich sind, kann es zu keiner Warenbewegung über die Grenze kommen. Diese Besonderheit erklärt bereits, warum die Warenverkehrs freiheit nicht eingreifen kann. Vor allem aber schützt die Warenver kehrs freiheit nicht vor der Erhebung von Einkommensteuer\(^{48}\).

d. Eingriff in den Schutzbereich

aa. Allgemeines

Jede nationale Maßnahme, die die Ausübung einer, durch den AEUV garantierten, Grundfreiheit behindert oder weniger attraktiv macht, stellt einen Eingriff in den Schutzbereich dar.

Ein solcher Eingriff kann darauf beruhen, dass ein Mitgliedstaat, für rein inländische Sachverhalte, andere rechtliche Rahmenbedingungen vorsieht als für Fälle, die einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen. Ein Eingriff liegt also beispielsweise vor, wenn ein Steuergesetz höhere Steuersätze für diejenigen vorsieht, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind\(^{49}\).

Eine wirtschaftliche Betätigung in anderen Mitgliedstaaten kann aber auch dadurch behindert werden, dass dort (lediglich) andere rechtliche Rahmenbedingungen gelten als in dem Mitgliedstaat, in dem der Unionsbürger

\(^{48}\) Näher hierzu S. 8 f.

ansässig ist (sog. Herkunftsstaat). Hier wird der Binnenmarkt nicht durch diskriminierende Maßnahmen der Mitgliedstaaten gefährdet. Vielmehr wird das Funktionieren des Binnenmarktes durch die fehlende Harmonisierung der nationalen Gesetze beeinträchtigt\textsuperscript{50}.


\textbf{bb. Die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbot (Gleichbehandlungsgebot)}

Der EuGH prüft das Vorliegen einer Ungleichbehandlung (Diskriminierung), indem er Vergleichspaare bildet und deren rechtliche Lage ermittelt. Bisher ist nicht eindeutig geklärt, wie die Vergleichspaarbildung allgemein zu erfolgen hat\textsuperscript{51}. Für die Frage, ob beschränkt Steuerpflichtige diskriminiert werden, steht jedenfalls fest, dass eine Diskriminierung zumindest dann vorliegt, wenn sie, im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen, benachteiligt werden\textsuperscript{52}. Eine Benachteiligung kann aber nur dann vorliegen, wenn sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage befinden\textsuperscript{53}.

\textsuperscript{50} Siehe \textit{Fischer}, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern. 2001, 121.
(1.) Vergleichbarkeit von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen im Allgemeinen

(a) Ansicht des EuGH

Grundsätzlich verneint der EuGH eine vergleichbare Lage von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen. Er begründet dies insbesondere damit, dass die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte im Regelfall nicht die gesamten Einkünfte des Steuerpflichtigen darstellen.

Die Ansicht des EuGH ist verständlich. Schließlich ist die Einkommenssteuer so konzipiert, dass sie den Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert. Von den weltweit erzielten Einkünften i.S.v. § 2 Abs. 2 EStG sind die privat veranlassten Aufwendungen abzuziehen, denen sich eine steuerpflichtige natürliche Person nicht entziehen kann. Können also nicht sämtliche, weltweit erzielten Einkünfte besteuert werden, so ist eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht möglich.

Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht werden nur diejenigen Einkünfte besteuert, die eine hinreichende Verknüpfung (sog. „genuine link“) zum Inland aufweisen. Es ist daher im Normalfall nicht durchführbar, einen beschränkt Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern. Hieraus lässt sich die Konsequenz ziehen, dass sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige im Regelfall nicht in einer vergleichbaren Lage befinden.

Dies bedeutet nun aber nicht, dass die Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht nicht gegen das Diskriminierungsverbot verstoßen können. Schließlich vergleicht der EuGH immer zwei Personen und nicht – wie das BVerfG bei der Prüfung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) – zwei

Vergleichsgruppen\textsuperscript{59}. Es kommt also, nach Ansicht des EuGH, darauf an, ob im konkreten Fall eine Vergleichbarkeit bejaht werden kann oder nicht. Weist eine Konstellation eine Besonderheit auf, so ist es folglich möglich, dass die Vergleichbarkeit ausnahmsweise vorliegt. Ein solcher Fall ist insbesondere dann gegeben, wenn der beschränkt Steuerpflichtige seine gesamten Einkünfte im Inland erzielt\textsuperscript{60}. In dieser Situation ist es bei der Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden.

Das Abstellen auf den konkreten Einzelfall durch den EuGH stellt sicher, dass die Grundfreiheiten eine größtmögliche Wirksamkeit entfalten. Vor allem aber ist dieses Vorgehen dem Umstand geschuldet, dass es sich bei den Grundfreiheiten um Individualrechte der Marktteilnehmer handelt.

**(b) Ergebnis**


**(2.) Vergleichbarkeit von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen bezüglich einzelner Regelungen**

Der EuGH prüft nicht nur, ob beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige sich ganz allgemein in einer vergleichbaren Lage befinden. Er überprüft

\textsuperscript{59} Thömmes, in: Schön (Hrsg), Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 1997, S. 795 (803).

vielmehr auch, ob die Vergleichbarkeit bezüglich einer einzelnen Regelung vorliegt, die eine Ungleichbehandlung bewirkt\textsuperscript{61}.

Ob eine vergleichbare Lage vorliegt, kann nur mithilfe eines Vergleichsmaßstabs geklärt werden.

(a) Die Funktion der Grundfreiheiten


Vor diesem Hintergrund ist es verständlich, dass der EuGH beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage sieht, wenn es um Vorschriften geht, die die Einkünfteermittlung (§ 2 Abs. 2 S. 1 EStG) regeln\textsuperscript{62}. Könnten beispielsweise beschränkt Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Einkünfte die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) bzw. Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG) nicht abziehen, so ergäbe sich bei ihnen eine andere Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, als dies bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 EStG.


\textsuperscript{62} EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 43 – FKP Scopio Konzertproduktionen GmbH; EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 27 – Gerritse; s. hierzu auch Schön, ISTIR 2004, 289 (292); Burgstaller/Loukota SWI 2003, 244 (246).
(i.V.m. § 4 EStG) der Fall ist. Die höhere Bemessungsgrundlage würde zwangsläufig zu einer höheren Steuerbelastung führen.

(b) Die Funktion der nationalen Regelung

Der Rechtsprechung des EuGH kann entnommen werden, dass die Funktion der nationalen Vorschrift für die Frage der Vergleichbarkeit von Bedeutung ist. Berücksichtigt beispielsweise eine Norm eine Belastung, der sowohl beschränkt als auch unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen, so spricht dies für die Vergleichbarkeit. Können also unbeschränkt Steuerpflichtige ihre Steuerberaterkosten steuermindernd geltend machen, da der Gesetzgeber davon ausgeht, der durchschnittliche Steuerpflichtige sei, aufgrund der schwer verständlichen Rechtsmaterie, nicht zur Abgabe einer ordnungsgemäßen Steuererklärung in der Lage, so trifft diese Annahme auch auf beschränkt Steuerpflichtige zu. Sie müssen daher auch Steuerberaterkosten geltend machen können.

(c) Tatsächliche Verhältnisse

Bei der Prüfung der Vergleichbarkeit spielen auch die tatsächlichen Verhältnisse eine wichtige Rolle. Beispielsweise kann es für die Frage der Vergleichbarkeit von Bedeutung sein, ob ein Steuerpflichtiger Vermögensgegenstände besitzt, die im Inland belegen sind. In diesem Fall ist es dem Fiskus möglich, einen Steueranspruch zwangsweise durchzusetzen (vgl. § 249 Abs. 1 AO). Befinden sich dagegen die Vermögensgegenstände im

---


64 EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 21, 23 – Conijn.

Ausland, ist eine Vollstreckung durch die deutschen Finanzbehörden ausgeschlossen, da die Hoheitsbefugnisse nur im Inland bestehen. Da beschränkt Steuerpflichtige in der Regel keine Vermögensgegenstände im Inland besitzen, auf die der deutsche Fiskus zugreifen könnte, befinden sie sich, bezüglich der Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs, in einer anderen Lage als unbeschränkt Steuerpflichtige.

(d) Die Bedeutung der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat

Welchen Einfluss die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat auf die Vergleichbarkeitsprüfung hat, ist bislang nicht abschließend geklärt.

Der EuGH bedenkt die Besteuerung des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat, wenn es um die Frage geht, wann der Quellenstaat zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des beschränkt Steuerpflichtigen verpflichtet ist. Der beschränkt Steuerpflichtige befinde sich in einer vergleichbaren Lage wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, wenn im Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt werden. Schließlich sei hier der Ansässigkeitsstaat nicht in der Lage, dem Steuerpflichtigen die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben.

Im Umkehrschluss wird gefolgert, eine vergleichbare Lage liege dann nicht vor, wenn im Ansässigkeitsstaat ausreichend hohe Einkünfte besteuert werden können, so dass dieser Staat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen könne. Wäre in dieser Situation der Quellenstaat verpflichtet, dem beschränkt Steuerpflichtigen gleichfalls einen Anspruch auf eine Steuervergünstigung einräumen, so würde der Steuerpflichtige übervorteilt.

67 Anders EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 33, 34 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.
70 Van Thiel/Achilles, IST 2003, 553 (554).
Dagegen scheint es nicht auf die Rechtslage im Ansässigkeitsstaat anzu-
kommen, wenn es um die Frage geht, ob der Quellenstaat bei der Ermitt-
lung der steuerpflichtigen Einkünfte, die Betriebsausgaben berücksichti-
gen muss. Die Vergleichbarkeit soll sich hier aus dem Umstand ergeben,
dass die Betriebsausgaben unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhän-
gen, aus der im Quellenstaat zu versteuernde Einkünfte erzielt werden71.

Man darf nun nicht dem Irrtum unterliegen und glauben, der EuGH be-
rücksichtige die Rechtslage im Ansässigkeitsstaat nur, wenn es um die
persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen geht. Schließlich stellt der
EuGH auch auf die Gesetzeslage im Wohnsitzstaat ab, wenn es um die
Frage geht, ob sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige, hin-
sichtlich der Höhe der Steuersätze, in einer vergleichbaren Lage befinden.
Berücksichtige der Ansässigkeitsstaat bei der Ermittlung des Steuersat-
zes, dass der Steuerpflichtige im Ausland von der Einkommensteuer frei-
gestellte Einkünfte erziele (sog. Progressionsvorbehalt), so dürfe der
Quellenstaat nicht gleichfalls einen Progressionsvorbehalt vorsehen72.

Anscheinend stellt der EuGH auf die steuerliche Lage des Steuerpflichti-
gen im Ansässigkeitsstaat ab, um zu verhindern, dass sich ein Umstand
mehrmals zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt73. Auch eine doppelte
Berücksichtigung zu seinen Gunsten soll vermieden werden74.

(e) Ergebnis

Es gibt kein alleiniges Kriterium, anhand dessen der EuGH bestimmt, ob
sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren
Lage befinden. Vielmehr nimmt der EuGH im Einzelfall Wertungen vor75.

71 EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 27 – Gerritse.
72 EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 52, 53 – Gerritse.
73 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 52, 53 – Gerritse.
74 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 48, 51 – Gerritse;
Wattel, ET 1996, 159 (160); van Thiel/Achilles, ISIR 2003, 530 (534).
75 Vgl. Lang, IStR 2006, 397 (401).
Da aufgrund der erforderlichen Wertentscheidungen die Rechtsansicht des EuGH nicht vorhergesehen werden kann\textsuperscript{76}, stellt sich die Frage, ob die Rechtsprechung des EuGH bezüglich der Vergleichbarkeitsprüfung modifiziert werden muss.

M.E. ist davon auszugehen, dass sich unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich in einer vergleichbaren Lage befinden\textsuperscript{77}. Schließlich konkurrieren die beschränkt Steuerpflichtigen mit den unbeschränkt Steuerpflichtigen auf dem selben nationalen Markt. Außerdem käme so besser zum Ausdruck, dass die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht mit dem Recht der Europäischen Union ver einbar sein müssen. Die Rechtsprechung des EuGH erweckt dagegen den Eindruck, als würden die Grundfreiheiten die beschränkt Steuerpflichtigen im Regelfall nicht schützen.

Die Gründe, die nach Ansicht des EuGH gegen eine Vergleichbarkeit sprechen, können bei der Prüfung, ob der Eingriff in eine Grundfreiheit gerechtfertigt ist, berücksichtigt werden\textsuperscript{78}.

(3.) Vorliegen einer Ungleichbehandlung
(a) Inländerdiskriminierung
(aa) Das Problem der Chancengleichheit aller Marktteilnehmer

Werden Steuerpflichtige, die sich in einer vergleichbaren Lage befinden, auch nur geringfügig unterschiedlich behandelt, so liegt ein Eingriff in die Grundfreiheit vor, deren Schutzbereich eröffnet ist\textsuperscript{79}. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Ungleichbehandlung eine Benachteiligung derjenigen bewirkt, die von einer Grundfreiheit Gebrauch gemacht haben. Eine Be-

\textsuperscript{76} Noch kritischer Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 4, Rn. 90.
\textsuperscript{77} So bereits Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 496.
\textsuperscript{78} Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 496.
\textsuperscript{79} Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 246.
vorzugsweise dieser Personengruppe stellt also keinen Eingriff in eine Grundfreiheit dar.

Werden unbeschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu beschränkt Steuerpflichtigen schlechter gestellt (sog. Inländerdiskriminierung), so verstößt dies folglich nicht gegen die Grundfreiheiten. Dies gilt, obwohl die aus der Ungleichbehandlung resultierende Wettbewerbsverzerrung das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigt.

(bb) Stellungnahme

Es ist Sache des nationalen Gesetzgebers dafür Sorge zu tragen, dass auf dem nationalen Markt Chancengleichheit besteht. Würde man dies anders sehen, so würde der Gestaltungsspielraum des nationalen Gesetzgebers stark eingeschränkt werden. Im Übrigen sind diejenigen, die sich nicht auf eine Grundfreiheit berufen können, durch den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ausreichend geschützt. Hier zeigt sich auch, dass der Gleichheitssatz noch immer von herausragender Bedeutung ist.

(b) Isolierende Betrachtungsweise

(aa) Ansicht des EuGH

Ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, beurteilt der EuGH anhand der rechtlichen Folgen, die die einzelne Vorschrift hervorruft. Vorteile, die eine andere Vorschrift dem Betroffenen bringt, werden nicht berücksichtigt, wenn es um die Frage der Ungleichbehandlung geht. Dies macht etwa die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Gerritse“ deutlich. Aus der Begründung der Entscheidung geht hervor, dass ein Steuerab-

80 Hahn, DStZ 2005, 433 (438 f.).
81 Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 418; Kofler, ÖSiZ 2007, 79 (85 f.).
83 EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse.
zugsverfahren mit abgeltender Wirkung gegen das Unionsrecht verstößt, wenn die Bruttoeinkünfte, und nicht die Nettoeinkünfte, die Bemessungsgrundlage darstellen. Die Tatsache, dass die Besteuerung der Bruttoeinkünfte mit einem geringen Steuersatz in Höhe von 25% verbunden war, hatte für den Gerichtshof keine Bedeutung. Vielmehr prüfte das Gericht in der genannten Entscheidung isoliert weiter, ob der Pauschalsteuersatz in Höhe von 25% seinerseits mit dem Unionsrecht vereinbar sei. Dabei stellte es der tariflichen Steuerbelastung in Bezug auf die Nettoeinkünfte diejenige gegenüber, die sich ergibt, wenn auf die Nettoeinkünfte der Pauschalsteuersteuersatz angewendet wird\textsuperscript{84}. Der EuGH berücksichtigte also nicht, dass sich der Steuersatz auf Bruttoeinkünfte bezog. In diesem Fall hätte er nämlich im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung die Steuerbelastung ermitteln müssen, die besteht, wenn auf die Bruttoeinkünfte der Pauschalsteuersatz angewendet wird\textsuperscript{85}.

\textbf{(bb) Stellungnahme}

Für die Rechtsprechung des EuGH spricht, dass ein möglicher Verstoß gegen die Grundfreiheiten wesentlich einfacher geprüft werden kann. Würde man bei der Prüfung der Ungleichbehandlung Vorteile berücksichtigen, die sich aus anderen Vorschriften ergeben, so würde sich die Frage stellen, welche Vorteile in den Vergleich einzubeziehen sind. Die Vergangenheit hat gezeigt, dass die Mitgliedstaaten sehr erfinderisch sind, wenn es darum geht, etwaige Verstöße gegen das Unionsrecht zu rechtfertigen. So wurde bereits der Versuch unternommen, eine steuerliche Schlechterstellung dadurch zu rechtfertigen, dass diesem Nachteil Vorteile auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts gegenüberstehen\textsuperscript{86}.

Im Übrigen ist aus der Rechtsprechung des EuGH auch ersichtlich, dass systematische Zusammenhänge nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben. So kann eine Ungleichbehandlung erlaubt sein, wenn eine andere Rege-

\textsuperscript{84} EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 40 – Gerritse.
\textsuperscript{85} Kofler, ÖStZ 2007, 79 (86).
\textsuperscript{86} EuGH, Urteil v. 27.06.1996 – C-107/94, Slg. 1996, I-3089, Rdnr. 51– Asscher.

(c) Versteckte Ungleichbehandlung

(aa) Einordnung

In der Literatur wird vielfach davon gesprochen, eine Diskriminierung liege dann vor, wenn gegen das Gebot der Inländergleichbehandlung verstoßen werde. Eine Diskriminierung liegt nach dieser Ansicht (nur) dann vor, wenn eine belastende Vorschrift nicht für die eigenen Staatsangehörigen gilt oder eine begünstigende Regelung nur auf Inländer anwendbar ist. Sind von einem nationalen Gesetz In- und Ausländer gleichermaßen betroffen, so kann nach dieser Ansicht keine Diskriminierung vorliegen, sondern allenfalls eine Beschränkung.

Eine Diskriminierung von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern besteht nach dem Gesagten also nur dann, wenn begünstigende Regeln im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht angewendet werden können oder nachteilige Vorschriften nur für beschränkt Steuerpflichtige gelten.


(bb) Stellungnahme

Eine Diskriminierung sollte nicht nur dann angenommen werden, wenn beschränkt Steuerpflichtige anders behandelt werden als unbeschränkt Steuerpflichtige.

Vielmehr sollte auch dann von einer Diskriminierung ausgegangen werden, wenn ein Gesetz für alle Personen gleichermaßen gilt, der grenzüberschreitende Sachverhalt aber schlechter gestellt ist als der rein innerstaatliche Fall. Man kann hier von einer versteckten Ungleichbehandlung sprechen.

Die Problematik soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden: Gemäß § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG wird der Entnahme der Fall gleichgestellt, in dem Wirtschaftsgüter, die bisher zum Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte gehörten, nunmehr einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden und die Bundesrepublik Deutschland aufgrund des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens ihr Besteuerungsrecht bezüglich einer später erfolgenden Veräußerung des Wirtschaftsguts verliert. Dies führt dazu, dass sich der Gewinn des Gewerbetreibenden erhöht (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG). Diese Rechtslage besteht für alle Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig sind. Sie gilt also sowohl für beschränkt als auch für unbeschränkt Steuerpflichtige. Dennoch liegt hier eine (versteckte) Ungleichbehandlung vor. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG greift schließlich nur bei Sachverhalten ein, die einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen. Bei einem reinen Inlandssachverhalt hat die Vorschrift keine Bedeutung. Der Steuerpflichtige kann ein Wirtschaftsgut einer anderen inländischen Betriebsstätte zuordnen, ohne dass sich hieraus negative steuerliche Folgen ergeben.

Für die Einordnung derartiger Fälle unter das Diskriminierungsverbot spricht, dass die Ungleichbehandlung anhand des nationalen Rechts er-
mittelt werden kann. Unter das Beschränkungsverbot fallen damit nur solche Sachverhalte, bei denen die Beeinträchtigung des Binnenmarktes nicht dadurch behoben werden kann, dass ein Mitgliedstaat seine Gesetze ändert. Vielmehr ist hier eine Gesetzesharmonisierung erforderlich.

(cc) Ergebnis

Eine Diskriminierung liegt vor, wenn eine Regelung für grenzüberschreitende Sachverhalte negative Folgen vorsieht. Die Diskriminierung kann dabei leicht ersichtlich sein, weil eine Regelung nicht, bzw. nur für beschränkt Steuerpflichtige gilt. Sie kann aber auch weniger offensichtlich sein, weil sie sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Steuerpflichtige gilt. Hier kann eine Diskriminierung vorliegen, wenn die Regelung nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar ist. Es handelt sich also um Sonderregelungen, die nicht Teil der allgemeinen Steuervorschriften sind.

Der EuGH spricht hingegen mittlerweile ganz allgemein von einer Beschränkung, wenn die Ausübung einer Grundfreiheit in irgendeiner Weise behindert wird. Der Begriff wird also auch benutzt wenn eine Ungleichbehandlung vorliegt. Es handelt sich damit nach Ansicht des EuGH um einen Oberbegriff für sämtliche Maßnahmen, die die Grundfreiheiten beeinträchtigen.

Im Rahmen der weiteren Untersuchungen spielen die versteckten Ungleichbehandlungen nur insofern eine Rolle, als sie einen besonderen Bezug zur beschränkten Einkommensteuerpflicht aufweisen.

---

(d) Ungleichbehandlung aufgrund unklarer Rechtslage

(aa) Problematik

Eine Ungleichbehandlung liegt zweifellos vor, wenn sie eingetreten ist. Fraglich ist, ob auch im Falle einer drohenden Ungleichbehandlung, aufgrund einer unklaren Gesetzeslage, eine Diskriminierung anzunehmen ist. Die Problematik soll durch einen Fall illustriert werden, der der Rechtssache „Schumacker“ zugrunde lag\(^{94}\).

Unbeschränkt Steuerpflichtige werden nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert. Vor Einführung von § 1 Abs. 3 EStG ergab sich ein solcher Anspruch für beschränkt Steuerpflichtige, die im Inland ihre gesamten Einkünfte erzielten, zumindest nicht aus dem EStG. Möglicherweise ergab sich ein solcher Anspruch aber aus § 163 AO\(^{95}\).

Der Rechtsprechung des EuGH ist zu entnehmen, dass eine Ungleichbehandlung jedenfalls dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Gleichbehandlung hat, sondern lediglich eine Billigkeitsentscheidung beantragen kann\(^{96}\). Es stellt sich aber die Frage, ob eine Ungleichbehandlung auch dann vorliegen würde, wenn der beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 163 AO verlangen könnte, dass seine persönliche Lage und sein Familienstand bei der Veranlagung berücksichtigt werden.

(bb) Stellungnahme

Selbst wenn beschränkt Steuerpflichtige bereits vor Einführung von § 1 Abs. 3 EStG einen Anspruch auf Berücksichtigung ihrer persönlichen Verhältnisse, aufgrund von § 163 AO, gehabt hätten, so hätte dies meines Erachtens nichts an dem Vorliegen einer Ungleichbehandlung geändert. Die Vorschrift enthält nämlich einen auslegungsbedürftigen Rechtsbegriff („unbillig“)\(^{97}\), aufgrund dessen die Gefahr besteht, dass die Finanzverwal-

\(^{96}\) EuGH, Urteil v. 08.05.1990 – C-175/88, Slg. 1990, I-1779, Rdnr. 18 – Biehl; Benz, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht der EG-Freizügigkeit, 1996, S. 49.
tung nicht in jedem Fall einen Anspruch auf Besteuerung wie ein unbe-
schränkt Steuerpflichtiger bejaht. Diese Unsicherheit bewirkt bereits eine
Beeinträchtigung des Binnenmarktes und ist daher als ein Eingriff in die
einschlägige Grundfreiheit anzusehen⁹⁸.

Nichts anderes sollte gelten, wenn eine Vorschrift zwar so eindeutig for-
muliiert ist, dass die fehlerfreie Rechtsanwendung gewährleistet ist, die
Regelung aber nur schwer aufzufinden ist. Letzteres ist insbesondere der
Fall, wenn sich die Vorschrift in einem anderen Gesetz befindet. Hier be-
steht die Gefahr, dass nicht im Inland ansässige Personen von einer Tä-
igkeit in der Bundessrepublik absehen, weil sie, aufgrund der im EStG
enthaltenen Vorschriften, davon ausgehen (müssen), dass sie rechtlich
benachteiligt werden.

(e) Herstellung einer gleich hohen Steuerbelastung

Will eine Vorschrift sicherstellen, dass die Einkünfte, die im Inland erzielt
werden, immer gleich hoch besteuert werden, so scheint eine Ungleichbe-
handlung nicht möglich zu sein. Diese Annahme ist jedoch, wie das folgende Beispiel zeigt, nicht immer
zutreffend⁹⁹. Schüttete im Jahr 2012 eine inländische Kapitalgesellschaft
an eine andere inländische Kapitalgesellschaft den Gewinn aus und leitet
Letztere den Gewinn durch die Zahlung einer Dividende an einen, in der
Bundesrepublik ansässigen, Aktionär weiter, so wird der Gewinn der Kapi-
タルgesellschaft im Inland mit Körperschaftsteuer in Höhe von 15% be-
lastet¹⁰⁰. Die Gewinnausschüttung an die andere inländische Kapitalge-
sellshaft wird außerdem mit Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% belastet (§ 43
Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 1 S. 3, § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG 2012). Da die

¹⁰⁰ Auf die Gewerbesteuer und den Solidaritätszuschlag wird hier nicht näher eingegangen.
Dividendenzahlung aber gemäß § 8b Abs. 1 S. 1 KStG 2012 steuerfrei ist, wird die Belastung mit Kapitalertragsteuer dadurch rückgängig gemacht, dass die Kapitalertragsteuer im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung in voller Höhe auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet wird. Außerdem werden bei der Bemessung der Körperschaftsteuer die Dividendeneinkünfte nicht berücksichtigt (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Reicht die Kapitalgesellschaft die Gewinnausschüttung an Aktionäre, die im Inland ansässig sind, weiter, so wird erneut Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% erhoben (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG 2012). Mit dem Steuerabzug ist die Einkommensteuer abgegolten, sofern der Steuerpflichtige die Einkünfte im Privatvermögen hält (vgl. § 43 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG 2012).

Im Ergebnis sind die Einkünfte damit nicht nur mit Körperschaftsteuer belastet, sondern auch mit Einkommensteuer i.H.v. 25%.

Ist nun die Kapitalgesellschaft, die die Gewinnausschüttung erhält, im Ausland ansässig, so wird auf die Gewinnausschüttung an die ausländische Kapitalgesellschaft – wie oben erläutert – Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% erhoben. Mit dem Steuerabzug ist die Körperschaftsteuer abgegolten (vgl. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG 2012). Im Ergebnis wird der Gewinn damit mehrmals mit Körperschaftsteuer belastet. Dafür entsteht aber keine inländische Einkommensteuerschuld, wenn die, im Ausland ansässige, Kapitalgesellschaft den Gewinn an eine natürliche Person ausschüttet, die nicht im Inland ansässig ist.

Im Ergebnis ist damit bei beiden Sachverhalten die inländische Steuerbelastung gleich hoch\textsuperscript{101}. Die Fälle unterscheiden sich lediglich darin, dass beim reinen Inlandssachverhalt Körperschaftsteuer sowie Einkommensteuer i.H.v. 15% und 25% anfällt, bei dem Sachverhalt mit Auslandsbezug dagegen Körperschaftsteuer i.H.v. 15% und 25%.

\textsuperscript{101} Vgl. EuGH, Urteil v. 20.10.2011 – C-284/09, DStR 2011, 2038, Rn. 33, 34 – Kommision/Deutschland.
(aa) Ansicht des EuGH

Der EuGH sieht bei der geschilderten Problematik eine Ungleichbehandlung darin, dass die ausländische Kapitalgesellschaft, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft eine Gewinnausschüttung erhält, anders als im Inlandsfall mit Körperschaftsteuer belastet wird.\(^{102}\)

(bb) Eigene Einschätzung

Der Auffassung des EuGH ist zuzustimmen, da die Grundfreiheiten Individualrechte darstellen. Es ist also nicht möglich, die gesamte Steuerbelastung heranzuziehen, wenn nicht alle Steuern von der gleichen Person zu tragen sind.

(f) Wirtschaftliche Belastung durch Ungleichbehandlung

Fraglich ist, welche Bedeutung dem Umstand zukommt, dass sich eine Ungleichbehandlung beim Steuerpflichtigen wirtschaftlich nicht bemerkbar macht. Kommt im Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode zur Anwendung, um eine rechtliche Doppelbesteuerung zu vermindern und ist das Besteuerungsniveau höher als im Quellenstaat, so kann die Situation eintreten, dass der Steuerpflichtige im Tätigkeitsstaat steuerlich benachteiligt wird, sich dies aber auf die Gesamtsteuerlast nicht auswirkt.\(^{103}\)

Beträgt beispielsweise die Einkommensteuer im Ansässigkeitsstaat 50.000 €, wobei 20% auf die Einkünfte im Quellenstaat entfallen, so wirkt sich die benachteiligende Besteuerung des beschränkt Steuerpflichtigen nur dann wirtschaftlich aus, wenn die Einkommensteuer im Quellenstaat über 10.000 € liegt.

\(^{102}\) EuGH, Urteil v. 20.10.2011 – C-284/09, DStR 2011, 2038, Rn. 79 – Kommission/Deutschland.

Für das Abstellen auf die steuerlichen Gesamtbelastung spricht, dass die Grundfreiheiten dazu dienen, das Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten (vgl. Art. 26 Abs. 1 und 2 AEUV). Dieser ist aber nicht beinträchtigt, wenn sich eine Ungleichbehandlung tatsächlich nicht auswirkt\textsuperscript{104}.

Gegen die Gesamtbetrachtung spricht allerdings, dass jeder Mitgliedstaat gewährleisten muss, dass seine Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Anderenfalls würde der Geltungsanspruch des Unionsrechts relativiert. Bereits aus diesem Grund ist die Gesamtbetrachtung abzulehnen\textsuperscript{105}.

Im Übrigen würde sich das Problem ergeben, welchem Staat die Ungleichbehandlung anzulasten wäre, wenn der Ansässigkeitsstaat die Steuerbelastung so stark reduziert, dass die im Quellenstaat zu entrichtende Steuer nicht mehr in voller Höhe angerechnet werden kann. In einer solchen Situation erscheint es nicht gerechtfertigt, dem Ansässigkeitsstaat einen Vorwurf zu machen. Andererseits wird der Quellenstaat auf den Umstand hinweisen, dass sich die dortige Rechtslage nicht geändert hat. Es erscheint daher auch nicht ohne weiteres möglich, dem Quellenstaat eine Rechtsverletzung anzulasten.

(g) Ergebnis

Ob eine Diskriminierung vorliegt, wird anhand des Rechts eines Mitgliedstaats ermittelt\textsuperscript{106}, und zwar durch einen Vergleich. Verglichen wird der Sachverhalt, der einen grenzüberschreitenden Bezug aufweist, mit dem Sachverhalt, bei dem dieser Bezug fehlt.


\textsuperscript{106} Birk, in: Lehner, Moris (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, S. 63 (65).
Führt eine Regelung – isoliert betrachtet – zu einer unterschiedlichen Behandlung dieser beiden Fälle, so liegt eine Ungleichenbehandlung vor, unabhängig davon, wie gravierend sie ist.

Da bei beschränkter Steuerpflicht stets der grenzüberschreitende Bezug vorhanden ist, ist ihre Lage mit derjenigen der unbeschränkt Steuerpflichtigen zu vergleichen. Die Diskriminierung kann offensichtlich sein. Dies ist der Fall, wenn eine Vorschrift nur für beschränkt Steuerpflichtige gilt und diese benachteiligt. Die Diskriminierung kann sich aber auch daraus ergeben, dass eine Vorschrift zwar sowohl auf unbeschränkt als auch auf beschränkt Steuerpflichtige anwendbar ist, die Regelung aber nur grenzüberschreitende Situationen regelt und diese im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten nachteilig behandelt (z.B. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG).

cc. Die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote (Gleichbehandlungsverbot)

(1.) Allgemeines

Wie bereits erwähnt, kann der Gebrauch von einer Grundfreiheit auch dadurch behindert werden, dass der Mitgliedstaat, in dem eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird (Bestimmungsland), hierfür andere Voraussetzungen festlegt, als diejenigen, die in dem Mitgliedstaat gelten, aus dem eine Ware oder Dienstleistung stammt (Herkunftsland). Könnte beispielsweise ein Produkt aus einem anderen Mitgliedstaat im Inland nicht verkauft werden, weil das nationale Recht strengere Anforderungen an die Qualität der Ware stellt als es das Recht des Herkunftslands vorsieht, so würde der grenzüberschreitende Warenhandel behindert. Das Funktionieren des BinnenMARKTs wäre somit nicht mehr gewährleistet. Die einzige mögliche Lösung besteht in diesem Fall darin, die Vorschriften des


Mitgliedstaats nicht anzuwenden, in den die Ware exportiert wird (sog. Bestimmungsland).

Das Problem der Behinderung des Grundfreiheitsgebrauchs durch un terschiedslos geltende, nationale Regelungen entsteht dadurch, dass die Mitgliedstaaten, bei der Gesetzgebung, der Rechtslage in anderen Mit gliedstaaten keine Bedeutung beismessen. Sie berücksichtigen nicht, dass ein anderer Mitgliedstaat Sachverhalte, die von den Grundfreiheiten geschützt werden, bereits geregelt hat. Die Gleichbehandlung des grenz überschreitenden Sachverhalts und des Sachverhalts, der keinen grenz überschreitenden Bezug aufweist, erscheint insofern als nicht gerechtfer tigt. Man kann daher davon sprechen, dass beide Sachverhalte ungleich behandelt werden müssen, weil dies aufgrund der Unterschiede erforder lich ist. Es besteht also ein Gleichbehandlungsverbot.

Es ist auch möglich die Ursache der Behinderung einer Grundfreiheit darin zu sehen, dass die Mitgliedstaaten Gesetze erlassen, die unverhältnismä ßig sind. Regelt ein Gesetz beispielsweise einen Sachverhalt strenger als dies das Gesetz eines anderen Mitgliedstaats vorsieht, und hat sich die dortige Regelung als gleich wirksam erwiesen, so stellt sich in der Tat die Frage nach der Rechtfertigung der nationalen Vorschrift. Eine solche Sichtweise greift erheblich in die Gesetzgebungshoheit der Mitgliedstaaten ein. Schließlich wirkt sich dieser Ansatz auch auf die Ver hältnismäßigspruchung aus, wenn es um die Frage geht, ob ein Gesetz gegen nationales Verfassungsrecht verstößt.

(2.) Die Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht

Ob die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote im Einkommensteuer recht von Bedeutung sind, ist bislang ungeklärt

Fest steht jedenfalls, dass eine höhere Besteuerung einer Erwerbstätigkeit im Quellenstaat als im Ansässigkeitsstaat keinen Verstoß gegen die einschlägige Grundfreiheit bewirkt. Die gleich hohe Besteuerung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen im Bestimmungsland führt nämlich nicht zu einer Abschottung des nationalen Marktes.
Zwar verliert der Steuerpflichtige so den Vorteil der günstigeren Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, die Grundfreiheiten schützen nach ihrer Funktion aber nur vor Benachteiligung und nicht vor dem Verlust von Vorteilen.

Eine Bedeutung kann den Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote jedenfalls im Verfahrensrecht zukommen. Schließlich kann der Fall vorliegen, dass sich die Regelungen der Mitgliedstaaten überschneiden, so dass sich die Frage der Verhältnismäßigkeit stellt: Muss beispielsweise der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat seine beruflich veranlassten Verluste nachweisen, so stellt sich die Frage, warum gleiches im Quellenstaat noch einmal erfolgen muss.

Für die Frage, ob eine rechtliche Doppelbesteuerung gegen die Grundfreiheiten verstoßen kann, spielen die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote ebenfalls eine Rolle. Die Besteuerung durch die Mitgliedstaaten sorgt für eine Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen, wenn man auf die Besteuerung durch den einzelnen Mitgliedstaat abstellt. Betrachtet man hingegen die Gesamtsteuerlast, so wird ersichtlich, dass hiervon nur Personen betroffen sind, die grenzüberschreitend tätig sind.

**dd. Ergebnis**

Die vorstehenden Überlegungen haben gezeigt, dass alle Grundfreiheiten – mit Ausnahme der Warenverkehrsfrisheit – sowohl in ihrer Funktion als

---

Diskriminierungs- als auch als Beschränkungsverbote, Bedeutung für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen haben.

Welche Bedeutung die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote für das Einkommensteuerrecht haben, hängt insbesondere davon ab, ob man Regelungen, die für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen gelten, die grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung aber im Vergleich zur rein innerstaatlichen Wirtschaftstätigkeit benachteiligen, als einen Fall der Diskriminierung ansieht oder aber von einer Beschränkung ausgeht.

e. Rechtfertigung des Eingriffs

Nicht jeder Eingriff in eine Grundfreiheit stellt auch einen Verstoß gegen das Unionsrecht dar. Vielmehr liegt ein solcher Verstoß nicht vor, wenn ein Rechtfertigungsgrund eingreift\(^\text{112}\) und sich der Eingriff als verhältnismäßig darstellt.

Neben den geschriebenen Rechtfertigungsgründen, d.h. solchen die im AEUV schriftlich niedergelegt sind (z.B. Art. 52 Abs. 1 AEUV), existieren auch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe\(^\text{113}\).

aa. Geschriebene Rechtfertigungsgründe

Die geschriebenen Rechtfertigungsgründe spielen in den Entscheidungen des EuGH, die die direkten Steuern betreffen, eine zu vernachlässigende Rolle\(^\text{114}\).

---

\(^{112}\) Reimer, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (60).


\(^{114}\) Cordewener/Dahlberg/Pistone u.a. ET 2004, 218 (218); Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 77.
Dies hängt unter anderem damit zusammen, dass sich die geschriebenen Rechtfertigungsgründe – anders als die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe – nicht auf sämtliche Grundfreiheiten anwenden lassen. Dies ergibt sich aus ihrer systematischen Stellung innerhalb des AEUV.

Vor allem aber gibt es kaum geschriebene Rechtfertigungsgründe, die sich auf das Steuerrecht beziehen. Allein Art. 65 Abs. 1 lit. a und b AEUV enthalten Bestimmungen, die den gesetzgeberischen Spielraum der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Steuerrechts betreffen. Sie werden aber – wie alle geschriebenen Rechtfertigungsgründe – vom EuGH eng ausgelegt. Außerdem wird ihre Bedeutung durch Art. 65 Abs. 3 AEUV relativiert.

bb. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe

Während die geschriebenen Rechtfertigungsgründe auf dem Gebiet des Steuerrechts eine geringfügige Rolle spielen, sind die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe von erheblicher Bedeutung. Sie erlauben Eingriffe aufgrund zwingender Erfordernisse des Allgemeinwohls. Der Eingriff ist allerdings nur dann zulässig, wenn er verhältnismäßig ist.

Der EuGH hat sich in einer Vielzahl von Entscheidungen mit der Frage beschäftigt, welche Rechtfertigungsgründe anzuerkennen sind. Sofern sie für die Ausgestaltung der beschränkten Einkommensteuerpflicht von Bedeutung sind, wird im weiteren Verlauf der Untersuchungen auf sie eingegangen.

---

118 Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 139.
cc. Nachweis für das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes

Der EuGH verlangt von den Mitgliedstaaten, dass sie den Nachweis dafür erbringen, dass die fragliche Regelung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Gelingt ihnen dieser Nachweis nicht, so nimmt der EuGH einen Verstoß gegen das Unionsrecht an\textsuperscript{120}.

Dem Standpunkt des EuGH ist zuzustimmen, da die Grundfreiheiten so besser vor einschränkenden Maßnahmen durch die Mitgliedstaaten geschützt sind und so die größtmögliche Wirksamkeit entfalten.

dd. Verhältnismäßigkeit des Eingriffs

Greift ein Rechtfertigungsgrund ein, so liegt ein Verstoß gegen eine Grundfreiheit nur dann nicht vor, wenn der Eingriff verhältnismäßig ist\textsuperscript{121}.

Ein Eingriff stellt sich als verhältnismäßig dar, wenn er geeignet, erforderlich und angemessen ist\textsuperscript{122}. Zwar prüft der EuGH nicht immer alle drei Voraussetzungen\textsuperscript{123}, dies hängt aber damit zusammen, dass sich der Gerichtshof grundsätzlich nur mit denjenigen Argumenten auseinandersetzt, die von den Parteien vorgetragen werden\textsuperscript{124}.

(a) Erforderlichkeit

Dem nationalen Gesetzgeber steht nach Ansicht des EuGH keine Einschätzungs- bzw. Beurteilungsprärogative hinsichtlich der Frage zu, ob

\textsuperscript{120} EuGH, Urteil v. 23.02.2006 – C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Rdnr. 46 – Keller Holding GmbH.
\textsuperscript{123} Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 176.
eine Maßnahme erforderlich ist\textsuperscript{125}. Dieser Auffassung ist zuzustimmen, da anderenfalls die Gefahr besteht, dass die Mitgliedstaaten die Grundfreiheiten über Gebühr einschränken. Das Funktionieren des Binnenmarktes wird nämlich umso stärker gefährdet, je größer der Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten bei der Einschränkung der Grundfreiheiten ist.

Ob eine Maßnahme erforderlich ist, prüft der EuGH insbesondere anhand eines Vergleichs der nationalen Rechtsvorschriften\textsuperscript{126}. Findet er eine Regelung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, die genauso effektiv aber weniger belastend ist, so verneint er die Erforderlichkeit der Maßnahme.

Außerdem berücksichtigt der EuGH, im Rahmen der Erforderlichkeitsprüfung, ob der Mitgliedstaat selbst die Regelung für unerlässlich hält. Dies ist nicht der Fall, wenn der Mitgliedstaat den Eingriff in eine Grundfreiheit in einer Situation für notwendig erachtet, bei einem vergleichbaren Sachverhalt aber von einem Eingriff in die Grundfreiheit absieht\textsuperscript{127}. In diesem Zusammenhang wird in der Literatur teilweise vom „Anerkennungsprinzip“ gesprochen\textsuperscript{128}.

Im Rahmen der Prüfung der Erforderlichkeit berücksichtigt der EuGH auch, dass bei einer grenzüberschreitenden, wirtschaftliche Betätigung regelmäßig sowohl die Rechtsvorschriften des Bestimmungs- als auch des Herkunftslandes einschlägig sind. Ist ein Steuerpflichtiger beispielsweise in seinem Ansässigkeitsstaat zur Buchführung verpflichtet, so stellt sich die Frage, ob eine zusätzliche Buchführung im Quellenstaat erforderlich ist\textsuperscript{129}.

\textsuperscript{125} Hey, FR 2008, 1033 (1037).
\textsuperscript{126} Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 84; Reimer, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (68).
\textsuperscript{129} Siehe Reimer, FR 2007, 217 (219).
(b) Angemessenheit

Bejaht der EuGH die Erforderlichkeit einer Maßnahme, so verneint er die Angemessenheit der Regelung nur in Ausnahmefällen. Hier räumt der EuGH den Mitgliedstaaten einen weiten Gestaltungsspielraum ein. Es geht insoweit wohl nur darum, die Maßnahme des Mitgliedstaates auf ihre Vertretbarkeit hin zu untersuchen.

ee. Ergebnis

Eingriffe in die Grundfreiheiten können auch dann gerechtfertigt sein, wenn kein geschriebener Rechtfertigungsgrund eingreift. Ist ein vom EuGH anerkannter Rechtfertigungsgrund einschlägig, so ist die Maßnahme des Mitgliedstaates nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar, wenn sie verhältnismäßig ist.

f. Vergleich der Grundfreiheiten mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

Die Formulierung des EuGH, wonach ein Verstoß gegen eine Grundfreiheit vorliegt, wenn „unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden“ oder wenn „ dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird“, erinnert an die Formulierung, welche das BVerfG verwendet, um zu prüfen, ob eine gesetzliche Regelung gegen den Gleichbehandlungssgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Danach darf ein Gesetz „ weder wesentlich Gleiches willkürlich ungleich, noch wesentlich Ungleiches willkürlich gleich behandeln“.

---

133 BVerfG, Urteil v. 16.03.1955 – 2 BvK 1/54, BVerfGE 4, 144 (155).
Es stellt sich daher die Frage, ob nicht der Gleichheitssatz die Rechtsposition der beschränkt Steuerpflichtigen in vergleichbarer Weise schützt wie die Grundfreiheiten.

**aa. Der Gleichheitssatz und die beschränkte Einkommensteuerpflicht**

Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten\(^{134}\).

Um beurteilen zu können, ob zwischen den Vergleichsgruppen wesentliche Unterschiede bestehen, muss ein Vergleichsmaßstab gefunden werden\(^{135}\). Dieser lässt sich Art. 3 Abs. 1 GG selbst nicht entnehmen\(^{136}\). Das BVerfG behilft sich damit, dass es den einzelnen Teilrechtsgebieten Prinzipien bzw. Leitideen entnimmt, die es als Konkretisierung des Gleichheitsgebots versteht\(^{137}\).

Im Einkommensteuerrecht ist als grundlegendes Prinzip die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anerkannt\(^{138}\). Dieses Prinzip besagt, dass nur das disponible Einkommen der Einkommensteuer unterliegt. Disponibel ist der Teil des Einkommens, der nach Abzug der Aufwendungen verbleibt, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen


kann\textsuperscript{139}. Zwangsläufige Aufwendungen sind zum einen solche, die mit den erzielten steuerpflichtigen Einnahmen im Zusammenhang stehen. Sie werden, je nachdem ob Überschuss- (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) oder Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) vorliegen, als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG) bzw. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) bezeichnet. Zu den Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann, gehören aber auch private Aufwendungen, wie etwa die Beiträge zur Krankenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a EStG).

Weicht der Gesetzgeber vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ab, so muss er hierfür einen sachlich einleuchtenden Grund haben. Da auch die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen auf dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aufbaut\textsuperscript{140}, müssen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige dem Grunde nach gleich besteuert werden. Wird von diesem Grundsatz abgewichen, so bedarf es einer Rechtfertigung. Beispielsweise wird die Durchbrechung des subjektiven Nettoprinzips bei beschränkt Steuerpflichtigen damit begründet, dass der Ansässigkeitsstaat die privaten Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt\textsuperscript{141}.

**bb. Unterschiede zu den Grundfreiheiten**

**(1.) Vorliegen einer Ungleichbehandlung**

Ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, wird bei Art. 3 Abs. 1 GG anhand eines Vergleichs von Personengruppen ermittelt\textsuperscript{142}. Dagegen ist bei den Grundfreiheiten anhand eines Vergleichspaares zu prüfen, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt. Der Unterschied rührt daher, dass es sich bei den Grundfreiheiten um Individualrechte handelt.

Die Konsequenzen, die sich hieraus ergeben, sind weitreichend: Art. 3 Abs. 1 GG verlangt nur, dass im Regelfall eine Gleichbehandlung erfolgt.

\textsuperscript{139} Siehe hierzu Jakob, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 11.
\textsuperscript{140} Hey, in: Gassner/Lang/Lechner u.a. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 15 (31).
\textsuperscript{141} BVerfG, Beschluss v. 12.10.1976 1 – BvR 2328/73; BVerfGE 43, 1 (9).
\textsuperscript{142} Boysen, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz, Band 1, 6. Auflage, 2012, Art. 3, Rn. 16.

(2.) Der Prüfungsrahmen

Zu beachten ist auch, dass der Prüfungsrahmen unterschiedlich ist. Während eine Ungleichbehandlung bei Art. 3 Abs. 1 GG nicht angenommen wird, wenn nachteilige Regelungen durch positiv wirkende Regelungen kompensiert werden, wird ein solcher Ausgleich nicht berücksichtigt, wenn es um die Frage geht, ob in eine Grundfreiheit eingegriffen wird. Hier werden andere Vorschriften nur im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung berücksichtigt, sofern zwischen mehreren Regelungen ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang besteht (sog. Kohärenz).

145 EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 18, 20, 54 – Gerritse.
146 Siehe BVerfG, Beschluss v. 12.10.1976 1 – BvR 2328/73; BVerfGE 43, 1 (10 f.).
(3.) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Erhebliche Unterschiede bestehen vor allem aber bei der Frage, ob die Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. So liegt bereits dann kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor, wenn sich ein sachlich vernünftiger Grund für eine Ungleichbehandlung finden lässt. So stellt beispielsweise die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Quellenstaat keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar, weil diese Umstände ausschließlich und hinreichend in ihrem Wohnsitzstaat berücksichtigt werden\textsuperscript{148}.

Ganz anders liegen die Dinge, wenn es um die Rechtfertigung eines Eingriffs in eine Grundfreiheit geht. Der EuGH betont insoweit, dass die Mitgliedstaaten ihre gesetzgeberischen Befugnisse, unter Wahrung des Unionsrechts, ausüben müssen\textsuperscript{149}. Gesetzliche Differenzierungen sind daher den Mitgliedstaaten nur dann erlaubt, wenn sie zu keinem Verstoß gegen die Grundfreiheiten führen\textsuperscript{150}. Gefährdet also eine Ungleichbehandlung das Funktionieren des Binnenmarktes, so ist dies grundsätzlich nicht erlaubt. Nur in den Fällen, in denen der EuGH einen Rechtfertigungsgrund anerkennt, liegt kein Verstoß gegen eine Grundfreiheit vor.

cc. Gemeinsamkeiten

Ob Art. 3 Abs. 1 GG ein Gleichbehandlungsverbot enthält, ist umstritten\textsuperscript{151}. Eine ähnliche Problematik besteht bei den Grundfreiheiten, da das Beschränkungsverbot als Gleichbehandlungsverbot angesehen werden kann; dessen Umfang und Bedeutung sind ebenfalls nicht vollständig geklärt\textsuperscript{152}.

\textsuperscript{151} Boysen, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz, Band 1, 6. Auflage, 2012, Art. 3, Rn. 64.
\textsuperscript{152} Siehe hierzu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 843 f.
Die Frage nach dem Gleichbehandlungsverbot stellt sich beispielsweise, wenn es darum geht, ob die Mitgliedstaaten verpflichtet sind die Doppelbesteuerung zu verhindern. Schließlich wirkt es sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus, wenn Steuerpflichtige im Ausland bereits Einkommensteuer bezahlt haben. Wer diese Steuerpflichtige so behandelt wie diejenigen, die eine derartige Steuerbelastung nicht zu tragen haben, behandelt beide Gruppen gleich, obwohl sich die Situation der Vergleichsgruppen unterscheidet.

### dd. Ergebnis


Andererseits haben die Grundfreiheiten im Vergleich zum Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) einen viel engeren Anwendungsbereich. Sie sind nur anwendbar, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt. Diese Voraussetzung gilt für Art. 3 Abs. 1 GG nicht.
Schließlich bleibt festzuhalten, dass die Grundfreiheiten nur vor Benachteiligungen schützen. Sie verboten keine Bevorzugung derjenigen, die durch die Grundfreiheiten geschützt werden\textsuperscript{153}.

3. Der Einfluss des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 UAbs. 1 AEUV)

a. Allgemeines

aa. Schutzbereich

Unbeschadet besonderer Bestimmungen der Verträge ist in ihrem Anwendungs bereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten (Art. 18 UAbs. 1 AEUV). Verboten sind sowohl „offene“ als auch „versteckte“ Diskriminierungen\textsuperscript{154}.

Eine offene Diskriminierung liegt vor, wenn eine Regelung ausdrücklich an das Tatbestandsmerkmal „Staatsangehörigkeit“ differenzierend anknüpft. Dagegen ist die Diskriminierung versteckt, wenn eine Vorschrift durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale die gleiche Differenzierung bewirkt.

Die Vorschrift des Art. 18 UAbs. 1 AEUV ist im Zusammenhang mit Art. 20 AEUV zu sehen, der die Unionsbürgerschaft regelt. Gemäß Art. 20 Abs. 2 S. 1 AEUV haben alle Unionsbürger die in den Verträgen vorgesehenen Rechte und Pflichten. Hierzu gehört gemäß Art. 20 Abs. 2 S. 2 lit. a AEUV die Möglichkeit, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten aufzuhalten. Maßnahmen der Mitgliedstaaten, die die Ausübung dieses Rechts beeinträchtigen, sind grundsätzlich verboten\textsuperscript{155}.

\textsuperscript{153} Hidien, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: August 201), § 49, A 948.
\textsuperscript{154} Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2005, § 14, Rn 1.
Das allgemeine Diskriminierungsverbot greift allerdings nur dann ein, wenn kein spezielleres Differenzierungsverbot einschlägig ist\textsuperscript{156}. Ist also der Schutzbereich einer Grundfreiheit eröffnet, so tritt das allgemeine Diskriminierungsverbot zurück.

Von Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 2 AEUV wird nicht nur derjenige geschützt, der sich in einem anderen Mitgliedstaat aufhält. Geschützt wird nach Ansicht des EuGH auch der geschiedene Ehepartner, der in seinem Ansässigkeitsstaat bleibt\textsuperscript{157}. Diese Auffassung des EuGH ist verständlich, bedenkt man, dass nachteilige Folgen, die den (geschiedenen) Ehepartner betreffen, auch mittelbar den Partner tangieren können. Werden beispielsweise Unterhaltszahlungen an den, in einem anderen Mitgliedstaat wohnenden, geschiedenen Ehegatten steuerlich nicht anerkannt, so wird der Unterhaltsverpflichtete versuchen, den Unterhaltsberechtigten davon abzuhalten, ins Ausland zu ziehen.

\textbf{bb. Rechtfertigung des Eingriffs}

Die Rechte als Unionsbürger werden nicht schrankenlos gewährt. Zum einen wird der Umfang der Rechte durch das Primärrecht sowie das Sekundärrecht bestimmt (vgl. Art. 21 Abs. 2 AEUV a.E.). Zum anderen können Ungleichbehandlungen gerechtfertigt sein. Eingriffe können also auch hier aufgrund des Eingreifens eines Rechtfertigungsgrundes erlaubt sein\textsuperscript{158}.


\textsuperscript{158} Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 355.
b. Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht

Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 2 S. 2 lit. a AEUV verbietet es den Mitgliedstaaten an den Aufenthalt im Inland negative Folgen zu knüpfen.

Die beschränkte Einkommensteuerpflicht besteht nicht aufgrund eines Aufenthalts im Inland. Sie ist eine Folge des Umstands, dass im Inland Einkünfte erzielt werden. Aus diesem Grund hat das allgemeine Diskriminierungsverbot für die Besteuerung der beschränkt einkommensteuerpflichtigen Unionsbürger regelmäßig keine Bedeutung\footnote{159}. Etwas anderes gilt nur dann, wenn eine Vorschrift an den Aufenthaltsort anknüpft. Dies ist etwa bei § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG (i.V.m. § 1 Abs. 3 EStG) der Fall, da die Vorschrift voraussetzt, dass der Ehegatte seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat und folglich in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG)\footnote{160}.

c. Ergebnis

Die Arbeitnehmer-, Dienstleistungs-, Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit stellen sicher, dass die beruflich erzielten Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürger nicht höher besteuert werden als diejenigen der unbeschränkt Steuerpflichtigen. Allerdings gilt dies nicht uneingeschränkt. Sofern der beschränkt einkommensteuerpflichtige Unionsbürger Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 8, 8a EStG erzielt, greift keine Grundfreiheit ein\footnote{161}.

Sind die Grundfreiheiten nicht anwendbar, so kann das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) eingreifen. Letzteres hat im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht allerdings nur dann Bedeutung, wenn eine Steuervorschrift danach differenziert, wo jemand ansässig ist.

\footnote{159}{Anders wohl Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 348.}
\footnote{161}{Siehe hierzu S. 20.}
Dies ist bezüglich der inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 8, 8a EStG nicht der Fall.

4. Die Vorgaben des Beihilferechts

a. Allgemeines

Das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV will Wettbewerbsverfälschungen verhindern, die dadurch drohen, dass bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige staatliche Beihilfen erhalten. Das Verbot greift allerdings nur ein, soweit der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird.

Nach dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist die Vorschrift nur anwendbar, wenn Unternehmen Beihilfen erhalten. Man könnte daher vermuten, dass die Vorschrift nur für juristische Personen und Personengesellschaften, nicht aber für natürliche Personen gilt. Eine solche Annahme ist jedoch unzutreffend, da der Unternehmensbegriff funktional zu verstehen ist: Jede, eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende, Einheit fällt unter den Unternehmensbegriff\textsuperscript{162}. Eine Tätigkeit ist als wirtschaftlich anzusehen, wenn sie dazu dient, auf einem bestimmten Markt Waren oder Dienstleistungen anzubieten\textsuperscript{163}. Da Arbeitnehmer keine Waren und Dienstleistungen auf dem Markt anbieten, können sie nicht Unternehmer im Sinne des AEUV sein\textsuperscript{164}. Ein Unternehmen liegt hingegen vor, wenn eine natürliche Person gewerblich, landwirtschaftlich oder selbständigtätig ist.

\begin{footnotesize}
\begin{enumerate}
\end{enumerate}
\end{footnotesize}
b. Die Bedeutung des Beihilferechts für die beschränkte Steuerpflicht

Es ist allgemein anerkannt, dass auch Steuerentlastungen Beihilfen sind\textsuperscript{165}. Schließlich macht es wirtschaftlich betrachtet keinen Unterschied, ob einem Unternehmen Steuern erstattet werden, oder das Unternehmen eine Steuer von Anfang an nicht zahlen muss. Sofern die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht also Steuererleichterungen vorsehen, können verbotene Beihilferegelungen vorliegen. Dies ist beispielsweise von Bedeutung für das Steuerabzugsverfahren, das grundsätzlich eine abgeltende Wirkung hat (§ 50a Abs. 1 i.V.m. § 50 Abs. 2 S. 1 EStG). Sofern die sich gemäß § 50a Abs. 2 EStG ergebende Steuerbelastung niedriger ist als diejenige, die sich nach den allgemeinen Steuervorschriften ergibt, könnte eine Beihilfe vorliegen.

aa. Selektivität der Begünstigung

Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet allerdings nur solche Regelungen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, also selektiv wirken\textsuperscript{166}.

Steuerliche Vorschriften, die für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen gelten, also Teil eines allgemeinen Steuersystems sind, können daher keine Beihilfen darstellen\textsuperscript{167}. Weicht eine Vorschrift hingegen von den allgemeinen Regeln des Steuerrechts ab, so kann eine selektive Maßnahme vorliegen\textsuperscript{168}.

\textsuperscript{165} Grube, DStZ 2007, 371 (375); Haratsch/Koenig/Pechtstein, Europarecht, 9. Auflage 2014, Rn. 1191; Lang, ÖStZ 2011, 593 (593); von Wallenberg/Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: Oktober 2011), Art. 107 AEUV, Rn. 28.


\textsuperscript{168} Ismer/Karch, ISIR 2014, 130 (132).
Im Einkommensteuerrecht enthalten die Vorschriften, die die beschränkte
Einkommensteuerpflicht normieren, Abweichungen von den allgemeinen
Besteuerungsregeln, was für eine selektive Wirkung spricht. Andererseits
scheint der Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV gegen die Selektivität zu
sprechen, da die Norm nur solche Regelungen verbietet, die bestimmte
Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen. Die beschränkt Steu-
erpflichtigen sind aber keine einheitliche Gruppe. Es kann sich hierbei um
Musiker, Selbständige oder Gewerbetreibende handeln.
Man muss allerdings berücksichtigen, dass alle beschränkt Steuerpflichti-
gen grenzüberschreitend tätig sind. Sie exportieren Ware oder Dienstleis-
tungen in die Bundesrepublik Deutschland. Dieses Merkmal macht diese
Gruppe von den sonstigen Unternehmen abgrenzbar. Schließlich bieten
die anderen Unternehmen ihre Produkte und Dienstleistungen auf dem
Markt an, in dem sie ansässig sind.
Aus dem Gesagten ergibt sich, dass Vorschriften, die nur beschränkt
Steuerpflichtige betreffen, selektive Regelungen darstellen.

bb. Gefahr der Wettbewerbsverfälschung

Damit das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV zur Anwendung käme,
müssten die Vorschriften, die beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu
den unbeschränkt Steuerpflichtigen begünstigen, zu einer Wettbewerbs-
verfälschung führen bzw. müsste die Gefahr einer Wettbewerbsverfäls-
chung drohen. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn die Beihilfe die Stel-
lung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern stärkt\textsuperscript{169}.

Unterliegen Unternehmen mit Sitz im Ausland einer niedrigeren Besteue-
rung, so können sie, im Vergleich zu den in Inland ansässigen Unterneh-
men, eine höhere Gewinnmarge erzielen, wenn sie eine Leistung oder ein
Produkt zum gleichen Preis anbieten. Es ist daher offensichtlich, dass eine

\textsuperscript{169} Frenz, Handbuch Europarecht, Band 3, Beihilfe- und Vergaberecht, 2007, Rn. 698;
unterschiedliche, steuerliche Belastung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen zu einer Wettbewerbsverfälschung führen kann.

cc. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Art. 107 Abs. 1 AEUV setzt zusätzlich voraus, dass durch die Begünstigung der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird. Dieses Kriterium ist dann nicht erfüllt, wenn sich die Wirkung einer Beihilfe auf das Gebiet eines Mitgliedstaates beschränkt\textsuperscript{170}.

Nun könnte man meinen, dass Steuererleichterungen für beschränkt Steuerpflichtige den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht behindern, sondern dieser Handel vielmehr sogar gefördert wird. Schließlich wird die rechtliche Position von Unternehmen gestärkt, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind.

Die Stärkung der genannten Unternehmen führt allerdings dazu, dass es für andere Unternehmen schwieriger wird mit diesen Unternehmen auf ihrem Heimatmarkt zu konkurrieren. Erstgenannte können nämlich die in der Bundesrepublik erzielten Gewinne zur Quersubventionierung ihrer Produkte im Heimatstaat benutzen.

dd. Ergebnis

Sofern die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht die beschränkt steuerpflichtigen Unternehmer im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen bevorzugen, liegt ein Verstoß gegen das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV vor. Eine Ausnahme i.S.v. Art. 107 Abs. 2, 3 AEUV greift nicht ein.

\textsuperscript{170} Von Wallenberg/Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: Oktober 2011), Art. 107 AEUV, Rn. 76.
Allerdings ist fraglich, ob man auch solche Vorschriften am Beihilfeverbot messen kann, die für den beschränkt Steuerpflichtigen nicht in jedem Fall eine Begünstigung bereithalten. So ist das Steuerabzugsverfahren für den beschränkt Steuerpflichtigen vorteilhaft, wenn die hieraus resultierende Steuerbelastung niedriger ist als diejenige, die sich nach den allgemeinen Vorschriften ergibt. Die Steuerbelastung kann aber auch höher sein. Stellt man hier auf den Einzelfall ab, so wird man eher das Vorliegen einer Beihilfe bejahen, als wenn man die Regelung abstrakt betrachtet. Auf diese Problematik wird noch einzugehen sein.


Aus diesem Grund hat die Bagatellgrenze für die Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht mit dem Unionsrecht keine Bedeutung.

5. Wichtige Vorschriften des Sekundärrechts

a. Allgemeines

Als sekundäres Unionsrecht bezeichnet man diejenigen Rechtsakte der Unionsorgane, die aufgrund der Verträge oder aufgrund einer Ermächtigung durch einen anderen Rechtsakt erlassen worden sind\textsuperscript{172}.

Ist sekundäres Unionsrecht anwendbar, so muss das nationale Recht mit diesem vereinbar sein. Auf das Primärrecht ist also nur dann abzustellen, wenn Sekundärrecht nicht anwendbar ist oder keine abschließende Regelung enthält\textsuperscript{173}.

b. Überblick

Sekundäres Unionsrecht auf dem Gebiet der direkten Steuern besteht nur vereinzelt\textsuperscript{174}. Schwerpunktmäßig handelt es sich um Regelungen, die die Körperschaftsteuer betreffen\textsuperscript{175}.


\textsuperscript{174} Hidien, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: August 2011), § 49, A 980 f.; Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (497).

c. Verfahrensvorschriften

aa. Überblick


Die Richtlinie 2010/24/EU schließlich legt u.a. die Regeln fest, nach denen die Mitgliedstaaten einander Amtshilfe zu leisten haben, um in einem Mitgliedstaat die Beiträubung von Steuerforderungen sicherzustellen, die in einem anderen Mitgliedstaat entstanden sind (Art. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 lit. a Richtlinie 2010/24/EU).

bb. Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht

Erfährt das zuständige Finanzamt aufgrund des automatischen Informationsaustauschs von Einkünften, die der beschränkt Steuerpflichtige im Inland erzielt hat, und kann es den Anspruch mit Hilfe der Beiträubungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU) durchsetzen, so stellt sich die Frage, ob das Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a EStG noch erforderlich ist, um die Durchsetzung des Steueranspruchs gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen durchzusetzen. Verneint man die Erforderlichkeit der Maßnahme, so
lässt sich das Steuerabzugsverfahren aufgrund der fehlenden Verhältnis-
mäßigkeit nicht rechtfertigen.

cc. Ergebnis
Die Richtlinien 2011/16/EU und 2010/24/EU haben Bedeutung für das
Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a EStG. Sie stellen dessen Erforder-
lichkeit infrage.

d. Materielle Regelungen
Materielle Regelungen, die die beschränkte Steuerpflicht betreffen, enthal-
ten die Verordnung 492/2011/EU über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer
innerhalb der Europäischen Union\textsuperscript{176} sowie die Verordnung 883/2004/EG
zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit\textsuperscript{177}.

aa. Verordnung 492/2011/EU über die Freizügigkeit der Arbeitneh-
mer innerhalb der Europäischen Union
Gemäß Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU hat ein Arbeitnehmer, der Staats-
angehöriger eines Mitgliedstaates ist, im Hoheitsgebiet eines anderen Mit-
gliedstaates Anspruch auf die gleichen sozialen und steuerlichen Vergüns-
tigungen wie die inländischen Arbeitnehmer\textsuperscript{178}.

Nach Erwähnungsgrund 6 der VO 492/2011/EU erstreckt sich die Gleich-
behandlung insbesondere auf alles, was mit der eigentlichen Ausübung
einer Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis im Zusammenhang steht.

\textsuperscript{176} Die VO 492/2011/EU hebt die Verordnung 1612/68/EWG auf, Art. 41 VO
492/2011/EU.
\textsuperscript{177} Die VO 883/2004/EG hebt die VO 1408/71/EWG auf, vgl. Erwägungsgrund 44 VO
883/2004/EG. Die VO 987/2009/EG enthält die Modalitäten zur Durchführung der Ver-
ordnung 883/2004/EG.
\textsuperscript{178} Steinmeyer, in: Fuchs (Hrsg.), Europäisches Sozialrecht, 6. Auflage, 2013, VO
Knüpfen also Gesetze an die Arbeitnehmereigenschaft an, so dürfen sie keine Unterscheidungen treffen, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer einschränken\(^{179}\).

**bb. Verordnung 883/2004/EG zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit**


Die Verordnung hat damit Bedeutung für die Frage, ob die Bundesrepublik Deutschland fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen den sich aus § 62 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG ergebenden Anspruch auf Kindergeld gemäß § 65 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 EStG verweigern darf.


**cc. Ergebnis**

Nur wenige Vorschriften des Sekundärrechts wirken sich auf die materiellen Vorschriften der beschränkten Einkommensteuerpflicht aus. Zu nen-


\(^{180}\) Erwägungsgrund 4 VO 883/2004/EG.
nen sind in diesem Zusammenhang Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU sowie Art. 67, 68 VO 883/2004/EG.

Die meisten Rechtsakte des sekundären Unionsrechts, die einen Berührungspunkt zum Einkommensteuerrecht aufweisen, betreffen die Zusammenarbeit der Finanzbehörden.

III. Zusammenfassung

- Obwohl die Gesetzgebungskompetenz im Einkommensteuerrecht weiterhin grundsätzlich den Mitgliedstaaten zusteht, wirkt sich das Unionsrecht in vielerlei Hinsicht auf die Ausgestaltung der beschränkten Einkommensteuerpflicht aus. Schließlich müssen die Mitgliedstaaten die Vorgaben des Rechts der Europäischen Union beachten und ihre Rechtssysteme so ausgestalten, dass sie mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Ist dies nicht der Fall, so ist das nationale Recht nicht anwendbar, da dem Unionsrecht ein sog. Anwendungsvorrang zukommt.


- Ein Eingriff in eine Grundfreiheit oder das allgemeine Diskriminierungsverbot ist nur zulässig, sofern dieser aus einem vom EuGH anerkannten Grund erforderlich ist. Pauschalisierungen und Typisierungen, die beschränkt Steuerpflichtige diskriminieren, kommen als Rechtfertigung nicht in Betracht, da die Grundfreiheiten Individualrechte sind.
Welche Bedeutung die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen haben, ist unter anderem davon abhängig, wie man den Begriff der Diskriminierung definiert. Ist man der Ansicht, eine Diskriminierung liege nur dann vor, wenn unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige unterschiedlich behandelt werden (Gebot der Inländergleichbehandlung), so liegt eine Beschränkung vor, wenn eine Regelung sowohl für beschränkt als auch für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt, die Vorschrift aber bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu einer höheren Steuerbelastung führt, als dies bei reinen Inlandssachverhalten der Fall ist. Nach dieser Auffassung ist beispielsweise § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG als eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen. Bedeutung hat das Beschränkungsverbot jedenfalls bezüglich der Frage, ob die Doppelbesteuerung gegen die Grundfreiheiten verstößt. Außerdem hat die Rechtsprechung des EuGH gezeigt, dass das Beschränkungsverbot Einfluss auf das Verfahrensrecht hat.

Während die Grundfreiheiten die beschränkt Steuerpflichtigen vor Nachteilungen schützen, verhindert das Beihilferecht deren Besserstellung, sofern eine unternehmerische Betätigung vorliegt. Die Bundesrepublik muss bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen also unionsrechtliche Anforderungen beachten, die sich eigentlich widersprechen. Dies kann ihr nur gelingen, wenn sie unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich gleichbehandelt

Neben den primärrechtlichen Vorgaben ist außerdem das Sekundärrecht zu beachten, wenn es um die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen geht. Die Harmonisierung ist auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts allerdings noch nicht weit fortgeschritten. Für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen sind lediglich Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU sowie die Verordnung 883/2004/EG zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit von Bedeutung. Außerdem haben die Richtli-

nien 2011/16/EU und 2010/24/EU Einfluss auf die Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens gemäß § 50a EStG.

- Schließlich dürfen die Vorschriften über die beschränkte Einkommenssteuerpflicht nicht gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoßen. Der Gleichheitssatz weist Parallelen zu dem in den Grundfreiheiten enthaltenen Diskriminierungsverbot auf. Es bestehen jedoch erhebliche Unterschiede.

So beziehen sich die Grundfreiheiten nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte innerhalb der Europäischen Union. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so muss noch der Schutzbereich einer Grundfreiheit eröffnet sein.

Dies ist regelmäßig der Fall, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger inländische Einkünfte erzielt. Es gibt aber auch Fälle, in denen keine Grundfreiheit eingreift. Eine solche Situation liegt vor, wenn der beschränkt Steuerpflichtige Einkünfte als Abgeordneter oder aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt (§ 49 Abs. 1 Nr. 8, 8a EStG)\(^{182}\).

Außerdem schützen die Arbeitnehmer-, Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit nur Unionsbürger.

Im Gegensatz hierzu kennt Art. 3 Abs. 1 GG solche Einschränkungen nicht. Der Gleichheitssatz verbietet ganz allgemein die Ungleichtbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen.

Vor allem aber verbietet Art. 3 Abs. 1 GG nicht Pauschalisierungen und Typisierungen, die nur beschränkt Steuerpflichtige betreffen. Ferner liegt ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz nur dann vor, wenn die Steuerbelastung der beschränkt Steuerpflichtigen in der Bundesrepublik insgesamt gesehen höher ist als diejenige, die sich für unbeschränkt Steuerpflichtige ergibt. Vorschriften, die den beschränkt Steuerpflichtigen benachteiligen, können also kompensiert werden, wenn andere Regelungen diese Gruppe begünstigen. Schließlich liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG bereits dann nicht vor, wenn sich für die Ungleichtbehandlung ein sachlich vernünftiger Grund finden lässt,

\(^{182}\) Näher hierzu auf S. 20.
der die Differenzierung rechtfertigt. Insoweit steht dem Gesetzgeber ein Beurteilungsspielraum zu.
Grundsätzlich lassen auch die Grundfreiheiten Ungleichbehandlungen zu, sofern dies aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls erforderlich ist. Um das Funktionieren des Binnenmarktes nicht übermäßig zu beeinträchtigen, gelten insoweit aber innerhalb der Europäischen Union einheitliche Standards, d.h. der nationale Gesetzgeber kann nicht selbst entscheiden, wann diese Voraussetzung erfüllt ist. Es ist die Aufgabe des Europäischen Gerichtshofs zu beurteilen, welche Differenzierungsgründe anzuerkennen sind.
C.
Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht mit dem Unionsrecht

I. Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

Das Unionsrecht verbietet keine Differenzierung anhand des Kriteriums der Ansässigkeit. Eine Differenzierung nach der Ansässigkeit beinhaltet nämlich nicht zwangsläufig eine willkürliche Ungleichebehandlung\textsuperscript{183}. Dies zeigt auch Art. 65 Abs. 1 lit. a i.V.m. Abs. 3 AEUV. Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV lässt es zu, dass die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort unterschiedlich behandeln\textsuperscript{184}. Absatz 3 der Vorschrift untersagt aber Ungleichbehandlungen, die an den Wohnort anknüpfen, sofern dies zu einer „willkürlichen Diskriminierung“ führt. Folglich stellt die grundsätzliche Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht keinen Verstoß gegen das Unionsrecht dar\textsuperscript{185}.

Es stellt sich damit die Frage, wann die Ungleichebehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen willkürlich ist. Dies hat der EuGH angenommen, wenn der beschränkt Steuerpflichtige in der Bundesrepublik seine gesamten Einkünfte erzielt. In diesem Fall kann dieser Staat – wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen – den Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuern. Willkürlich ist also die Ungleichebehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen, wenn sie sich in einer vergleichbaren Lage befinden\textsuperscript{186}.

\textsuperscript{183} EuGH, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 35 – Schröder; Dautzenberg BB 2000, 2348 (2349); siehe auch Borgsmidt, ISiR 2007, 802 (805).
II. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 49 EStG)

1. Inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG)

a. Besteuerungsrecht der Bundesrepublik

Der AUEV enthält keine Vorgaben, welcher Staat welche Einkünfte be- steuern kann. Allein dem Völkerrecht ist zu entnehmen, dass die Staaten nicht uneingeschränkt Einkünfte besteuern können, die im Ausland erzielt wurden\(^\text{187}\). Daher wird allgemein davon ausgegangen, dass § 49 Abs. 1 EStG nicht gegen das Unionsrecht verstößt\(^\text{188}\).

Der Europäische Gerichtshof hat sich bislang nicht explizit mit der Frage beschäftigt, ob § 49 Abs. 1 EStG mit dem Recht der Europäischen Union in Einklang steht. Der EuGH hat aber festgestellt, dass der Ansässigkeitsstaat und der Quellenstaat keine unionsrechtlichen Vorgaben beachten müssen, wenn sie in einem Doppelbesteuerungsabkommen die vom Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte untereinander aufteilen\(^\text{189}\). Da der EuGH bei seiner Entscheidung davon ausgegangen ist, dass die Einkünfte nach den nationalen Steuervorschriften sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat besteuert werden können, hat er zumindest konkludent zum Ausdruck gebracht, dass der Quellenstaat Einkünfte, die dort erzielt werden, auch besteuern darf.

b. Besteuerung der inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG

aa. Allgemein

Die Anerkennung des Rechts der Bundesrepublik zur Besteuerung der im Inland erzielten Einkünfte besagt aber noch nichts darüber, ob die Bundesrepublik Deutschland bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflich-


tigen nur die Einkünfte berücksichtigen muss, die im Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufgeführt werden. Schließlich können sich aus der fehlenden Steuerpflicht negative Folgen ergeben.

Veräußert beispielsweise ein beschränkt Steuerpflichtiger im Veranlagungszeitraum ein in der Bundesrepublik Deutschland belegenes Grundstück sowie seinen privat genutzten Pkw, den er erst vor wenigen Wochen gekauft hat, so wird der Verlust aus dem Verkauf des Kraftfahrzeugs auch dann nicht bei der Veranlagung des beschränkt Steuerpflichtigen erfasst, wenn der Verkauf im Inland erfolgte. § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG erfasst nämlich nicht die gemäß § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerbare Veräußerung von beweglichen Gegenständen des Privatvermögens. Anders als bei unbeschränkt Steuerpflichten ist bei beschränkt Steuerpflichten bei der beschriebenen Situation ein horizontaler Verlustausgleich (vgl. § 23 Abs. 3 S. 8 EStG) nicht möglich.

In einem solchen Fall liegt aber kein Verstoß gegen das Unionsrecht vor. Weder die Dienstleistungsfreiheit noch die Warenverkehrs­freiheit schützen hier vor der Ungleichbehandlung. Erstere greift nicht ein, wenn sich der Leistungsaustausch, wie hier, auf einen Waren­transfer beschränkt, letztere ist nicht anwendbar, wenn es um direkte Steuern geht.


bb. Problem der fehlenden Besteuerung der Unterhaltsleistungen

In einer anderen Situation zeigt sich jedoch, dass der Gesetzgeber nicht frei wählen kann, welche Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuer-

---

190 Randelzhofen/Forsthoff, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56, 57 AUEV, Rn. 35.
191 Siehe Seite 96 ff.
pflicht der Besteuerung unterliegen: Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind Unterhaltszahlungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt. Im Gegenzug muss der unterhaltsberechtigte Ehegatte die Zahlungen gemäß § 22 Nr. 1a EStG versteuern. Die Vorschrift sorgt also dafür, dass die Minderung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer beim Unterhaltsverpflichteten dadurch „kompensiert“ wird, dass sich entsprechend die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer beim Unterhaltsberechtigten erhöht.

Lebt nun der Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat, so kommt ein Abzug der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben nur dann in Betracht, wenn die Unterhaltszahlungen beim Empfänger steuerpflichtig sind (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Ist dies nicht der Fall, so scheitert der Sonderausgabenabzug offenbar an der unterschiedlichen Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme. Da die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, ihre Steuersysteme aufeinander abzustimmen, scheint ein Verstoß gegen das Unionsrecht nicht vorzuliegen.

Würden allerdings die Unterhaltseinkünfte in den Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufgenommen, so wären die Geldzuflüsse beim Empfänger auf jeden Fall steuerbar. Hierdurch wäre sichergestellt, dass die Unterhaltsleistungen immer dann steuerlich berücksichtigt werden könnten, wenn der Empfänger der Unterhaltszahlungen der Besteuerung zustimmt.

Es zeigt sich daher, dass nicht die unterschiedliche Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme einem möglichen Sonderausgabenabzug entgegensteht. Vielmehr trägt die Bundesrepublik Deutschland die Verantwortung dafür, dass der Abzug der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben von der Ansässigkeit des Unterhaltsempfängers abhängig ist. Dies stellt grundsätzlich einen Verstoß gegen Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 2

---

lit. 1 AEUV dar\textsuperscript{194}. Eine Einschränkung gilt nur, soweit der Unterhaltsleistende nicht in der Bundesrepublik ansässig ist und der Wohnsitzstaat dessen persönlichen Verhältnisse berücksichtigen kann\textsuperscript{195}.

\textbf{cc. Ergebnis}

\textsection{49} Abs. 1 EStG ist insofern nicht mit dem Unionsrecht vereinbar, als dort die Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (\textsection{22} Nr. 1a EStG) nicht als inländische Einkünfte eingestuft werden und dadurch verhindert wird, dass ein beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. \textsection{1} Abs. 3 EStG Unterhaltsleistungen nicht steuerlich geltend machen kann.

Die derzeit geltende Rechtslage führt nämlich dazu, dass das gemäß Art. 20 Abs. 2 lit. a AEUV garantierte Aufenthaltsrecht der Unionsbürger in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt wird.

\textbf{c. Verbot der Doppelbesteuerung}

Die inländischen Einkünfte i.S.v. \textsection{49} Abs. 1 EStG unterliegen nicht nur der deutschen Einkommensteuer. Nach dem Welteinkommensprinzip be- steuert auch der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen diese Einkünfte nach seinem Steuerrecht. Diese rechtliche Doppelbesteuerung könnte einen Verstoß gegen das Beschränkungsverbot darstellen und daher gegen die Grundfreiheiten verstoßen. In diesem Fall würde sich die Frage stellen, ob nicht die Bundesrepublik als Quellenstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet wäre.

Die Literatur steht der These, dass das in den Grundfreiheiten enthaltene Beschränkungsverbot ein Verbot der Doppelbesteuerung enthalte, eher skeptisch gegenüber\textsuperscript{196}.


72
Der EuGH hat sich, soweit ersichtlich, in vier Fällen mit dem Problem der rechtlichen Doppelbesteuerung befasst\(^{197}\). Eine solche ist gegeben, wenn von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum vergleichbare Steuern in mehreren Staaten erhoben werden\(^{198}\).

Alle anderen Entscheidungen, die sich mit einer Doppelbesteuerung beschäftigen, betreffen die sog. wirtschaftliche Doppelbesteuerung\(^{199}\). Von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wird gesprochen, wenn dasselbe steuerliche Ergebnis in mehreren Staaten erfasst wird, im Unterschied zur rechtlichen Doppelbesteuerung, die Steuern aber nicht nur von einem Steuerpflichtigen geschuldet werden\(^{200}\).

Ein Beispiel hierfür ist die Besteuerung des Gewinns mit Körperschaftsteuer, der mit Einkommensteuer belastet wird, wenn der Gewinn an die Anteilseigner ausgeschüttet wird\(^{201}\).

Bei den Fällen, in denen sich der EuGH mit der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung befasst hat, war umstritten, ob eine Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur auf inländische Sachverhalte angewendet werden durfte oder nicht. Im Ergebnis ging es in den Entscheidungen also um die Gleichbehandlung von Sachverhalten unabhängig davon, ob sie einen grenzüberschreitenden Bezug aufwiesen oder nicht\(^{202}\).


\(^{198}\) Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 5.


aa. Ansicht des EuGH


Außerdem würden die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung es ermöglichen, die negativen Wirkungen zu beseitigen oder abzumildern, die sich aus dem Nebeneinander nationaler Steuersysteme für das Funktionieren des Binnenmarkts ergeben\(^\text{207}\).

bb. Stellungnahme

Es ist nicht überraschend, dass der EuGH die Besteuerung von Einkünften durch mehrere Staaten nicht per se als einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten ansieht. Schließlich wird der Binnenmarkt nicht beeinträchtigt, wenn die Summe der Steuerbelastungen in den beteiligten Staaten niedriger ist als der Betrag, der sich ergeben würde, wenn der Steuergegenstand ausschließlich im höher besteuerten Staat versteuert würde\(^\text{208}\). Werden also beispielsweise Einkünfte aus Kapitalvermögen im

---


\(^{205}\) Jetzt RL 2011/96/EU.


Quellenstaat mit 35% und im Ansässigkeitsstaat mit 45% besteuert, so ist eine Gesamtsteuerbelastung von bis zu 45% unproblematisch<sup>209</sup>.

Der Binnenmarkt wird aber beeinträchtigt, wenn mehrere Mitgliedstaaten einen Steuergegenstand besteuern, ohne dass die Doppelbesteuerung abgemildert wird. Zu einem solchen Fall musste der EuGH aber bislang nicht Stellung nehmen. Zwar kam es in der Rechtssache „Block“ nicht zu einer Anrechnung der im Ausland gezahlten (Erbschaft-)Steuer. Dem Urteil ist aber zu entnehmen, dass die Doppelbesteuerung „abgeschwächt“ wurde, indem die im Ausland gezahlte Steuer von der Bemessungsgrundlage für die in Deutschland geschuldete Steuer abgezogen wurde<sup>210</sup>. Diese Methode entspricht § 34c Abs. 2 EStG.

Der Rechtssache „Kerckhaert & Morres“ liegt gleichfalls kein Sachverhalt zugrunde, bei dem die beteiligten Mitgliedstaaten ihren Steueranspruch in voller Höhe beanspruchten. Schließlich hat der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht zurückgenommen<sup>211</sup>. Der EuGH hat bis jetzt also noch keinen Fall entscheiden müssen, bei dem die beteiligten Länder ihren Steueranspruch in voller Höhe erheben. Nach den bisherigen Äußerungen des Gerichtshofs ist allerdings davon auszugehen, dass der EuGH die rechtliche Doppelbesteuerung auch in diesem Fall nicht als Verstoß gegen die Grundfreiheiten ansehen würde<sup>212</sup>.

Unzweifelhaft beeinflusst die steuerliche Gesamtbelastung jedoch die Entscheidung der Marktteilnehmer, wo sie sich wirtschaftlich betätigen<sup>213</sup>. Schließlich verringert eine hohe Steuerbelastung den verbleibenden Gewinn.

Die ungemilderte Doppelbesteuerung verschlechtert außerdem die Wettbewerbschancen derjenigen, die sich der Doppelbesteuerung ausgesetzt

---

<sup>210</sup> EuGH, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, SlG. 2009, I-883, Rdnr. 11 – Block.
<sup>211</sup> Generalanwalt Geelhoed, Schlussanträge v. 06.04.2006, SlG. 2006, I-10969, Rdnr. 25, 26 – Kerckhaert & Morres.
<sup>213</sup> Generalanwalt Colomer, Schlussanträge v. 26.10.04 - C-376/03, SlG. 2004, I-5823, Rdnr. 85 – D.
sehen. Sie tragen im Vergleich zu den anderen Marktteilnehmern, mit denen sie konkurrieren, eine viel höhere Steuerlast. Dies spricht dafür, die rechtliche Doppelbesteuerung als einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten anzusehen, sofern dadurch das Funktionieren des Binnenmarktes gefährdet wird.

Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der EuGH einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit angenommen hat, wenn eine Sozialversicherungspflicht in mehreren Staaten besteht\(^{214}\). Die hier vorliegende Situation ist mit derjenigen vergleichbar, die sich aufgrund einer rechtlichen Doppelbesteuerung ergibt.


Ein Wertungswiderspruch besteht auch insofern, als der EuGH eine Verletzung der einschlägigen Grundfreiheit annimmt, wenn die Anrechnungsmethode dazu führt, dass bei der Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Steuer die persönlichen Verhältnisse anteilig auf die ausländischen Einkünfte verteilt werden\(^{216}\).

Die Anrechnungsmethode führt schließlich dazu, dass sich die im Inland geschuldete Einkommensteuer reduziert. Wenn die Grundfreiheiten eine Doppelbesteuerung nicht verbieten, so ist es nicht verständlich, dass eine Regelung, die zumindest eine Reduzierung der Doppelbesteuerung bewirkt, gegen eine Grundfreiheit verstoßen soll.

cc. Zwischenergebnis

Es stellt einen Verstoß gegen die einschlägige Grundfreiheit dar, wenn mehrere Staaten denselben Steuergegenstand in voller Höhe besteuern. Dagegen verstößt die Doppelbesteuerung dann nicht gegen das Primärrecht, wenn die Summe der Steuerbelastungen in den beteiligten Staaten niedriger ist, als der Betrag, der sich ergeben würde, wenn der Steuergegenstand ausschließlich im höher besteuernenden Staat versteuert würde.

dd. Adressat des Doppelbesteuerungsverbots

Nimmt man eine Verletzung einer Grundfreiheit an, wenn die Gesamtsteuerlast unangemessen hoch ist, so stellt sich das Folgeproblem, welcher Mitgliedstaat dafür Sorge tragen muss, dass eine Rechtslage geschaffen wird, die mit dem Unionsrecht vereinbar ist217.

Die Tatsache, dass sämtliche Mitgliedstaaten zur Einhaltung des Unionsrechts verpflichtet sind, spricht für eine Gesamtverantwortung von Ansässigkeits- und Quellenstaat218. Dieser Ansatz hilft dem Steuerpflichtigen aber im Ergebnis nicht weiter, da hier die Gefahr besteht, dass die beteiligten Mitgliedstaaten die Verantwortung zur Verhinderung der Doppelbesteuerung dem jeweils anderen Mitgliedstaat zuschieben.


217 Siehe hierzu Loukota/Jirousek, SWI 2007, 295 (300).
218 Siehe Kofler/Metzler, ÖStZ 2009, 219 (223).

Bei der sog. Freistellungsmethode werden die Einkünfte in einem Land steuerfrei gestellt. Bei der Anrechnungsmethode besteuert der Ansässigkeitsstaat zwar das Welteinkommen, er rechnet aber die im Quellenstaat gezahlte Steuer (zumindest teilweise\(^{221}\)) an\(^{222}\).

Der Staat, der eine der beiden Methoden anwendet, erkennt im Grundsatz an, dass dem anderen Staat hinsichtlich der dort erzielten Einkünfte das Besteuerungsrecht zusteht: Wendet er die Freistellungsmethode an, so verzichtet er auf sein Besteuerungsrecht (vgl. Art. 23 A OECD-MA), kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung, so tritt sein Besteuerungsanspruch zurück. Schließlich rechnet er auf die Einkommensteuer die ausländische Steuer an, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt (Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA).

Verhindert der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung, so kommt entweder die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode zum Einsatz. Ist es der Quellenstaat, der eingreift, so kommt die Freistellungsmethode zur Anwendung. Diese ist allerdings nur in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen und nicht im unilateralen Recht\(^{223}\). Schließlich verzichtet kein Staat freiwillig auf ein Besteuerungsrecht. Damit kann man festhalten, dass unilateral nur der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung verhindert, und zwar durch die Anwendung der Anrechnungsmethode (vgl. § 34c Abs. 1 S. 1, Abs. 6 S. 1 EStG). Er erkennt damit an, dass vorrangig dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zusteht\(^{224}\).

Dies spricht dafür, die Verpflichtung zur Verhinderung der Doppelbesteuerung dem Ansässigkeitsstaat aufzuerlegen\(^{225}\). Der Ansässigkeitsstaat hat allerdings die Möglichkeit, seine Verpflichtung dadurch zu erfüllen, dass er


\(^{221}\) Siehe Schuch, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1995, S. 11 (14).


Diese Verantwortung durch eine Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen auf den Quellenstaat überträgt. Auch hierdurch ist nämlich gewährleistet, dass das Funktionieren des Binnenmarktes nicht beeinträchtigt wird.

**ee. Ergebnis**

Die Grundfreiheiten in ihrer Funktion als Beschränkungsverbote verbieten die volle Besteuerung sowohl durch den Quellen- als auch den Ansässigkeitsstaat. Der Ansässigkeitsstaat ist zur Verhinderung der Doppelbesteuerung verpflichtet. Das bedeutet, dass die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat die inländischen Einkünfte voll besteuern kann. Es müssen keine Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergriffen werden.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Bundesrepublik im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte besteuert, die in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen. Diese Konstellation liegt beispielsweise vor, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger im Inland eine Betriebsstätte unterhält und zum Gewinn der Betriebsstätte Einnahmen gehören, die in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat erzielt wurden. Hier sollte zur Doppelbesteuerung derjenige Staat verpflichtet sein, dessen Besteuerungsanspruch den geringeren Bezug zum Inland aufweist. Dieser Verpflichtung trägt die Bundesrepublik mit § 50 Abs. 3 EStG Rechnung.\(^{226}\)

2. **Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)**

Gemäß § 49 Abs. 2 EStG bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten.

a. Die Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise

Ob diese Vorschrift gegen die Grundfreiheiten verstößt, hängt davon ab, welche rechtliche Bedeutung ihr beizumessen ist. Ist man der Ansicht, die Vorschrift diene allein dazu sicherzustellen, dass im Inland erzielte Einkünfte auch in der Bundesrepublik besteuert werden können, so kann ein Verstoß gegen das Unionsrecht nicht angenommen werden.\(^{227}\)

Ist man dagegen der Auffassung, die Vorschrift führe zu einer Umqualifizierung der Einkünfte, so werden beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen möglicherweise höher besteuert. Dies wird besonders deutlich, wenn durch die Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise aus Kapitaleinkünften eines Gewerbebetriebs Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG) werden. Die Folge ist, dass die Einkünfte mit einem Steuersatz von 25% besteuert werden und das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 lit. d, S. 2 EStG) nicht anwendbar ist. Etwas anderes gilt dann nur, wenn die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vorliegen. Schließlich kommt dann das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung (vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Die Vorschrift ist insbesondere anwendbar, wenn der Steuerpflichtige zu mindestens 25% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, die die Gewinnausschüttung vornimmt.

Ist § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG hingegen nicht anwendbar, so unterliegen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige einer ungleichen Belastung, wenn man die Auffassung vertritt, die isolierende Betrachtungsweise führe zu einer Umqualifizierung der Einkünfte. Dieses Ergebnis würde zu einer Rechtslage führen, die nicht mit der Intention der Vorschrift im Einklang steht. Schließlich will § 49 Abs. 2 EStG lediglich erreichen, dass die Einkünfte der beschränkt Steuerpflichtigen im Inland steuerbar sind. Es ist


nicht das Ziel der Vorschrift beschränkt Steuerpflichtige zu benachteilen.\textsuperscript{229}

Für die Ungleichbehandlung ließe sich kein Rechtfertigungsgrund finden, weshalb ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit anzunehmen wäre, sofern die Umqualifizierung zu einer höheren Steuerbelastung führt.

Da der Wortlaut des § 49 Abs. 2 EStG allerdings auslegungsfähig ist, kann die Vorschrift unionsrechtskonform gedeutet werden. Die Vorschrift muss so interpretiert werden, dass sie lediglich das Vorliegen inländischer Einkünfte normiert und keine Rolle bei der Einkünftequalifikation spielt.

\textbf{b. Ergebnis}

§ 49 Abs. 2 EStG kann so ausgelegt werden, dass die Vorschrift nur dazu dient, die Besteuerung im Inland zu garantieren. Bei dieser Interpretation ist die Vorschrift mit dem Unionsrecht vereinbar.

\section*{III. Pauschalbesteuerung nach § 49 Abs. 3 EStG}

\subsection*{1- Allgemeines}

Bei Schiffahrt- und Luftfahrtunternehmen sind die Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG mit fünf Prozent der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte anzusetzen (§ 49 Abs. 3 S. 1 EStG). Die Vorschrift, die eine unwiderlegbare Gewinnvermutung enthält\textsuperscript{230}, will Schwierigkeiten bei der Ermittlung der häufig im Ausland anfallenden Betriebsausgaben vermeiden\textsuperscript{231}.


2- Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht

§ 49 Abs. 3 S. 1 EStG ist aus unionsrechtlicher Sicht aus mehreren Gründen problematisch: Werden Verluste erwirtschaftet oder liegen die tatsächlich erzielten Gewinne unterhalb der Fünf-Prozent-Grenze, so werden die beschränkt Steuerpflichtigen schlechter behandelt als unbeschränkt Steuerpflichtige. Da sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige bezüglich des anzuwendenden Steuertarifs nach Ansicht des EuGH in einer vergleichbaren Lage befinden, ist eine diesbezügliche Ungleichbehandlung als Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit einzustufen.

Die gegebenenfalls überhöhte Gewinnvermutung kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass sie auch zu einer Gewinnannahme führen kann, die deutlich unter dem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn liegt. Schließlich müssen die nationalen Regelungen in jedem Einzelfall mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar sein.

Liegt der tatsächliche Gewinn dagegen über der Gewinnvermutung, so besteht ein Verstoß gegen das Beihilfeverbot (Art. 107 Abs. 1 AEUV). Für die Frage, ob eine Beihilfe vorliegt, ist nämlich der Gesetzeszweck ohne Bedeutung. Es kommt allein auf die ökonomische Wirkung einer Regelung an.

Man könnte allerdings in Betracht ziehen, eine Steuervorschrift dann nicht als Beihilfe einzuordnen, wenn sie nicht immer zu einer Steuerersparnis führt, sondern auch, je nach Sachverhalt, zu einer, im Vergleich zu den allgemeinen Regeln, höheren Steuer. Angemessene Pauschalisierungen des Gesetzgebers würden also dem Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV entzogen.

Allerdings muss man berücksichtigen, dass § 49 Abs. 3 EStG gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt, soweit sie zu einer höheren Steuerbelastung der beschränkt Steuerpflichtigen führt. Wegen des Anwendungsvor-

---

235 Siehe hierzu die Mitteilung der Kommission vom 11.11.1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, KOM 1998 (384/03), Nr. 27.
rangs des Unionsrechts ist die Vorschrift damit nur anwendbar, wenn sie für beschränkt Steuerpflichtige vorteilhaft ist. Aus diesem Grund muss man einen Verstoß gegen das Beihilfeverbot annehmen.

3- Ergebnis

Bewirkt § 49 Abs. 3 EStG eine zu hohe Besteuerung, so liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor. Ist die Steuerbelastung zu gering, so liegt ein Verstoß gegen das Beihilferecht vor.

In der Praxis kommt es allerdings zu der Pauschalbesteuerung gemäß § 49 Abs. 3 EStG regelmäßig nicht, da die Doppelbesteuerungsabkommen das ausschließliche Besteuerungsrecht für Gewinne von Schifffahrts- und Luftfahrtsunternehmen im Normalfall dem Staat zuweisen, in dem der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens liegt

IV. Das objektive Nettoprinzip

1. Berücksichtigung der Betriebsausgaben/Werbungskosten

Gemäß § 50 Abs. 1 S. 1 EStG dürfen beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen Betriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten (nur) insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die Vorschrift stellt damit klar, dass das objektive Nettoprinzip auch für beschränkt Steuerpflichtige gilt.

a. Vorliegen von Betriebsausgaben/Werbungskosten

aa. Pflicht zur Berücksichtigung der Betriebsausgaben

(1.) Die Rechtsprechung des EuGH

Der EuGH hat sich in mehreren Urteilen mit der Berücksichtigung der Betriebsausgaben im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht befasst. Er hat dabei stets die Pflicht betont, dass die mit den (Betriebs-)Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben auch bei beschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigt werden müssen. Schließlich werden solche Ausgaben auch bei der Ermittlung der Einkünfte der unbeschränkt Steuerpflichtigen steuermindernd erfasst.

Aus diesem Grund liegt ein Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit vor, wenn bei den Einkünften i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG der Abzug der hiermit in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben nicht möglich ist, da der Steuerabzug abgeltende Wirkung hat (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG).

Der Verstoß gegen das in Art. 56 UAbs. 1 AEUV enthaltene Diskriminierungsverbot wird nicht dadurch ausgeglichen, dass auf die Vergütungen ein Einkommensteuersatz angewendet wird, der deutlich unter dem Spitzensteuersatz liegt. Der EuGH prüft nämlich einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten anhand der fraglichen Rechtsvorschrift. Ein Vorteil, den eine andere Vorschrift dem beschränkt Steuerpflichtigen gewährt, wird also bei der Prüfung, ob eine Diskriminierung vorliegt, nicht berücksichtigt.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn zwischen zwei Regelungen ein zwingender, unmittelbarer Zusammenhang anzunehmen ist (Kohärenzgedan-
Ein solcher Zusammenhang besteht nach der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs nur zwischen der Abzugsfähigkeit von Ausgaben und der Möglichkeit des Mitgliedstaats, die damit im Zusammenhang stehenden Einnahmen zu besteuern. Falls ein Mitgliedstaat Einkünfte nicht besteuern kann, ist er nicht verpflichtet, damit im Zusammenhang stehende Ausgaben bei der Besteuerung des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.


Folglich verstößt es gegen die Dienstleistungsfreiheit, wenn ein Unionsbürger in Bezug auf Einkünfte, die dem Steuerabzugsverfahren unterliegen, nicht die Veranlagung beantragen kann. Schließlich besteht hier nicht die Möglichkeit, Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend zu machen.

(2.) Ergebnis

Da der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG abgeltende Wirkung hat und auf Bruttobasis erfolgt liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor.

244 Ebenso Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2011, Rdnr. 5.256.
bb. Einordnung als Betriebsausgabe/Werbungskosten

(1.) Auffassung des EuGH

Wie bereits erwähnt, hat der EuGH entschieden, dass im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht sämtliche Ausgaben berücksichtigt werden müssen, die mit den Einkünften in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen\textsuperscript{245}. Nun könnte man vermuten, dass hierunter nur Betriebsausgaben und Werbungskosten fallen, nicht aber Sonderausgaben. Der EuGH nimmt aber eine eigene Zuordnung vor und orientiert sich nicht an nationalen Einordnungen. Folglich können auch Sonderausgaben zu den Aufwendungen zählen, die im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht abziehbar sein müssen\textsuperscript{246}.

Mit seiner Rechtsprechung ruft der EuGH dem Rechtsanwender in Erinnerung, dass auch Sonderausgaben ihrer Natur nach Betriebsausgaben sein können. So handelt es sich beispielsweise bei den Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG dem Grunde nach um vorweggenommene Werbungskosten\textsuperscript{247}. Folglich kann ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vorliegen, wenn beschränkt Steuerpflichtigen Sonderausgaben vorenthalten werden.

(2.) Stellungnahme

Der Rechtsprechung des EuGH ist zuzustimmen. Nur so wird vermieden, dass Begrifflichkeiten darüber entscheiden, ob der beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf Berücksichtigung einer Aufwendung hat oder nicht. Außerdem bestünde ansonsten die Gefahr, dass die Mitgliedstaaten die Rechtsprechung des EuGH unterlaufen, indem sie Sonderausgaben als private Aufwendungen definieren. Solche Ausgaben stellen nach stetiger

\textsuperscript{245} EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 27 f. – Gerritse; EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20 – Conijn.
\textsuperscript{247} Siehe hierzu BFH, Urteil v. 18.11.2009 – X R 6/08, BStBl. II 2010, 282 (284).
Rechtsprechung des EuGH Ausgaben dar, die bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht berücksichtigt werden müssen\textsuperscript{248}.

(3.) Ergebnis


b. Abziehbare Betriebsausgaben (unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang)

Der Europäische Gerichtshof ist der Auffassung, dass der Quellenstaat nur solche Betriebsausgaben abziehen muss, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerbaren Einkünften stehen\textsuperscript{249}. Hierunter seien Ausgaben zu verstehen, „die einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Leistung, aufgrund derer die Besteuerung in diesem Staat erfolgt, aufweisen und die von dieser nicht getrennt werden könne, wie z.B. die Reise- und die Unterkunftskosten“\textsuperscript{250}. Besteht dagegen nur ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, so muss der Quellenstaat diese Ausgaben nicht bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigen\textsuperscript{251}. Das Recht der Europäischen Union verbiete es aber dem Quellenstaat nicht, auch diese Ausgaben bei der Einkünfteer-


\textsuperscript{250} EuGH, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 25 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.

\textsuperscript{251} Tendenziell anders Kofler, ÖStZ 2007, 79 (85).
mittlung zu erfassen\textsuperscript{252}. Seinen Standpunkt begründet der EuGH mit dem sog. Territorialitätsprinzip\textsuperscript{253}.

\textbf{aa. Das Territorialitätsprinzip}

Das Territorialitätsprinzip besagt, dass im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur diejenigen Einkünfte der Besteuerung unterliegen, die im Quellenstaat erwirtschaftet werden\textsuperscript{254}. Dem Territorialitätsprinzip selbst ist aber nicht zu entnehmen, wie die Einkünfte zu ermitteln sind. Es ist daher nicht ersichtlich, wieso der EuGH meint, aus dem Territorialitätsprinzip ableiten zu können, dass nur solche Ausgaben abzuziehen seien, die mit den steuerbaren Einnahmen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen.

\textbf{bb. Stellungnahme}

Die Ansicht des Europäischen Gerichtshofs führt dazu, dass beschränkt Steuerpflichtige schlechter gestellt werden als unbeschränkt Steuerpflichtige. Erzielen unbeschränkt Steuerpflichtige Einnahmen, die besteuert werden können, so gilt das Veranlassungsprinzip\textsuperscript{255}. Danach werden bei der Ermittlung der Einkünfte sämtliche Ausgaben berücksichtigt, die in einer kausalen Beziehung zu den steuerbaren Einnahmen stehen. Es müssen bei der Ermittlung der Einkünfte also auch Ausgaben erfasst werden, die mit den steuerbaren Einnahmen nur in einem mittelbaren Zusammenhang stehen.

\textsuperscript{253} EuGH, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 22 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.

Der deutsche Gesetzgeber hat einen anderen Ansatz gewählt. Er lässt als Quellenstaat den Abzug der Ausgaben zu, die mit inländischen Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 S. 1 EStG), d.h. der Abzug ist auch dann möglich, wenn die Verbindung zu den inländischen Einkünften nur mittelbarer Natur ist. Im Gegenzug weist die Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat Ausgaben, die im mittelbaren Zusammenhang zu den im Quellenstaat erzielten Einkünften stehen, dem Quellenstaat zu, wenn die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt256. Auch dieses Vorgehen führt dazu, dass die Betriebsausgaben nur einmal berücksichtigt werden.

Kommt allerdings die Freistellungsmethode zur Anwendung, so bleiben die Ausgaben, die mit den steuerfreien ausländischen Einkünften in einem mittelbaren Zusammenhang stehen, in der Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat abziehbar. Dies ergibt sich aus § 3c Abs. 1 EStG. Hieraus ergibt sich die Konsequenz, dass der Steuerpflichtige die Ausgaben, die in ei-

nem mittelbaren Zusammenhang zu Einnahmen im Quellenstaat stehen, sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat geltend machen kann. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Quellenstaat eine Regelung vorsieht, die § 50 Abs. 1 S. 1 EStG entspricht.

Die Rechtslage in der Bundesrepublik ist also unterschiedlich, je nachdem, ob die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt. Diese Konstellation kann nicht eintreten, wenn man der Ansicht des EuGH folgt. Sie sorgt dafür, dass im Ansässigkeitsstaat stets die Ausgaben abziehbar sind, die einen mittelbaren Zusammenhang zu Einnahmen aufweisen, die in einem anderen Staat erzielt werden. So ist gewährleistet, dass diese Ausgaben in jedem Fall steuerlich berücksichtigt werden. Aus diesem Grund ist der Ansicht des EuGH zu folgen.

**cc. Ergebnis**

Der Quellenstaat ist nicht verpflichtet solche Betriebsausgaben/Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit steuerbaren Einkünften nur in einem mittelbaren Zusammenhang stehen. Da die Grundfreiheiten nur vor Benachteiligungen schützen, liegt kein Verstoß gegen das Unionsrecht vor, wenn die Bundesrepublik auch solche Ausgaben zum Abzug zulässt. Es ist allerdings davon auszugehen, dass der EuGH die Anrechnungsmethode beanstanden wird, wenn sie so ausgestaltet ist, wie § 34c Abs. 1 EStG. Schließlich werden hier nicht nur die Betriebsausgaben dem Quellenstaat zugewiesen, die mit den dort erzielten Einkünften in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen.

**2. Verlustausgleich**

Der Steuerabzug mit abgeltender Wirkung gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG schränkt den Verlustausgleich ein. Schließlich werden die Einkünfte, die dem Steuerabzug mit abgeltender Wirkung unterliegen, nicht in die Veranlagung einbezogen. Sie können daher nicht mit sonstigen negativen inlän-
dischen Einkünften verrechnet werden, die nicht dem Steuerabzug unterliegen. Dies stellt eine Beeinträchtigung des objektiven Nettoprinzips dar.

**a. Einschränkung der abgeltenden Wirkung**

Unionsbürger, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der Union ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben können für Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG die Veranlagung beantragen (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 lit. b, Nr. 5 i.V.m. § 50 Abs. 2 S. 7 EStG), so dass die abgeltende Wirkung des Steuerabzugs nicht eintritt. Die abgeltende Wirkung des Steuerabzugs tritt aber in jedem Fall bezüglich der Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ein.

**b. Abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer**

**aa. Abgeltende Wirkung gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG**

Durch die Erhebung der Kapitalertragsteuer gilt die Einkommensteuer gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG als abgegolten. Die Folge ist, dass der Verlustausgleich über § 20 Abs. 6 EStG hinaus eingeschränkt ist. So können insbesondere Verluste aus der Veräußerung von Aktien nicht mit Gewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden, wenn letztere der Kapitalertragsteuer unterliegen.

**bb. Anwendbarkeit von § 32d Abs. 4 EStG**

Fraglich ist allerdings, ob der beschränkt Steuerpflichtige nicht einen Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG stellen kann. Wäre ihm dies erlaubt, so wäre ein horizontaler Verlustausgleich möglich. Schließlich kann der Steuerpflichtige gemäß § 32d Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 und Abs. 3 S. 2 EStG mit der Einkommensteuererklärung beantragen, dass für die Kapitalerträ-
ge, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, eine Steuerfestsetzung gemäß § 32d Abs. 1 EStG erfolgt. Nach dieser Norm werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen zusammengerechnet und mit 25% besteuert. § 50 Abs. 1 EStG schließt die Anwendung von § 32d Abs. 4 EStG im Falle der beschränkten Steuerpflicht nicht explizit aus, was dafür spricht, dass auch beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag i.S.v. § 32d EStG stellen können. Außerdem wird in § 32d Abs. 4 EStG vom „Steuerpflichtigen“ gesprochen. Anders als § 32d Abs. 5 S. 1 EStG differenziert die Vorschrift nicht zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen. Aus diesen Gründen ist davon auszugehen, dass auch beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG stellen können. Dies hat zur Folge, dass es zu einem horizontalen Verlustausgleich nach Maßgabe von § 20 Abs. 6 kommt.

c. Ergebnis

Da der beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG stellen kann, ist ein Verlustausgleich im Rahmen des § 20 Abs. 6 EStG möglich. Somit liegt mangels Ungleichbehandlung kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor.

c. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht

Bei beschränkt Steuerpflichtigen wird der Verlustausgleich „nur“ durch den Steuerabzug mit abgeltender Wirkung gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG in jedem Fall eingeschränkt. Die hieraus folgende Ungleichbehandlung im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen stellt einen Verstoß gegen das in der Dienstleistungsfreiheit enthaltene Diskriminierungsverbot dar257. Dies gilt jedenfalls dann, wenn ein Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 EStG nicht möglich ist.

Erzielt der Steuerpflichtige in späteren Veranlagungszeiträumen keine Einkünfte mehr, die in der Bundesrepublik steuerpflichtig sind, so wirken sich die negativen Einkünfte in der Bundesrepublik überhaupt nicht aus. Ist ein Verlustvortrag gemäß § 10d Abs. 2 EStG möglich, weil in einem späteren Veranlagungszeitraum steuerpflichtige inländische Einkünfte erzielt werden, so ändert dies nichts an der Benachteiligung des beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgers. Dieser trägt im Vergleich zum unbeschränkt Steuerpflichtigen, einen Liquidationsnachteil. Schließlich kann der beschränkt Steuerpflichtige die Verluste erst in einem späteren Veranlagungszeitraum steuerlich geltend machen. Für diese Ungleichbehandlung ist kein Rechtfertigungsgrund ersichtlich. Wahrscheinlich ist, dass dem Gesetzgeber die Problematik überhaupt nicht bewusst war. Schließlich hat sich der EuGH bisher noch nicht mit dem eingeschränkten Verlustausgleich beschäftigt.

3. Verluste im Ansässigkeitsstaat

a. Auswirkungen von Verlusten im Ansässigkeitsstaat auf die Be- messungsgrundlage der Einkommensteuer von beschränkt Steuerpflichtigen

Erzielt der Steuerpflichtige in der Bundesrepublik als Quellenstaat positive Einkünfte, im Ansässigkeitsstaat jedoch Verluste, so wirken sich die Verluste nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des beschränkt Steuerpflichtigen aus. Die im Ausland erwirtschafteten Verluste mindern auch nicht die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, wenn die ausländischen Einkünfte durch ein Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei gestellt sind und der Steuerpflichtige unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Folglich scheint eine Ungleichbehandlung nicht vorzuliegen. Zieht man allerdings als Vergleichspartner einen in der Bundesrepublik unbeschränkt Steuerpflichtigen heran, der seine gesamten Einkünfte im Inland erzielt, so stellt man eine Ungleichbehandlung fest. Schließlich werden bei diesem Steuerpflichtigen alle positiven und negativen Einkünfte zusammengerechnet.
Damit stellt sich die Frage, wie der richtige Vergleichspartner gefunden wird.
Für den unbeschränkt Steuerpflichtigen mit ausländischen Einkünften als Vergleichspartner spricht der Umstand, dass seine Lage derjenigen entspricht, in der sich beschränkt Steuerpflichtige befinden.
Bildet man dieses Vergleichspaar, so vergleicht man die Lage von zwei Personen, die grenzüberschreitend tätig sind. Nun ist es aber nicht auszuschließen, dass ein Mitgliedstaat beide Vergleichspartner diskriminiert, weil er an das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts eine negative Rechtsfolge knüpft. Diese Benachteiligung fällt aber nicht auf, wenn man die Vergleichspartner wie dargestellt wählt.
Aus diesem Grund ist als Vergleichspartner der unbeschränkt Steuerpflichtige zu wählen, der nur in der Bundesrepublik Einkünfte erzielt. Vergleicht man diesen mit dem beschränkt Steuerpflichtigen, der im Ansässigkeitsstaat Verluste eingefahren hat, so wird seine Schlechterstellung offensichtlich. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht wirken sich die Verluste nicht auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aus.

Es stellt sich damit die Frage, ob diese Ungleichbehandlung zu rechtfertigen ist. Als Rechtfertigungsgrund kommt hier die Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung in Betracht. Würde man dem beschränkt Steuerpflichtigen gestatten, die im Ansässigkeitsstaat erzielten Verluste im Quellenstaat geltend zu machen, so würde der Steuerpflichtige nicht nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert. Schließlich kann der Steuerpflichtige die Verluste im Ansässigkeitsstaat geltend machen. Dies gilt unabhängig davon, ob im Ansässigkeitsstaat die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt.

258 Vgl. 
aa. Anwendung der Freistellungsmethode im Ansässigkeitsstaat


bb. Anwendung der Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat

Erfolgt im Ansässigkeitsstaat eine Besteuerung des Welteinkommens, so werden die negativen inländischen Einkünfte mit den positiven Einkünften im Quellenstaat verrechnet.
Soweit die negativen inländischen Einkünfte größer sind als die positiven Einkünfte im Quellenstaat kommt es ebenfalls zu einem Verlustvortrag bzw. Verlustrücktrag (§ 10d EStG), so dass auch in diesem Fall sichergestellt ist, dass die negativen Einkünfte vollumfänglich die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern.

cc. Zwischenergebnis

 Anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die ihre gesamten Einkünfte in der Bundesrepublik erzielen, werden negative Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen nicht immer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt. Schließlich bleiben die im Ansässigkeitsstaat erzielten negativen Einkünfte außen vor. Diese Ungleichbehandlung ist allerdings regelmäßig gerechtfertigt, da sie verhindert, dass Verluste sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat geltend gemacht werden können.
dd. Außergewöhnliche Sachverhalte


Für das gefundene Ergebnis spricht allerdings, dass sich Verluste in jedem Fall steuermindernd auswirken und folglich der Steuerpflichtige nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden kann.

In der Entscheidung ging es um einen Steuerpflichtigen, der nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats dort keinerlei Einkünfte erzielte, also auch keine negativen. Hingegen lagen dort negative Einkünfte vor, wenn man das Recht des Quellenstaates anwendete.263 Dieser besteuerte nämlich die Nutzung der eigenen Wohnung und ließ im Gegenzug den Abzug von Zinszahlungen auf eine Verbindlichkeit zu, die zur Finanzierung der Wohnung eingegangen worden waren.264 Der Umstand, dass die negativen Einkünfte nicht berücksichtigt werden, ist also eine Folge der unterschiedlich ausgestalteten Steuersysteme.265 Der EuGH sah dies anders, da er betonte, die Verluste hätten sich im Ansässigkeitsstaat auch dann nicht auswirken können, wenn die dortige Rechtslage derjenigen im Quellenstaat entsprochen hätte.266

ee. Ergebnis

Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Renneberg“ macht deutlich, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs die Mitgliedstaaten verpflichtet, unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige in allen Bereichen gleich zu behandeln, wenn sich unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage befinden.267

Es stellt sich allerdings noch die Frage, wie der EuGH entschieden hätte, wenn nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats negative Einkünfte vorliegen...

Richtig ist es aber darauf abzustellen, dass die Grundfreiheiten und das allgemeine Diskriminierungsverbot eine Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlangen. Der beschränkt Steuerpflichtige ist also grundsätzlich so zu behandeln als sei er unbeschränkt steuerpflichtig. Da die Besteuerung der unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund des nationalen Rechts erfolgt, kann nichts anderes für die beschränkt Steuerpflichtigen gelten. Folglich müssen im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht nicht Einkünfte berücksichtigt werden, die nur nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats negativ sind.

Aus dem Gesagten ergibt sich auch, dass die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Renneberg“ zutreffend ist.268

Die Entscheidung steht allerdings im Widerspruch zum Urteil in der Rechtssache „K“.269 Der Europäische Gerichtshof hat dort die Ansicht vertreten, ein Verlustabzug könne in keinem Mitgliedstaat verlangt werden, wenn das Steuerrecht desjenigen Landes, in dem die Verluste angefallen sind, einen Verlustabzug nicht vorsehe.270 Hier zeigt sich, dass der EuGH noch keine klare Linie gefunden hat, wenn es um die Pflicht zur Berücksichtigung von Verlusten geht.271

---

b. Auswirkungen auf den Einkommensteuertarif

Eine weitere Frage ist, ob sich die negativen ausländischen Einkünfte beim Einkommensteuertarif auswirken müssen, wenn die im Ansässigkeitsstaat erzielten negativen Einkünfte nicht in den Gesamtbetrag der Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen eingehen\textsuperscript{272}. Da in Deutschland der Einkommensteuertarif linear-progressiv ausgestaltet ist, steigt der Steuersatz mit zunehmendem Einkommen. Lässt man nun die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte außen vor, so entspricht die Steuerbelastung nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Um eine Ungleichbehandlung zu vermeiden, müssen sich die negativen Einkünfte auf die Steuerbelastung auswirken. Dieses Ziel kann mit der Anwendung eines Progressionsvorbehalts erreicht werden.

Der Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 1 EStG greift prinzipiell nur im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht ein. Der Steuerpflichtige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland kann jedoch einen Antrag gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG stellen. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG liegen vor, da der Steuerpflichtige positive Einkünfte nur im Inland erzielt\textsuperscript{273}. Die Folge ist, dass er hinsichtlich der inländischen Einkünfte als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird, so dass die ausländischen Verluste gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 5, Abs 2 S. 1 Nr. 2 EStG beim Einkommensteuertarif berücksichtigt werden. Folglich ist die Steuerbelastung so hoch wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die nur im Inland Einkünfte erzielen. Eine Ungleichbehandlung liegt also insoweit nicht vor.

c. Ergebnis

Bei beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG müssen die im Ansässigkeitsstaat erlittene Verluste grundsätzlich nicht bei der Ermittlung

\textsuperscript{273} Lavrelashvili/Müller, EWS 2009, 164 (169).
des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden, da anderenfalls eine doppelte Verlustberücksichtigung eintritt.

Nur wenn eine doppelte Verlustberücksichtigung ausgeschlossen ist, ist die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zur Verlustberücksichtigung verpflichtet\textsuperscript{274}. Dies gilt allerdings auch nur dann, wenn sich nach den deutschen Einkommensteuervorschriften negative Einkünfte ergeben, die mit anderen Einkünften verrechnet werden können.

Werden die im Ansässigkeitsstaat erzielten Verluste nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des beschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigt, so muss ein Progressionsvorbehalt eingreifen, der dafür sorgt, dass es zu keiner Überbesteuerung kommt. Die Rechtslage in der Bundesrepublik ist entsprechend ausgestaltet (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 5, Abs 2 S. 1 Nr. 2 EStG), so dass insofern das nationale Recht mit dem Unionsrecht in Einklang steht.

\section*{V. Das subjektive Nettoprinzip}

Ein zentrales Problem der beschränkten Steuerpflicht ist, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen der Quellenstaat nach dem Unionsrecht verpflichtet ist, das subjektive Nettoprinzip auch bei der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen zu beachten.

\section*{1. Die Bedeutung des subjektiven Nettoprincips}

Private Aufwendungen sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (vgl. § 12 Nr. 1 EStG). Diejenigen privaten Aufwendungen, denen sich der Steuer-

pflichtige nicht entziehen kann, sowie solche Aufwendungen, die der Existenztensicherung dienen, müssen aber bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden (vgl. § 2 Abs. 4, 5 EStG)\textsuperscript{275}. Diese Aufwendungen mindern nämlich das dem Steuerpflichtigen zur freien Verfügung stehende Einkommen\textsuperscript{276}. Damit knüpft die Einkommensteuer an die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an\textsuperscript{277}. Man spricht insoweit vom subjektiven Nettoprinzip.

Das subjektive Nettoprinzip wird insbesondere dadurch gewährleistet, dass nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG der Grundfreibetrag nicht mit Einkommensteuer belastet wird\textsuperscript{278}. Die Unterhaltsverpflichtungen des Steuerpflichtigen, denen er sich ebenfalls nicht entziehen kann, werden durch den Abzug der Kinderfreibeträge (§ 32a Abs. 6 EStG) gemäß § 2 Abs. 5 S. 1 EStG und das Splittingverfahren (§§ 26, 26b i.V.m. § 32a Abs. 5 EStG) berücksichtigt\textsuperscript{279}.

Auch die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33-33b EStG) gemäß § 2 Abs. 4 EStG dient dem subjektiven Nettoprinzip. Gleiches gilt für die Abziehbarkeit der Ausgaben für die Arbeitslosen-, Kranken- und Pflegeversicherung (§ 10 Nr. 3 lit. a EStG), zur gesetzlichen Rentenversicherung (§ 10 Nr. 2 lit. a EStG)\textsuperscript{280} und für den Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung (§ 10 Nr. 2 lit. b EStG)\textsuperscript{281}.

Auf beschränkt Einkommensteuerpflichtige sind die genannten Vorschriften hingegen grundsätzlich nicht anwendbar (§ 50 Abs. 1 S. 2, 3 EStG). Etwas anderes gilt nur, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a EStG vorliegen sowie für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 50 Abs. 2 S. 4 EStG).

\begin{itemize}
\item \textsuperscript{275} Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 223.
\item \textsuperscript{276} Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 71 f.
\item \textsuperscript{277} Jakob, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 24.
\item \textsuperscript{278} BVerfG, Beschluss v. 12.10.1976 1 – BvR 2328/73; BVerfGE 43, 1 (9); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 72.
\item \textsuperscript{280} Siehe hierzu Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 267 f.
\item \textsuperscript{281} Jakob, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 24.
\end{itemize}
2. **Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige**

Der EuGH hat sich bisher in drei Entscheidungen mit der Frage befasst, unter welchen Voraussetzungen in Deutschland beschränkt Einkommensteuerpflichtige Anspruch auf die Anwendung von Vorschriften haben, die das subjektive Nettoprinzip verwirklichen 282.


a. **Die Begriffe der „persönlichen Lage“ und des „Familienstandes“**

In der Literatur findet keine grundsätzliche Auseinandersetzung mit der Frage statt, was der EuGH unter den Begriffen der „persönlichen Lage“

---


und des „Familienstandes“ versteht\textsuperscript{286}. Allenfalls findet sich noch ein Hinweis, dass es um die Anwendung von Vorschriften geht, die die Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit (subjektives Nettoprinzip) gewährleisten\textsuperscript{287}.

Auch wenn eine solche Schlussfolgerung aufgrund der verwendeten Begriffe nahe liegt, so ist dieses Ergebnis keineswegs gesichert. Schließlich hat der EuGH zu erkennen gegeben, dass eine Berücksichtigung der persönlichen Lage sowie des Familienstandes nicht nur dann erfolgt, wenn steuerliche Vorschriften den Abzug von „Familienlasten“ oder von „Vorsorgeleistungen“ vorsehen. Er spricht vielmehr ganz grundsätzlich davon, dass es um Faktoren geht, „die allgemein einen Anspruch auf Steuerabzüge und Freibeträge begründen“\textsuperscript{288}.

Fraglich ist, welche Bedeutung es hat, dass der EuGH das Adjektiv „allgemein“ verwendet. Man kann die Wortwahl so verstehen, dass alle steuerlich abziehbaren Aufwendungen gemeint sind, die sich keiner Einkunftsart zuordnen lassen\textsuperscript{289}.

Da nach Ansicht des EuGH der Quellenstaat die persönliche Lage des Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht berücksichtigen muss\textsuperscript{290}, würde dieses Verständnis dazu führen, dass dem beschränkt Steuerpflichtigen nicht nur solche Steuerminderungen vorenthalten werden könnten, die im Zusammenhang mit dem subjektiven Nettoprinzip stehen, sondern auch sonstige Steuervergünstigungen wie etwa § 34g EStG\textsuperscript{291}.

Für diese Interpretation spricht, dass der beschränkt Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat möglicherweise Anspruch auf vergleichbare


\textsuperscript{289} Siehe hierzu Meussen, ET 2009, 185 (186).


Vergünstigungen hat. Wäre nun auch die Bundesrepublik als Quellenstaat dazu verpflichtet, solche Vergünstigungen beschränkt Steuerpflichtigen einzuräumen, so erhielte der Steuerpflichtige die Vergünstigung möglicherweise doppelt.

Gegen eine solche Beurteilung könnte sprechen, dass es sich bei den Normen, deren Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige fraglich ist, um sog. Lenkungsnormen handelt. Sie wollen alle Steuerpflichtige zu einem bestimmten Verhalten bewegen. Da der EuGH die Funktion bzw. den Zweck einer Vorschrift bei der Diskriminierungsprüfung berücksichtigt\textsuperscript{292}, ist es nicht ausgeschlossen, dass der EuGH entscheidend auf dieses Kriterium abstellt.

Meines Erachtens ist zu differenzieren: Stehen Lenkungsnormen im Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften, so ist die Erwerbs sphäre des Steuerpflichtigen betroffen. Hier kann nicht davon gesprochen werden, die Regelung berücksichtige die persönliche Lage oder den Familienstand des Steuerpflichtigen.

Weist die Lenkungsnorm keinen Bezug zur beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf, so knüpft die Lenkungsnorm an ein privates Verhalten an, bezieht sich also auf die „persönliche Lage“ des Steuerpflichtigen.

Für die getroffene Differenzierung spricht, dass nach ihr beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige den gleichen rechtlichen Rahmenbedingungen unterliegen was ihre Erwerbs sphäre betrifft. Eine Gleichstellung ist hier geboten, da nur so das Funktionieren des Binnenmarktes gewährleistet ist. Diese Notwendigkeit besteht bezüglich von Lenkungsnormen nicht, die keinen Bezug zur Erwerbs sphäre aufweisen.

aa. Zwischenergebnis

Es ist nicht möglich, Lenkungsabkommen generell den Vorschriften zuzuordnen, die die persönliche Lage oder den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Folglich muss im Einzelfall ermittelt werden, ob der beschränkt Steuerpflichtige die Anwendung der fraglichen Vorschrift verlangen kann.

bb. Vorschriften, die die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen

Der Rechtsprechung des EuGH kann entnommen werden, dass die Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß § 26b EStG, die Gewährung des Grundfreibetrags (§ 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) und die Möglichkeit, Unterhaltsverpflichtungen steuerlich geltend zu machen, der Berücksichtigung der „persönlichen Lage“ des Steuerpflichtigen dienen.

Es handelt sich jeweils um Regelungen, die berücksichtigen, dass sich der Steuerpflichtige privaten Aufwendungen nicht entziehen kann und diese keiner bestimmten Einkunftsart zugeordnet werden können. Diese Merkmale liegen bei allen Vorschriften vor, die das subjektive Nettoprinzip verwirklichen. Folglich kann davon ausgegangen werden, dass die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands auf alle Vorschriften angewendet werden kann, die das subjektive Nettoprinzip verwirklichen.

---

b. Pflicht des Quellenstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen

Der EuGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es primär die Aufgabe des Ansässigkeitsstaates sei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen die Vergünstigungen einzuräumen, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben\(^{296}\). Könne der Ansässigkeitsstaat diese Verpflichtung erfüllen, so müsse der Quellenstaat das subjektive Nettoprinzip nicht anwenden. Würde auch der Quellenstaat Aufwendungen zum Abzug zulassen, die die private Lage und den Familienstand betreffen, so würden diese Aufwendungen doppelt berücksichtigt, was nicht angemessen sei\(^{297}\).

Nur wenn sich die abziehbaren privaten Aufwendungen im Ansässigkeitsstaat nicht steuer mindernd auswirken können, müsse der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen\(^{298}\). Anderenfalls liege ein Eingriff in die Grundfreiheit vor, deren Schutzbereich eröffnet sei.

aa. Eröffnung des Schutzbereichs der Grundfreiheiten

Es überrascht zunächst einmal, dass der EuGH ohne weiteres davon ausgeht, dass der Schutzbereich der Grundfreiheiten eröffnet sei\(^{299}\). Schließlich stehen steuerliche Abzüge, die die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen in keinem unmittelbaren Zusammenhang zur Erwerbssphäre. Nur diese wird jedoch von den Grundfreiheiten geschützt.


\(^{297}\) Wassermeyer, in: Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1985, S. 49 (63); Koblenzer, Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, 1999, S. 75.


Für diese Sichtweise spricht, dass nicht nur die Erwerbsaufwendungen die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern, sondern auch die privat abziehbaren Aufwendungen. Sie wirken sich damit auf die tariffliche Einkommensteuer aus. Es besteht damit zumindest ein mittelbarer Zusammenhang zur Erwerbsphäre. Schließlich wirkt sich die Steuerlast, die die Steuerpflichtigen tragen müssen, auf die Preise aus, zu denen sie ihre Waren und Dienstleistungen anbieten.

**bb. Primäre Pflicht des Ansässigkeitsstaats**

Der EuGH begründet seinen Standpunkt, wonach es primär die Aufgabe des Ansässigkeitsstaats ist, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen damit, dass die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen am leichtesten an dem Ort beurteilt werden kann, „an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermö-

---

gensinteressen liegt"\textsuperscript{301}. Dieser Ort sei „in der Regel der ständige Aufenthaltsort des betroffenen Person“\textsuperscript{302}.

Außerdem gehe auch das Internationale Steuerrecht davon aus, dass es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates sei, die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen\textsuperscript{303}. Dies gehe u.a. aus dem Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (OECD-MA) hervor\textsuperscript{304}. Es stellt sich die Frage, wie stichhaltig diese Argumente sind.

(1.) Das Internationale Steuerrecht

(a) Das OECD-Musterabkommen

Das OECD-Musterabkommen befasst sich mit der Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen allein in Art. 24 Abs. 3 S. 2 OECD-MA\textsuperscript{305}. Die Vorschrift bezieht sich auf Art. 24 Abs. 3 S. 1 OECD-MA, der verlangt, dass die Besteuerung einer Betriebsstätte nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung eines ansässigen Unternehmens. In diesem Zusammenhang stellt Art. 24 Abs. 3 S. 2 OECD-MA fest, dass steuerliche Entlastungen aufgrund des Personenstandes oder von Familienlasten nicht gewährt werden müssen. Die Vorschrift stellt also klar, dass das Diskriminierungsverbot von Art. 24 Abs. 3 S. 1 OECD-MA allein im Bereich des objektiven Nettoprinzips gilt\textsuperscript{306}. Dagegen verbietet die Regelung nicht beschränkt Steuerpflichtigen Steuervergünstigungen vorzuent-


\textsuperscript{305} Siehe hierzu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 487.

halten, die mit dem Personenstand oder den Familienlasten zusammenhängen.

Art. 24 Abs. 3 S. 1 OECD-MA enthält nach zutreffender Ansicht keine Aussage darüber, welcher Vertragsstaat zur Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstandes verpflichtet ist\textsuperscript{307}. Schließlich ist es der primäre Zweck des OECD-MA eine Doppelbesteuerung zu vermeiden\textsuperscript{308}. Diese droht aber nur bezüglich der Besteuerung der einzelnen Einkünfte.

(b) Die Prinzipien des Internationalen Steuerrechts

Der EuGH beruft sich auch ganz allgemein darauf, dass sich die Pflicht zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse für den Ansässigkeitsstaat aus dem Internationalen Steuerrecht ergebe\textsuperscript{309}. Diese Auffassung ist nicht haltbar\textsuperscript{310}. Es gibt kein internationales Abkommen, aus dem sich ergeben würde, dass der Ansässigkeitsstaat zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse verpflichtet ist. Tatsächlich zeigt sich auch, dass die einzelnen Staaten unterschiedliche Wege gehen, wenn es um die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse geht.

(aa) Vollständige Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat

Viele Staaten berücksichtigen bei der unbeschränkten Steuerpflicht vollständig die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Im Gegenzug bleiben diese bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen außen vor. Eine solche Rechtslage findet man – im Grundsatz – in der Bundes-

\textsuperscript{307} Lang, RIW 2005, 336 (337, 339).
\textsuperscript{308} Frostscher, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, 2005, Rn. 43.
\textsuperscript{309} EuGH, Urteil v. 27.06.1996 – C-107/94, Slg. 1996, I-3089, Rdnr. 44 – Asscher.
\textsuperscript{310} Lang, RIW 2005, 336 (337).
republik Deutschland vor. Nur im Falle des Anrechnungsverfahrens kommt es in der Bundesrepublik aufgrund der Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuer im Ergebnis zu einer anteiligen Kürzung\(^{311}\).

**(bb)** „Fractional taxation“

Andere Staaten lassen als Ansässigkeitsstaat den Abzug privater Aufwendungen nur anteilig zu\(^{312}\). Dafür sehen ihre Steuergesetze vor, dass im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen anteilig berücksichtigt werden\(^{313}\).

**(cc)** Vor- und Nachteile der beiden Methoden zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse

Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse ist Ausfluss des sog. subjektiven Nettoprinzips und steht nicht mit einer bestimmten Einkunftsquelle in einem Zusammenhang. Dies spricht dafür, dass die persönlichen Verhältnisse sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat anteilig berücksichtigt werden müssen\(^{314}\).

Muss der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse vollumfänglich bei der Besteuerung des Steuerpflichtigen steuermindernd erfassen, der Quellenstaat dagegen überhaupt nicht, so kommt es zu einer Verschiebung des Steueraufkommens zugunsten des Quellenstaates. Dies wird von manchen als ungerechtfertigt angesehen\(^{315}\). Für den Steuerpflichtigen führt die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Quellen-


\(^{312}\) Menhorn, IStR 2002, 15 (15).

\(^{313}\) Wattel, ET, 2000, 210 (211).


staat im Übrigen dazu, dass hier die steuerliche Belastung höher ist als diejenige von Personen, die im Tätigkeitsstaat ansässig sind. Schließlich führt ihre Berücksichtigung zu einer Minderung des zu versteuernden Einkommens.

Die anteilige Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse führt aber im Quellenstaat zu einer Verkomplizierung des Besteuerungsverfahrens\textsuperscript{316}. Schließlich macht es der anteilige Ansatz der persönlichen Verhältnisse erforderlich, dass der Quellenstaat die weltweiten Einkünfte ermittelt. Außerdem wird die anteilige Berücksichtigung im Ansässigkeits- und im Quellenstaat in der Praxis regelmäßig nicht dazu führen, dass die persönlichen Verhältnisse immer in voller Höhe berücksichtigt werden. Da die Mitgliedstaaten die Quote nach dem Verhältnis der inländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte berechnen und die Höhe der Einkünfte nach den nationalen Steuervorschriften berechnet werden, kann es beispielsweise vorkommen, dass der Ansässigkeitsstaat eine Quote von 65\% berechnet und der Quellenstaat von 25\%\textsuperscript{317}.

Allerdings gibt es auch bei der vollständigen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat Situationen, in denen die persönlichen Verhältnisse nicht vollständig berücksichtigt werden können. Dies ist der Fall, wenn die steuerpflichtigen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat geringer sind als die Höhe der abziehbaren, privaten Aufwendungen. Auch wenn man meint, in diesem Fall sei der Quellenstaat zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse berufen\textsuperscript{318}, so versagt diese Lösung doch, wenn der Steuerpflichtige in mehreren Quellenstaaten Einkünfte in ähnlicher Höhe erzielt\textsuperscript{319}.

\textsuperscript{316} Siehe hierzu auch Engelschalk, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1987, S. 86.
\textsuperscript{317} Siehe hierzu auch Mattson, ET 2003, 186 (192).
\textsuperscript{319} Lang, RIW 2005, 336 (340); Schnitger, FR 2003, 148 (150).
(dd) Schlussfolgerung

Da sowohl die vollständige Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat als auch die sog. „fractional taxation“ sowohl Vor- als auch Nachteile hat, ist es nicht verwunderlich, dass nicht alle Staaten das gleiche System zur Besteuerung der Steuerpflichtigen anwenden.

Aufgrund der unterschiedlichen internationalen Ausgestaltung kann dem Internationalen Steuerrecht jedenfalls nicht die Verpflichtung entnommen werden, der Ansässigkeitsstaat müsse den Abzug von privaten Aufwendungen stets in voller Höhe gewähren.

(2.) Die Möglichkeit zur Beurteilung der persönlichen Steuerkraft

Der EuGH begründet die Pflicht des Ansässigkeitsstaates zur Berücksichtigung der persönlichen Lage auch damit, dass dort die „persönliche Steuerkraft“ des Steuerpflichtigen, „die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönliche Lage und seines Familienstands ergibt“, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden könne, „an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt“. In diesem Zusammenhang führt der EuGH außerdem aus, dass der Steuerpflichtige meist den überwiegenden Teil seiner Einkünfte im Ansässigkeitsstaat erzielt.

In der Literatur werden diese Aussagen dahingehend verstanden, der EuGH stelle auf die Effektivität des Besteuerungsverfahrens ab. Eine solche Argumentation sei widersprüchlich. Falls sich nämlich die Mitgliedstaaten auf Effizienzgesichtspunkte beriefen, um Eingriffe in den Schutzbereich der Grundfreiheiten zu rechtfertigen, weise der EuGH ein solches

---

Vorbringen regelmäßig unter Hinweis auf die Amtshilfe-Richtlinie zurück.\footnote{Lang, RIW 2005, 336 (338).}

Man kann aber auch die Auffassung vertreten, dass sich die Ausführungen des EuGH auf die „persönliche Steuerkraft“ des Steuerpflichtigen beziehen, also auf die subjektive Leistungsfähigkeit.


Im Ansässigkeitsstaat ist eine Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit allerdings nur möglich, wenn dieser die aus seiner Sicht ausländischen Einkünfte nicht steuerbefreit hat. Schließlich besteuert dann der Ansässigkeitsstaat, ähnlich wie der Quellenstaat, nur einen Teil des Welteinkommens. Der EuGH liefert für diese Situation kein überzeugendes Argument, warum hier der Ansässigkeitsstaat zur vollumfänglichen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse verpflichtet sein soll.

\textbf{(3.) Zwischenergebnis}

Die Argumente, die der EuGH anbringt, um die Pflicht des Ansässigkeitsstaates zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse zu begründen, sind nicht stichhaltig.\footnote{Ebenso Lang, RIW 2005, 336 (338).} Insbesondere beruht die Rechtsansicht des EuGH auf einem fehlerhaften Verständnis des Internationalen Steuerrechts.
(4.) Alternative Begründung


Der Ansässigkeitsstaat kann seine Verpflichtung allerdings aufgrund eines völkerrechtlichen Vertrags ganz oder teilweise auf den Quellenstaat übertragen\textsuperscript{326}. Dagegen kann er den Abzug der privaten Aufwendungen nicht einfach unter Hinweis auf die Rechtslage im Quellenstaat einschränken\textsuperscript{327}. Schließlich richten sich die Grundfreiheiten an jeden Mitgliedstaat. Daraus folgt, dass jeder Mitgliedstaat dafür Sorge tragen muss, dass eine Rechtslage besteht, die mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

(5.) Ergebnis

Die Grundfreiheiten verpflichten den Ansässigkeitsstaat, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen vollumfänglich zu berücksichtigen. Daher muss der Ansässigkeitsstaat beispielsweise die Anrechnungsmethode, die der Beseitigung der Doppelbesteuerung dient, so ausgestalten, dass eine Kürzung der privat abziehbaren Aufwendungen ausgeschlossen ist\textsuperscript{328}. § 34c Abs. 1 S. 2 EStG entspricht diesen Anforderungen nicht, weshalb die Norm gegen das Unionsrecht verstößt\textsuperscript{329}.

\textsuperscript{328} EuGH, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819 – de Groot; EuGH, Urteil v. 28.02.2013 – C-168/11, IStR 2013, 275 – Beker; s. hierzu auch Kortz, Die Rechtspre-
cc. Folgen für die beschränkte Steuerpflicht

(1.) Regelfall

(a) Ansicht des EuGH

Der EuGH vertritt die Ansicht, dass im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht berücksichtigt werden müssen. Schließlich mindern die privaten Aufwendungen bereits die Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat\textsuperscript{330}.

(b) Bewertung

Die Richtigkeit dieser Ansicht wird deutlich, wenn man sich ins Gedächtnis ruft, was die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist. Bei unbefristet Steuerpflichtigen wird das Welteinkommen besteuert, d.h. erfasst werden sowohl die Einkünfte, die im Inland erwirtschaftet wurden, als auch diejenigen Einkünfte, die im Ausland erzielt wurden. Die Summe der Einkünfte mindert sich um die abziehbaren privaten Aufwendungen.

Kommt im Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode zur Anwendung, so werden dort nur die inländischen Einkünfte abzüglich der abziehbaren privaten Aufwendungen besteuert. Die ausländischen Einkünfte unterliegen dagegen der Besteuerung im Quellenstaat. Mit der Freistellungs methode wird also die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auf den Ansässigkeits- und den Quellenstaat verteilt.

Würde nun der Quellenstaat ebenfalls die privaten Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften abziehen, so wäre die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer falsch berechnet. Der Steuerpflichtige würde aufgrund der doppelten Erfassung der persönlichen Verhältnisse nicht mehr nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert.

Gleiches gilt, wenn im Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode angewendet wird. Die Anrechnungsmethode führt nur dann in jedem Fall zur Besteuerung des Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn die Bemessungsgrundlage des Anrechnungsbetrags identisch ist mit der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer im Quellenstaat. Würde der Quellenstaat, dessen Einkommensteuerbelastung höher ist als diejenige des Ansässigkeitsstaats, die privaten Aufwendungen ebenfalls abziehen, so wäre die Einkommensteuer zu niedrig bemessen.

Es zeigt sich also, dass die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des beschränkt Steuerpflichtigen notwendig ist, damit Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat zusammen den Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuern können. Obwohl also beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen ungleich behandelt werden, bewirkt die Ungleichbehandlung eine Gleichstellung der Steuerpflichtigen, die Einkünfte im Ausland erzielen, mit solchen Steuerpflichtigen, die nur im Ansässigkeitsstaat Einkünfte erwirtschaften. Schließlich werden beide nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert.

(c) Begründungsversuche der Steuerlehre


---

331 So beispielsweise Hinnekens, ET 1996, 286 (292).
Auch die These, die beschränkte Besteuerung im Tätigkeitsstaat betreffe von vorneherein nur einen Ausschnitt der Steuerkraft, die sich in den objektiven Elementen der jeweiligen Steuerquelle erschöpfe, kann nicht begründen, warum die persönlichen Verhältnisse im Tätigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden müssen\textsuperscript{333}. Hier wird aus der vorgefundenen Rechtslage auf deren Rechtmäßigkeit geschlossen\textsuperscript{334}.

Nicht überzeugen kann auch die Meinung, wonach der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse nicht berücksichtigen muss, weil er nur die inländischen Einkünfte besteuern kann und folglich eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht möglich ist\textsuperscript{335}. Denkt man diesen Ansatz weiter, so wäre es konsequent, wenn bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die im Ausland Einkünfte erzielen, die persönlichen Verhältnisse ebenfalls nicht berücksichtigt würden, wenn die ausländischen Einkünfte nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefrei sind. Schließlich werden auch hier nur die inländischen Einkünfte besteuert.

(d) Ergebnis

Im Ergebnis besteht Einigkeit darüber, dass der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse grundsätzlich nicht berücksichtigen muss. Allerdings wird diese Einschätzung unterschiedlich begründet. Richtig ist es darauf abzustellen, dass sich die persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat steuermindernd auswirken.

(2.) Sonderfall

Der EuGH weist ausnahmsweise dem Quellenstaat die Pflicht zur Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen zu und zwar dann,

\textsuperscript{333} So aber Fischer, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, 2001, S. 173 f.
\textsuperscript{334} Ähnlich kritisch, Eckert, Die beschränkte Steuerpflicht, 1995, S. 123,
wenn „der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben“. Dies sei der Fall, wenn der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte habe. Zum gleichen Ergebnis kommt übrigens der BFH aus verfassungsrechtlichen Gründen.

Der EuGH begründet dies damit, dass sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Situation befänden, wenn der beschränkt Steuerpflichtige im Quellenstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erziele. Dies sei der Fall, wenn die inländischen Einkünfte mindestens 90% der weltweit erzielten Einkünfte ausmachen oder die im Ausland erzielten Einkünfte den Grundfreibetrag nicht übersteigen (vgl. § 1 Abs. 3 EStG).

(a) Vollständiger Abzug der privaten Aufwendungen

Das entscheidende Kriterium der Vergleichbarkeitsprüfung ist für den EuGH tatsächlich nicht, dass die wesentlichen Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielt werden. Vielmehr ist für den Gerichtshof entscheidend, dass sich die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht vollumfänglich steuermindernd auswirken würden, falls der Quellenstaat, in dem der Steuerpflichtige die wesentlichen Einkünfte erzielt, nicht verpflichtet wäre, die persönlichen Verhältnisse vollumfänglich zu berücksichtigen.

Das folgende Beispiel soll die Problematik veranschaulichen: Ein nicht verheirateter Steuerpflichtiger erzielt im Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 5.000 €; weitere 95.000 € erwirtschaftet er im Quellenstaat. Die privat abziehbaren Aufwendungen belaufen sich auf 10.000 €.

---

Stellt der Ansässigkeitsstaat die im Quellenstaat erwirtschafteten Einkünfte steuerfrei, so belaufen sich die im Ansässigkeitsstaat steuerbaren Einkünfte auf 5.000 €. Da die privat abziehbaren Aufwendungen betragsmäßig größer sind, kann der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht vollumfänglich berücksichtigen. Wäre in dieser Situation der Tätigkeitsstaat nicht verpflichtet, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, so würden diese nicht in voller Höhe die Einkünfte des Steuerpflichtigen mindern.

Fraglich ist die Rechtslage allerdings, wenn der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert und die Doppelbesteuerung durch Anwendung der Anrechnungsmethode verhindert.

In dieser Situation sind die steuerbaren Einkünfte so hoch, dass die abziehbaren privaten Aufwendungen die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern können. Es erscheint daher fraglich, ob in diesem Fall der Quellenstaat verpflichtet sein soll, ebenfalls die private Lage des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Zum Teil wird die Ansicht vertreten, der Quellenstaat sei hierzu nicht verpflichtet, wenn die im Quellenstaat entrichtete Einkommensteuer vollständig im Ansässigkeitsstaat auf die Einkommensteuer angerechnet werde. Es wird also die Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen herangezogen, um zu klären, ob eine Diskriminierung vorliegt oder nicht.


Rechtslage geschaffen wird, die mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass das Abstellen auf die Gesamtsteuerbelastung dazu führt, dass unterschiedliche Regelungen in die Vergleichsprüfung einbezogen werden. So wird beispielsweise der Nachteil der Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse dadurch kompensiert, dass im Tätigkeitsstaat die Steuerbelastung niedriger ist als im Ansässigkeitsstaat. Schließlich wirken sich beide Faktoren auf die Höhe der Einkommensteuer im Tätigkeitsstaat aus. Der EuGH lehnt aber eine solche Betrachtungsweise ab. Seiner Rechtsprechung ist zu entnehmen, dass die Prüfung des Vorliegens einer Ungleichbehandlung anhand der fraglichen Regelung vorzunehmen ist\textsuperscript{344}.

Im Übrigen ist nicht ersichtlich, warum davon ausgegangen wird, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen würden nur dann vollständig berücksichtigt, wenn die im Tätigkeitsstaat angefallene Steuer vollständig auf die Einkommensteuer im Ansässigkeitsstaat angerechnet werde\textsuperscript{345}. Schließlich muss die Anrechnungsmethode so ausgestaltet sein, dass es zu keiner Kürzung der abziehbaren, privaten Aufwendungen kommt\textsuperscript{346}.

(b) Stellungnahme

Die Argumente, die der EuGH liefert, um die Pflicht des Quellenstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse zu begründen, überzeugen nicht\textsuperscript{347}. Sie erwecken den Eindruck, als müsste die Rechtslage im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden, um bestimmen zu können, ob der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse berücksichtigen muss oder nicht\textsuperscript{348}. Wäre dies der Fall, so müsste der Quellenstaat das subjektive


\textsuperscript{345} So Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 374, 381.


\textsuperscript{347} Noch kritischer Lang, RIW 2005, 336 (337): „vage Gerechtigkeitsideen“.

\textsuperscript{348} Vgl. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 911.
Nettoprinzip anwenden, wenn nach dem nationalen Steuerrecht des An-
sässigkeitsstaats dort keine steuerbaren Einkünfte vorlagen, nach den
Steuervorschriften des Quellenstaats hingegen schon.

Richtig erscheint es allein auf die Rechtslage im Quellenstaat abzustellen. Da auch beschränkt Steuerpflichtige im Grundsatz nach ihrer wirtschaftli-
chen Leistungsfähigkeit besteuert werden, darf es zu keiner Überbesteue-
runng kommen. Diese tritt ein, wenn die Bemessungsgrundlage der Ein-
kommensteuer bei der beschränkten Einkommensteuerpflicht höher ist,
as diejenige, die sich im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht erge-
ben würde.

Das folgende Beispiel soll das Gesagte verständlicher machen: Ein Steu-
erpflichtiger erzielt im Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 15.000 €
sowie weitere Einkünfte in der Bundesrepublik als Quellenstaat in Höhe
von 85.000 €. Die abziehbaren privaten Aufwendungen betragen
20.000 €.

Würden nun die inländischen Einkünfte in Höhe von 85.000 € die Bemes-
sungsgrundlage der Einkommensteuer in der Bundesrepublik darstellen,
so käme es zu einer Überbesteuerung. Im Falle der unbeschränkten Ein-
kommensteuerpflicht belief sich nämlich die Bemessungsgrundlage der
Einkommensteuer auf 80.000 €\(^{349}\).

Problematisch ist dann nur die Situation, in der die Einkünfte im Ansässig-
keitsstaat negativ sind. Würde man die negativen Einkünfte bei der Ver-
eignungsrechnung berücksichtigen, so würde das Territorialitätsprinzip au-
er Kraft gesetzt. Außerdem würden die negativen Einkünfte auch im An-
sässigkeitsstaat die Bemessungsgrundlage verringern, da hier ein Ver-
lustabzug (§ 10d EStG) möglich ist. Aus diesem Grund sind die negativen
Einkünfte bei der Vergleichsrechnung nicht zu berücksichtigen.

Wandelt man das obige Beispiel ab, und geht von negativen Einkünften im
Ansässigkeitsstaat in Höhe von 15.000 € aus, so darf die Bemessungs-
grundlage der Einkommensteuer einen Betrag von 65.000 € nicht über-

\(^{349}\) 15.000 € zzgl. 85.000 € abzgl. 20.000 € = 80.000 €.
Die Bemessungsgrundlage ist hier um 15.000 € höher, als in dem Fall, in dem sämtliche Einkünfte der Besteuerung unterliegen würden. In Höhe dieser Differenz erfolgt aber ein Verlustabzug im Ansässigkeitsstaat. Nur wenn der Verlustabzug endgültig ausgeschlossen ist, müssen auch die im Ansässigkeitsstaat erzielten Verluste im Quellenstaat berücksichtigt werden.

(c) Ergebnis

Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer im Quellenstaat darf nicht höher sein als diejenige, die sich ergeben würde, wenn der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig wäre; eine negative Summe der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat ist aber nicht zu berücksichtigen.

3. Die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG

a. Allgemeines

Auf Antrag werden gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erzielen. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (§ 1 Abs. 3 S. 2 Hs. 1 EStG).

Da die beschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, greift im Besteuerungsverfahren das subjektive Nettoprinzip ein, d.h. es werden – grundsätzlich – die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen steuermindernd berücksichtigt. Eine vollumfängliche Berück-
sichtung der persönlichen Verhältnisse findet allerdings nur statt, wenn auch die Voraussetzungen von § 1a EStG vorliegen.

b. Funktion der Vorschrift

§ 1 Abs. 3 EStG behandelt beschränkt Steuerpflichtige nur dann wie unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG vorliegen. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass es grundsätzlich die Aufgabe des Ansässigkeitsstaats ist, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Nur wenn im Wohnsitzstaat nicht genügend steuerpflichtige Einkunftsmaße vorhanden ist, von der diese Abzüge vorgenommen werden können, soll die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat „einspringen“\textsuperscript{350}. Von einer nicht ausreichend vorhandenen Einkunftsmaße geht der Gesetzgeber pauschalisierend aus\textsuperscript{351}, wenn die Einkünfte mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nicht übersteigen.

Der Gesetzgeber stellt damit bezüglich der 90%-Grenze auf die inländischen Einkünfte ab und hinsichtlich der Unterschreitung des Grundfreibetrags auf die Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

c. Die Ermittlung der Einkünfte

§ 1 Abs. 3 S. 2 EStG regelt nicht, wie die Höhe der in- und ausländischen Einkünfte zu ermitteln ist. Daher sind die Einkünfte nach den allgemeinen Regeln des EStG zu bestimmen\textsuperscript{352}. Der Gesetzgeber begründet dies da-

\textsuperscript{350} BT-Drs. 12/6476, S. 11.
\textsuperscript{351} BT-Drs. 12/6476, S. 11.
\textsuperscript{352} BT-Drs. 12/6476, S. 11; Grotherr, in Grotherr/Herfort/Strunk u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 38; Kaefer, FR 2005, 1215 (1215); Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Ge-
mit, dass die Finanzverwaltung überfordert wäre, „wenn sie unter Anwendung des Steuerrechts des jeweiligen Wohnsitzstaats des beschränkt Steuerpflichtigen ermitteln müsste, ob im Einzelfall der Wohnsitzstaat die personen- und familienbezogenen Umstände angemessen berücksichtigt hat; bei der Berücksichtigung beispielsweise von Kindern müssten zusätzlich auch sonstige Transferleistungen (insbesondere Kindergeld) in die Betrachtung einbezogen werden“\textsuperscript{353}.

\textbf{aa. Steuerfreie Einkünfte (§ 1 Abs. 3 S. 4 EStG)}

Gemäß § 1 Abs. 3 S. 4 EStG bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 2 EStG nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte unberücksichtigt, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind.

Der Gesetzgeber hat mit der Vorschrift auf die Rechtsprechung des EuGH reagiert\textsuperscript{354}. Dieser vertritt die Rechtsansicht, dass der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen müsse, falls dieser im Ansässigkeitsstaat nur steuerfreie Einkünfte hat. Der Ansässigkeitsstaat sei hier nicht in der Lage, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Dies sei allein dem Quellenstaat möglich, da nur hier steuerpflichtige Einkünfte erzielt würden\textsuperscript{355}.

\textbf{(1.) Die Ansicht des Gesetzgebers}

Der deutsche Gesetzgeber interpretiert die Rechtsprechung des EuGH dahingehend, dass die im Ansässigkeitsstaat steuerfreien Einkünfte im Rahmen von § 1 Abs. 3 S. 2 EStG nur dann erfasst werden, wenn

\begin{footnotesize}
\footnotesize
\begin{itemize}
\item \textsuperscript{353} BT-Drs. 12/6476, S. 11.
\item \textsuperscript{354} BT-Drs. 16/6290, S. 52.
\item \textsuperscript{355} EuGH, Urteil v. 25.01.2007 – C-329/05, Slg. 2007, I-1107, Rdnr. 29 – Meindl.
\end{itemize}
\end{footnotesize}
diese Einkünfte bei einer entsprechenden Anwendung der Vorschriften des EStG, nicht steuerbar sind.

Fest steht, dass sich der Europäische Gerichtshof in seinen Entscheidungen\textsuperscript{356} bisher nur mit Situationen befasst hat, bei denen die fraglichen Einkünfte auch nach den Vorschriften des Quellenstaates prinzipiell nicht der Besteuerung unterlegen haben\textsuperscript{357}.

Interessant ist daher die Situation, in der die Einkünfte nur nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates steuerfrei sind, nicht aber nach dem Recht des Quellenstaates. Gemäß § 1 Abs. 3 S. 4 EStG würden diese Einkünfte im Rahmen der Berechnung gemäß § 1 Abs. 3 S. 2 EStG berücksichtigt. Die nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates ermittelte steuerpflichtige Einkunftsmasse kann damit gegebenenfalls nicht ausreichend hoch sein, um sämtliche Aufwendungen abzuziehen, die im Zusammenhang stehen mit der persönlichen Lage und dem Familienstand des Steuerpflichtigen.

Die Vereinbarkeit dieser Rechtslage mit dem Unionsrecht wird damit begründet, dass die Frage, ob sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage befinden, nur dann beurteilen lässt, wenn bei der Vergleichbarkeitsprüfung die gleichen rechtlichen Regelungen angewendet werden\textsuperscript{358}.

Außerdem könne der Rechtsprechung des EuGH entnommen werden, dass nur solche Einkünfte nicht in die Berechnung nach § 1 Abs. 3 S. 2 EStG einzubeziehen seien, die ihrem Wesen nach nicht der Einkommenssteuer unterliegen. Im Umkehrschluss bedeute dies, dass der Tätigkeitsstaat bei der Berechnung nach § 1 Abs. 3 S. 2 EStG auch die im Ansäs-


sigkeitsstaat steuerfreien Einkünfte einbeziehen könne, „soweit diese ih-
rem Wesen nach grundsätzlich der Einkommensteuer unterliegen“359.

(2.) Möglicher Standpunkt des EuGH

Der EuGH ist der Ansicht, dass der Ansässigkeitsstaat primär verantwort-
lich ist für die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse360. Ist dies
nicht möglich, so muss der Quellenstaat diese Verpflichtung übernehmen.
Da sich die persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat nicht auswir-
ken können, wenn nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats nicht ausrei-
chend positive Einkünfte vorhanden sind, spricht dies dafür, dass der
Quellenstaat in diesem Fall das subjektive Nettoprinzip anwenden muss.

Allerdings hat der EuGH in der Rechtssache „D“ eine andere Ansicht ver-
treten361. Dort ging es um einen Steuerpflichtigen, der im Ansässigkeits-
staat keine Vermögenssteuer bezahlen musste, da dieser Staat eine sol-
che Steuer nicht erhob. Der Quellenstaat, in dem eine Vermögensteuer zu
entrichten war, verwehrte dem Steuerpflichtigen einen Freibetrag, der den
Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigte.

Der EuGH vertrat hier die Ansicht, dass der Quellenstaat nicht verpflichtet
sei, dem beschränkt Steuerpflichtigen den Freibetrag zu gewähren. Der
EuGH begründete seine Entscheidung mit der Funktion des Freibe-
trags362. Dieser soll einen Teil des Vermögens steuerfrei stellen. Da die
Vermögensteuer im Ansässigkeitsstaat nicht erhoben wurde, unterlag die-
eses Vermögen, das den wesentlichen Teil des gesamten Vermögens dar-
stellte, nicht der Besteuerung. Die Rechtslage entsprach damit bereits der-
jenigen, die eigentlich erst nach Gewährung des Freibetrags vorliegen
sollte. Folglich sei es nicht gerechtfertigt, dem Steuerpflichtigen einen An-

359 Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkom-
360 S. Valat, ET 2002, 446 (446).
361 EuGH, Urteil v. 05.07.2005 – C-376/03, Slg. 2005, I-5821 – D.
362 EuGH, Urteil v. 05.07.2005 – C-376/03, Slg. 2005, I-5821, Rdnr. 36 – D.
spruch auf den Freibetrag einzuräumen. Es würde ansonsten ein zu großer Teil des Vermögens von der Vermögensteuer befreit\textsuperscript{363}.

Zu einem identischen Ergebnis wäre der EuGH gekommen, wenn er auf die Rechtslage im Quellenstaat abgestellt hätte. Aus Sicht dieses Staates sind im Ansässigkeitsstaat genügend Einkünfte vorhanden, um die persönliche Lage des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Die Entscheidung in der Rechtssache „D“ spricht dafür, dass der Quellenstaat nicht immer verpflichtet ist das subjektive Nettoprinzip anzuwenden, wenn im Ansässigkeitsstaat nur steuerbefreite Einkünfte vorliegen.

(3.) Stellungnahme

Um die Problematik in den Griff zu bekommen, muss man sich fragen, was den nationalen Gesetzgeber daran hindern soll, die Ermittlung der Einkünfte nach nationalem Recht vorzunehmen. In Betracht kommt hier nur das in den Grundfreiheiten sowie in Art. 18 AEUV enthaltene Diskriminierungsverbot. Dieses schützt beschränkt Steuerpflichtige vor einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Eine Ungleichbehandlung kann aber nicht vorliegen, wenn sowohl die Einkünfte der unbeschränkt und der beschränkt Steuerpflichtigen nach den gleichen steuerlichen Vorschriften ermittelt werden. Zwar sind einige Steuerbefreiungen auf inländische Sachverhalte zugeschnitten (vgl. § 3 Nr. 2b EStG), § 1 Abs. 3 S. 4 EStG gewährleistet aber auch insoweit die Gleichbehandlung. Außerdem soll § 1 Abs. 3 EStG eine Überbesteuerung in der Bundesrepublik verhindern und für eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sorgen. Insofern ist es ohne Bedeutung, ob die fraglichen Einnahmen im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sind oder nicht.

Daher ist davon auszugehen, dass kein Verstoß gegen das Unionsrecht vorliegt.

\textsuperscript{363} Dies übersieht Lang, RIW 2005, 336 (341).
(4.) Ergebnis

§ 1 Abs. 3 S. 4 EStG verstößt nicht gegen die Grundfreiheiten bzw. das allgemeine Diskriminierungsverbot.

bb. Die 90%-Regelung (§ 1 Abs. 3 S. 1 Alt. 1 EStG)

Gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 Alt. 1 EStG kann der beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 1 EStG nur stellen, wenn seine Einkünfte mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Hierzu zählen die inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 EStG, sofern die Bundesrepublik nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen auf ihr Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten für die Berechnung der 90%-Grenze als nicht der deutschen Einkommenssteuer unterliegend (§ 1 Abs. 3 S. 3 EStG). Die Vorschrift soll dem Umstand Rechnung tragen, dass nach der Konzeption der Doppelbesteuerungsabkommen „der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte im Kern behält“. Da der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte besteuert, ist es insoweit möglich, dass die persönlichen Verhältnisse das zu versteuernde Einkommen mindern.

Die Sinnhaftigkeit der Vorschrift wird in der Literatur vereinzelt bezweifelt. § 1 Abs. 3 S. 3 EStG greift nämlich in den Fällen nicht ein, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde und folglich der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert. Nach Ansicht von Teilen der Literatur sind in diesem Fall im Ansässigkeitsstaat ausreichend

---

364 BT-Drs. 12/6476, S. 12.
hohe Einkünfte vorhanden, so dass der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen könne. 367

Diese Überlegungen überzeugen nicht. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, so werden sämtliche, in § 49 EStG genannten Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst. Dieses Besteuerungsrecht der Bundesrepublik erkennt auch der Ansässigkeitsstaat an, indem er durch eine unilaterale Regelung die Anrechnung der Quellensteuer auf die Einkommensteuer vorsieht. Der verbleibende Anteil des Ansässigkeitsstaats an der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist regelmäßig so gering, dass er die persönlichen Verhältnisse des Gebietsansässigen zumindest nicht vollumfänglich steuermindernd berücksichtigen kann.

cc. Grundfreibetragsgrenze (§ 1 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 EStG)

Antragsberechtigt gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG sind auch diejenigen beschränkt Steuerpflichtigen, deren nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte den Grundfreibetrag i.S.v. § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen. Die Grundfreibetragsgrenze ist neben der 90%-Regelung notwendig, da bei geringen Einkünften des Steuerpflichtigen Fälle denkbar sind, in denen der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse nicht vollumfänglich berücksichtigen kann, obwohl mindestens 10% der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat erzielt werden. Belaufen sich beispielsweise die Einkünfte insgesamt auf 4.000 €, wovon 2.000 € im Quellenstaat erzielt werden, so ist offensichtlich, dass der Ansässigkeitsstaat das Existenzminimum nicht steuerfrei stellen kann.

d. Problematische Fälle

§ 1 Abs. 3 EStG wird im Regelfall dazu führen, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht berücksichtigt werden, wenn dies im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist. Der EuGH hat daher in einem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger wesentliche Einkünfte im Ansässigkeitsstaat erzielt hat, die Vorschrift des § 1 Abs. 3 EStG nicht beanstandet.\(^\text{368}\)

Es sind aber außergewöhnliche Sachverhalte denkbar, bei denen die Regelung versagt. Erzielt der Steuerpflichtige beispielsweise in seinem Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 20.000 € und in der Bundesrepublik in Höhe von 80.000 €, so können die private Lage und die Familien situation des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat nur bis zu einer Höhe von 20.000 € berücksichtigt werden, wenn dieser die Freistellungsmethode anwendet. Musste der Steuerpflichtige infolge einer Erkrankung Behandlungskosten in Höhe von 25.000 € tragen, so kann dies der Ansässigkeitsstaat nicht vollumfänglich berücksichtigen.

In diesem Fall müsste die Bundesrepublik als Quellenstaat, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (zumindest teilweise) grundsätzlich berücksichtigen, um eine Überbesteuerung des beschränkt Steuerpflichtigen zu verhindern. Da § 1 Abs. 3 EStG dies nicht gewährleistet, liegt ein Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit vor. Diese könnte allerdings gerechtfertigt sein, weil der Gesetzgeber eine typisierende Regelung geschaffen hat.\(^\text{368}\)

Der EuGH verlangt allerdings, dass auch im Falle einer Typisierung eine Rechtslage besteht, die zu keiner Schlechterstellung desjenigen führt, der von einer Grundfreiheit Gebrauch gemacht hat.\(^\text{369}\) Vorteile, die die Typisierung in anderen Fällen bringt, können die Ungleichbehandlung im konkre-
ten Fall nicht ausgleichen\textsuperscript{370}. Folglich kann eine etwaige Schlechterstellung des beschränkt Steuerpflichtigen nicht gerechtfertigt werden.

Weiterhin ist der Fall problematisch, in dem der Steuerpflichtige in mehreren Mitgliedstaaten steuerbare Einkünfte erzielt und die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat nicht ausreichen um die persönliche Lage des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen\textsuperscript{371}. Hier sind die Tatbestandsvoraussetzungen von § 1 Abs. 3 S. 2 EStG ebenfalls nicht erfüllt. Die Folge ist, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zumindest nicht vollständig berücksichtigt werden.

Es ist zu erwarten, dass der EuGH auch in diesem Fall den Standpunkt einnimmt, der Quellenstaat müsse die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Schließlich vertritt der Gerichtshof die Auffassung, dass sich die persönlichen Verhältnisse vollständig steuermindernd auswirken müssen. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der EuGH jeden Quellenstaat verpflichten wird, die persönlichen Verhältnisse steuermindernd zu erfassen. Er wird den Mitgliedstaaten aber die Möglichkeit einräumen, durch bi- bzw. multilaterale Abkommen für eine andere Aufteilung der persönlichen Verhältnisse zu sorgen\textsuperscript{372}.

Es stellt sich damit die Frage, wie der Gesetzgeber § 1 Abs. 3 S. 2 EStG modifizieren kann, damit auch in den genannten Fällen eine Rechtslage besteht, die mit dem Unionsrecht vereinbar ist\textsuperscript{373}.

\textbf{aa. Möglicher Standpunkt des EuGH}

Der EuGH ist der Ansicht, der Quellenstaat sei dann zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des beschränkt Steuerpflichtigen verpflich-

\textsuperscript{370} \textit{EuGH}, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933,Rdnr. 18, 20, 54 – Gerritse; \textit{Schön}, IStR 2004, 289 (294).


\textsuperscript{373} Siehe Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 399-409.
tet, wenn der Ansässigkeitsstaat den Steuerpflichtigen nicht nach seiner subjektiven Leistungsfähigkeit besteuern kann. Es besteht insofern ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen der Situation im Ansässigkeitsstaat und derjenigen im Quellenstaat.


Im Ergebnis würde die persönliche Lage des beschränkt Steuerpflichtigen nach den Vorschriften des Ansässigkeitsstaates beurteilt und bewertet. Er hätte keinen Anspruch auf die Berücksichtigung der persönlichen Lage nach den deutschen Einkommensteuervorschriften. Dies erscheint nicht unangemessen, da der beschränkt Steuerpflichtige im Inland nicht ansässig ist.

bb. Eigener Lösungsvorschlag

(1.) Verhinderung einer Überbesteuerung

Ist man zutreffenderweise der Ansicht, dass der Quellenstaat nur dann zu einer Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen verpflichtet ist, wenn anderenfalls eine Überbesteuerung im Inland droht, so
muss der Gesetzgeber nicht auf die Rechtslage im Ansässigkeitsstaat abstellen.

Um eine Überbesteuerung auszuschließen, muss der Gesetzgeber vorsehen, dass das zu versteuernde Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen nicht höher sein kann, als das Einkommen, das sich ergeben würde, wenn der Steuerpflichtige unbeschränkt einkommensteuerpflichtig wäre. Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat bleibt bei der Betrachtung allerdings unberücksichtigt. Schließlich geht das EStG davon aus, dass es im Ansässigkeitsstaat zu einem Verlustabzug (§ 10d EStG) kommt. Die in einem Jahr zu hohe Bemessungsgrundlage wird also durch eine spätere Minderung kompensiert.

Erzielt also beispielsweise ein Steuerpflichtiger im Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 20.000 € sowie weitere Einkünfte von 80.000 € in der Bundesrepublik als Quellenstaat, so beträgt die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in der Bundesrepublik 75.000 €, wenn sich die privaten Aufwendungen auf 25.000 € belaufen.


(2.) Gesamtbetrachtung

Auch eine Gesamtbetrachtung zeigt, dass das gefundene Ergebnis zutreffend ist.
(a) Freistellungsverfahren

Kommt im oben genannten Beispiel im Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode zur Anwendung, so fällt dort keine Einkommensteuer an, weil die Bemessungsgrundlage 0 € beträgt. Schließlich sind die steuerbaren Einkünfte (20.000 €) niedriger als die abziehbaren privaten Aufwendungen (25.000 €).

(b) Anrechnungsverfahren

Wendet der Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode an, und ist diese so ausgestaltet, dass sie mit dem Unionsrecht vereinbar ist\textsuperscript{374}, so ist ebenfalls sichergestellt, dass der Steuerpflichtige nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird.

(aa) Vereinbarkeit der Anrechnungsmethode mit dem Unionsrecht

Das Anrechnungsverfahren verstößt nach Ansicht des EuGH nur dann nicht gegen die Grundfreiheiten, wenn sichergestellt ist, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat vollständig berücksichtigt werden. Dies ist in Deutschland nicht der Fall, da § 34c Abs. 1 S. 2 EStG dazu führt, dass sich die persönlichen Verhältnisse in der Bundesrepublik nur teilweise steuermindерnd auswirken\textsuperscript{375}. Schließlich werden bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, das die Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer darstellt (§ 2


Abs. 5 S. 1 ESTG), im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips die abziehbaren privaten Aufwendungen berücksichtigt (vgl. § 2 Abs. 4 ESTG)376.


In einem weiteren Schritt ist dieser Steuersatz auf das zu versteuernde Einkommen anzuwenden, das sich ergibt, wenn man die ausländischen Einkünfte nicht berücksichtigt. Der sich so ergebende Betrag stellt den Teil der Einkommensteuer dar, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt.

Zieht man diesen Betrag in einem letzten Schritt von der tariflichen Einkommensteuer ab, so ergibt sich der Teil der Einkommensteuer, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt.


(bb) Folgen der unionsrechtskonformen Ausgestaltung

Die hier vorgeschlagene Lösung führt im obigen Beispielsfall dazu, dass die Anrechnung der ausländischen Steuer bis zur Höhe der tariflichen Einkommensteuer möglich ist.

Unterstellt man, dass im Ansässigkeitsstaat und im Quellenstaat die tarifliche Einkommensteuer gemäß § 32a Abs. 1 EStG berechnet wird, so ergibt sich im Ansässigkeitsstaat, bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 75.000 €, eine tarifliche Einkommensteuer von 23.261 €. Im Quellenstaat beläuft sich das zu versteuernde Einkommen ebenfalls auf 75.000 €, da dieses nicht höher sein kann, als das Einkommen, das sich bei unbeschränkter Steuerpflicht ergeben würde. Die tarifliche Einkommensteuer beträgt im Quellenstaat damit ebenfalls 23.261 €. Die im Quellenstaat zu entrichtende Einkommensteuer wird im Ansässigkeitsstaat in voller Höhe angerechnet, da sich kein positives, zu versteuerndes Einkommen ergibt, wenn die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte (in Höhe von 20.000 €) um die abziehbaren privaten Aufwendungen (25.000 €) verringert werden.

Ist der Steuertarif im Ansässigkeitsstaat niedriger als im Quellenstaat, so richtet sich die Steuerbelastung – der im Quellenstaat erzielten Einkünfte – nach der dortigen Rechtslage. Wie oben erläutert, ist dort sichergestellt, dass eine Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit erfolgt.

Ist der Steuertarif im Wohnsitzstaat höher als im Quellenstaat, so muss der Steuerpflichtige Einkommensteuer in der Höhe tragen, die der Wohnsitzstaat vorsieht. Da der Steuerpflichtige dort unbeschränkt steuerpflichtig ist, kommt es auch in diesem Fall zu einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Beträgt beispielsweise die Einkommensteuer im Ansässigkeitsstaat bei einem zu versteuernden Einkommen von 75.000 € genau 30.000 €, so ergäbe sich ein durchschnittlicher Steuersatz in Höhe von 40%. Da das zu versteuernde Einkommen ohne die im Quellenstaat erzielten Einkünfte

---

380 Einkünfte im Ansässigkeitsstaat (20.000 €) zzgl. Einkünfte im Quellenstaat (80.000 €) abzgl. 25.000 € = 75.000 €.
negativ ist, ergibt sich ein Anrechnungshöchstbetrág von 30.000 €. Die in der Bundesrepublik als Quellenstaat zu entrichtende Einkommensteuer in Höhe von 23.261 € wird also in voller Höhe auf die Einkommensteuerschuld im Ansässigkeitsstaat angerechnet. Die steuerliche Gesamtbelastung betrágt damit 30.000 €.

(3.) Problem der Steuerpflicht in mehreren Mitgliedstaaten

Problematisch ist nur noch der Fall, in dem der Steuerpflichtige in mehreren Mitgliedstaaten steuerpflichtige Einkünfte erzielt, und keine Einkünfte im Ansässigkeitsstaat. Um auch in dieser Situation eine Überbesteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu verhindern, kann man die oben genannte Formel modifizieren. Berechnet man die maximale Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer derart, dass nur die Einkünfte erfasst werden, die der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat und in der Bundesrepublik als Tätigkeitsstaat erzielt, so ist auch in dieser Situation sichergestellt, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen vollständig berücksichtigt werden.

Erzielt beispielsweise ein Steuerpflichtiger im Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 20.000 €, in einem anderen Staat Einkünfte in Höhe von 10.000 € sowie weitere Einkünfte von 80.000 € in der Bundesrepublik, so betrágt die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in der Bundesrepublik nach der modifizierten Berechnung 75.000 €, wenn sich die privaten Aufwendungen auf 25.000 € belaufen. Zwar kommt es dann zu einer teilweisen doppelten Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, wenn der andere Quellenstaat entsprechend vorgeht, dies verstößt aber nicht gegen das Diskriminierungsverbot. Schließlich schützt das Verbot nur vor einer Schlechterstellung des beschränkt Steuerpflichtigen.
cc. Weitere Lösungsmöglichkeit

Zu einer vollständigen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Staat der Ansässigkeit kommt es grundsätzlich auch dann, wenn das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats vorsieht, dass ein negatives zu versteuerndes Einkommen gesondert festzustellen ist und sich dieser Betrag in früheren bzw. späteren Veranlagungszeiträumen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens auswirkt.

Der Nachteil dieser Lösung besteht jedoch darin, dass sich die persönlichen Verhältnisse erst in einem späteren Veranlagungszeitraum auswirken, wenn in früheren Veranlagungszeiträumen im Ansässigkeitsstaat nicht ausreichend hohe positive Einkünfte erzielt wurden. Die Lösung versagt außerdem dann, wenn der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat in keinem Veranlagungszeitraum positive Einkünfte erzielt hat. Vor allem aber verpflichtet das Unionsrecht die Mitgliedstaaten nicht, ihr Steuerrecht so auszugestalten, dass sich die abziehbaren privaten Aufwendungen in anderen Veranlagungszeiträumen steuerlich auswirken müssen. Eine solche Verpflichtung könnte nur durch eine Steuerharmonisierung herbeigeführt werden.

dd. Ergebnis

§ 1 Abs. 3 S. 2 EStG stellt in fast allen Fällen sicher, dass die persönliche Lage und der Familienstand zumindest in einem Staat berücksichtigt werden.

Um in allen Fällen eine Rechtslage herzustellen, die mit dem Unionsrecht vereinbar ist, ist jedoch eine Modifikation der gegenwärtigen Rechtslage erforderlich. Der Gesetzgeber muss vorsehen, dass das zu versteuernde Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen um den Betrag zu verringern ist, um den die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte niedriger sind als die abziehbaren privaten Aufwendungen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat erwirtschaftet wurden, negativ, so werden diese Verluste grundsätzlich nicht berücksichtigt. Etwas anderes gilt
nur dann, wenn ausgeschlossen ist, dass sich die Verluste im Ausland noch steuerlich auswirken können.

e. Rechtsfolge des § 1 Abs. 3 EStG

Liegen die Voraussetzungen von § 1 Abs. 3 EStG vor, so werden auch Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland hinsichtlich der inländischen Einkünfte (§ 49 EStG) als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt (§ 1 Abs. 3 S. 1 EStG). Die Einkommensteuer wird bei ihnen daher nach den allgemeinen Vorschriften ermittelt. Infolgedessen werden diese Personen – grundsätzlich – nach der subjektiven Leistungsfähigkeit besteuert.

Sie können insbesondere die Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben geltend machen (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG), haben Anspruch auf den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), sowie die Möglichkeit die außergewöhnlichen Belastungen i.S.d. §§ 33-33b EStG steuerlich geltend zu machen. Zudem besteht ein Anspruch auf den Kinderfreibetrag und den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes gemäß § 32 Abs. 6 S. 1 EStG bzw. – im Grundsatz – auf Kindergeld (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG).

aa. Kürzung der abziehbaren Beträge

(1.) Überblick

Soweit die genannten Vorschriften die Unterhaltsverpflichtungen des Steuerpflichtigen berücksichtigen, kommt es allerdings zu einer Kürzung der abziehbaren Aufwendungen bzw. der Freibeträge, wenn die unterhaltsberechtigten Personen nicht in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 3, § 32 Abs. 6 S. 4, § 33a Abs. 1 S. 6, Abs. 2 S. 2 EStG). Beispielsweise wird der Kinder-
freibetrag nur zur Hälfte gewährt, wenn ein Kind des Steuerpflichtigen (§ 32 Abs. 1 EStG) seinen Wohnsitz in Bulgarien hat\textsuperscript{381}. Der Gesetzgeber berücksichtigt mit der Kürzung, dass die Lebenshaltungskosten im Ausland gegebenenfalls niedriger sind, weshalb es unangemessen wäre, die Freibeträge bzw. Höchstbeträge vollumfänglich zu gewähren. Von den Kürzungen sind vor allem beschränkt Einkommensteuerpflichtige betroffen, da sie regelmäßig mit ihren Familien im Ausland leben.

\textbf{(2.) Anwendbarkeit der VO 883/2004/EG}


Es wird aber trotz des Wortlauts die Ansicht vertreten, der Kinderfreibetrag stelle eine Familienleistung i.S.d. Verordnung dar\textsuperscript{382}. Hierfür spricht, dass die Steuerermäßigung denselben wirtschaftlichen Effekt hat wie eine Transferzahlung.

Meines Erachtens ist die Verordnung nicht auf steuerliche Freibeträge anwendbar. Der erste Erwägungsgrund der Verordnung 883/2004/EG macht deutlich, dass die Verordnung der Koordinierung der nationalen

\textsuperscript{381} BMF-Schreiben vom 06.11.2009, BStBl. I 2009, 1323.
\textsuperscript{382} Eichenhofer, Sozialrecht der Europäischen Union, 5. Auflage, 2013, Rn. 274.
Systeme der sozialen Sicherheit dient. Es geht also darum die Leistungsverwaltung der Mitgliedstaaten aufeinander abzustimmen. Das Steuerrecht gehört hingegen zum Bereich der Eingriffsverwaltung.


(3.) Verstoß gegen das Primärrecht

In Betracht kommt aber ein Verstoß gegen das in den Grundfreiheiten enthaltene Diskriminierungsverbot. Da die Ungleichbehandlung offensichtlich ist, kommt es entscheidend darauf an, ob sich ein Rechtfertigungsgrund finden lässt.

Ohne eine Kürzung könnten beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG in größerem Umfang Leistungen in Anspruch nehmen, als dies bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Fall ist. Schließlich muss für eine Leis-


**bb. Anspruch auf Kindergeld**

Beim Kindergeld nimmt der Gesetzgeber keine Kürzung vor, wenn das Kind im Ausland ansässig ist. Vielmehr schließt der Gesetzgeber den Anspruch auf Kindergeld vollständig aus, wenn in einem anderen Staat ein Anspruch auf eine Leistung besteht, die dem Kindergeld vergleichbar ist (§ 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Damit besteht ein Anspruch auf Kindergeld bzw. auf eine vergleichbare Leistung nur in einem Staat.


Übt der beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG in der Bundesrepublik eine Beschäftigung (Art. 1 lit. a VO 883/2004/EG) oder eine selb-

---


Außerdem sind die Prioritätsregeln des Art. 68 VO 883/2004/EG zu beachten. Diese kommen zur Anwendung, wenn der Ehepartner des beschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 1 Abs. 3 EStG nicht in der Bundesrepublik ansässig ist und die Art. 11 ff VO 883/2004/EG dem Ehegatten gleichfalls einen Anspruch auf Kindergeld nach den Vorschriften des Ansässigkeitsstaats einräumen.

Ist der Ehegatte nicht erwerbstätig, so muss die Bundesrepublik das Kindergeld auszahlen. Der Anspruch auf Kindergeld in der Bundesrepublik resultiert nämlich aus der dort ausgeübten Erwerbstätigkeit, während der Anspruch des Ehegatten durch den Wohnsitz begründet wird. In diesem Fall verpflichtet Art. 68 Abs. 1 lit. a VO 883/2004/EG den Tätigkeitsstaat zur Zahlung des Kindergeldes.

Ist der Ehegatte des beschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 1 Abs. 3 EStG in seinem Wohnsitzstaat berufstätig, so kommt es primär darauf an, wo die Kinder wohnen (Art. 68 Abs. 1 lit. b VO 883/2004/EG).

Der EuGH hat entschieden, dass die VO 883/2004/EG die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, Kindergeld auch dann zu zahlen, wenn die Verordnung diese Verpflichtung einem anderen Mitgliedstaat auferlegt\(^\text{385}\).

Wird beispielsweise ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für nicht länger als 24 Monate in die Bundesrepublik zum Arbeiten entsendet, so ist die Bundesrepublik nicht zur Zahlung von Kindergeld verpflichtet. Die Ver-

ordnung 883/2004/EG hindert sie aber nicht daran, Kindergeld aufgrund der Vorschriften des EStG zu bezahlen.


Im oben genannten Fall, hat der nach Deutschland entsendete beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG daher Anspruch auf Kindergeld nach den Vorschriften des EStG. Der Anspruch besteht unzweifelhaft dann, wenn im Ausland kein Anspruch auf Kindergeld besteht. Ist ein solcher Anspruch gegeben, so kommt es darauf an, ob § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist.


---

Der EuGH begründet seine Entscheidung mit Argumenten, die nicht zwangsläufig überzeugen. Dies gilt insbesondere für die Ansicht, die Zahlung des Kindergeldes an beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG sei gerechtfertigt, weil das Kindergeld aus Steuereinnahmen finanziert werde, zu denen der beschränkt Steuerpflichtige seinen Teil beitrage. Damit wird die Zahlung von Kindergeld als Äquivalent für die Entrichtung von Einkommensteuer angesehen. Dies ist aber nicht der Fall, da Steuern keine Gegenleistung für eine bestimmte Leistung darstellen (vgl. § 3 Abs. 1 AO).

Das Urteil ist aber verständlich, wenn man die Ausführungen des EuGH so interpretiert, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich gleich zu behandeln sind, eine Ungleichbehandlung aber durch den Umstand gerechtfertigt werden kann, dass der Steuerpflichtige im Ausland Anspruch auf Kindergeld hat.

Der EuGH meint jedoch, es sei unverhältnismäßig, den Anspruch auf Kindergeld in voller Höhe zu kürzen. Es sei nur angemessen, das Kindergeld um die im Ausland gezahlte Geldleistung zu reduzieren.

Mit diesem Ansatz weicht die Rechtsprechung des EuGH im Sozialrecht erheblich von denjenigen Grundsätzen ab, die der EuGH im Bereich des Einkommensteuerrechts aufgestellt hat. Schließlich vertritt der EuGH dort die Ansicht, dass dem beschränkt Steuerpflichtigen bestimmte Vergünstigungen vollständig vorenthalten werden können, weil er vergleichbare Leistungen im Ansässigkeitsstaat erhält.

**cc. Ergebnis**

Die in § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 3, § 32 Abs. 6 S. 4, § 33a Abs. 1 S. 6, Abs. 2 S. 2 EStG vorgesehen Kürzung der Steuervergünstigungen stellt keinen Verstoß gegen das Unionsrecht dar. Mit den Kürzungen wird schließlich...
nur erreicht, dass alle Steuerpflichtigen private Aufwendungen in einem vergleichbaren Umfang steuerlich geltend machen können.

Ob beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf Kindergeld haben, ergibt sich vorrangig aus der VO 883/2004/EG. Weist die Verordnung die Pflicht zur Zahlung von Kindergeld einem anderen Mitgliedstaat zu, so ist der EuGH der Ansicht, die beschränkt Steuerpflichtigen könnten Kindergeld nach Maßgabe der §§ 62 ff EStG verlangen. § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG führt nicht zu einem Verlust des Anspruchs (in voller Höhe), da die Vorschrift nicht mit den Grundfreiheiten im Einklang steht.

**f. Die Regelung des § 1a EStG**

Grundsätzlich kann man festhalten, dass bei Steuerpflichtigen, die gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand in einem ähnlichen Umfang berücksichtigt werden wie dies bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Fall ist.

Einige Vorschriften des EStG, die die familiäre Situation des Steuerpflichtigen berücksichtigen, sind allerdings nur anwendbar, wenn die Familienangehörigen in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig sind394. So ist die Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß § 26b EStG nur möglich, wenn beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 26 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Haben die Ehegatten also ihren gemeinsamen Wohnsitz außerhalb der Bundesrepublik, so können sie die Zusammenveranlagung nicht allein deshalb beantragen, weil ein Ehegatte gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig gilt. Außerdem können gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten nur dann als Sonderausgaben geltend gemacht werden, wenn dieser unbeschränkt

---

einkommensteuerpflichtig ist. Entsprechendes gilt bezüglich der Leistungen aufgrund des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG).

§ 1a EStG modifiziert nun diese Rechtslage für Unionsbürger sowie für Staatsangehörige eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist. Der Gesetzgeber will so erreichen, dass bei diesen Personen die persönlichen und familiären Verhältnisse vollumfänglich berücksichtigt werden und damit eine Rechtslage herstellen, die mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist395.

aa. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Ein Steuerpflichtiger, der gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig gilt, kann die Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten auch dann als Sonderausgaben abziehen, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Voraussetzung ist allerdings u.a., dass die Unterhaltszahlungen im Ansässigkeitsstaat steuerbar sind, vgl. § 1a Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Hierin sieht der EuGH keinen Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 UAbs. 1 AEUV)396. Den Grund für die möglicherweise nicht zulässige Abziehbarkeit der Unterhaltsleistungen erblickt er in dem Umstand, dass das Einkommensteuerrecht nicht harmonisiert ist. Nachteile, die sich daraus ergeben, dass die Steuervorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten nicht übereinstimmen, stellen nach Ansicht des EuGH keinen Verstoß gegen das Unionsrecht dar397. Die steuerlichen Nachteile, die sich aus der unterschiedlichen Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme ergeben, könnten keinem Staat angelastet werden.

---

Wie bereits an anderer Stelle erläutert\textsuperscript{398}, könnte die Bundesrepublik allerdings die Unterhaltsleistungen beim Empfänger besteuern, indem sie diese in den Katalog der inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG aufnimmt. So wäre sichergestellt, dass die Unterhaltsleistungen beim Empfänger immer der Besteuerung unterliegen, mit der Folge, dass sie der Leistende stets als Sonderausgaben abziehen kann, vorausgesetzt es liegt die Einwilligung des Leistungsempfängers vor (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG). Daher kann die Bundesrepublik für die nachteilige Rechtslage verantwortlich gemacht werden. Die Vorschrift ist daher als mit dem Unionsrecht nicht vereinbar anzusehen\textsuperscript{399}.

Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zum Urteil des EuGH in der Rechtssache „Bachmann“\textsuperscript{400}. In der Entscheidung hat der EuGH eine Regelung nicht beanstandet, die den Abzug von Aufwendungen ausschloss, weil der Mitgliedstaat die mit den Aufwendungen im Zusammenhang stehenden Einnahmen nicht besteuern konnte\textsuperscript{401}. Hier aber liegen die Dinge anders, da die Bundesrepublik die Unterhaltszahlungen beim Empfänger steuerlich erfassen könnte.

**bb. Wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1a EStG)**

Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG können die dort genannten Versorgungsleistungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. In diesem Falle werden die Leistungen beim Empfänger gemäß § 22 Nr. 1b EStG besteuert (Korrespondenzprinzip).

Hauptanwendungsfall des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist nach der Gesetzesbegründung die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge. Die Vermögensübergabe werde in diesen Fällen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen

\textsuperscript{398} Siehe S. 70 ff.

\textsuperscript{399} Mit anderer Begründung aber im Ergebnis ebenso Kanzler, FR 2003, 1192 (1193).

\textsuperscript{400} EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 92, I-249 – Bachmann.

\textsuperscript{401} Siehe hierzu EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 92, I-249, Rdnr. 23 – Bachmann.
als ein Vorgang des Familien- und Erbrechts angesehen, der in der Regel unentgeltlich erfolge\textsuperscript{402}. Der mögliche Abzug der Versorgungsleistungen als Sonderausgaben diene der Erleichterung der Vermögensübergabe an die nächste Generation\textsuperscript{403}.

Gemäß § 1a Abs. 1 Nr. 1a EStG ist der Sonderausgabenabzug auch dann möglich, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Voraussetzung ist dann allerdings, dass die Versorgungsleistungen im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sind (§ 1a Abs. 1 Nr. 1a S. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Damit entsprechen die Tatbestandsvoraussetzungen denjenigen die vorliegen müssen, wenn ein rein inländischer Sachverhalt vorliegt.

Problematisch an der gegenwärtigen Rechtslage ist m.E. auch hier wieder, dass die Bundesrepublik die Einkünfte aus Versorgungsleistungen i.S.v. § 22 Nr. 1b EStG nicht als inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG behandelt. Schließlich wäre so sichergestellt, dass das Korrespondenzprinzip in jedem Fall eingehalten wird, so dass beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG stets der Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG möglich wäre.

Außerdem gilt es zu bedenken, dass der Erwerber sich deshalb zur Erbringung der Versorgungsleistungen verpflichtet, weil er anderenfalls nicht den Betrieb von seinen Eltern übertragen bekommen würde. Die Versorgungsleistungen stehen damit (zumindest auch) in einem Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften\textsuperscript{404}.

Der Große Senat des BFH betont zwar, dass die Vermögensübertragung aus familiären Gründen erfolgt, weshalb keine Betriebsausgaben bzw. Anschaffungskosten vorliegen sollen, der EuGH verwendet jedoch einen eigenen Betriebsausgabenbegriff, wie die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Conijn“ beweist\textsuperscript{405}. Er ist der Ansicht, dass Betriebsausga-

\textsuperscript{402} BR-Drs. 544/07, S. 65.
\textsuperscript{403} BR-Drs. 544/07, S. 66.
\textsuperscript{404} Siehe hierzu auch BFH, Beschluss v. 07.03.1989 – IX R 82/86, BStBl. II 1989, 766.
\textsuperscript{405} EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20 – Conijn; siehe auch EuGH, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 25 – Centro

Ob die Betriebsausgaben gegebenenfalls beim Empfänger nicht besteuert werden können, ist unerheblich. Der deutsche Gesetzgeber kann sich insoweit nicht auf den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz berufen, da diese nur dann einen Eingriff rechtfertigen kann, wenn dem steuerlichen Nachteil ein Vorteil gegenübersteht, der beim selben Steuerpflichtigen eintritt.

cc. Versorgungsausgleichszahlungen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1b EStG)


Da der Ausgleichsverpflichtete zur Zahlung verpflichtet ist, mindert sich seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zwangsläufig. Dies berücksichtigt das Gesetz, indem es den Abzug der Ausgleichszahlungen gemäß § 10 einordnet.
Abs. 1 Nr. 1b EStG zulässt\textsuperscript{411}. Voraussetzung ist allerdings, dass der Ausgleichsberechtigte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Mit dieser Einschränkung stellt der Gesetzgeber sicher, dass die Ausgleichszahlungen das Steueraufkommen nicht (wesentlich) mindern. Schließlich unterliegen die Ausgleichszahlungen beim Ausgleichsberechtigten der Besteuerung (§ 22 Nr. 1c EStG).

Ist der Ausgleichsberechtigte nicht in der Bundesrepublik ansässig, so können keine Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG geltend gemacht werden, wenn die Ausgleichszahlungen im Ansässigkeitsstaat nicht steuerpflichtig sind (§ 1a Abs. 1 Nr. 1b S. 2 i.V.m. Nr. 1 S. 3 EStG).

Es zeigt sich damit, dass der Sonderausgabenabzug immer nur dann möglich ist, wenn beim Empfänger steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Auch hier stellt sich wieder die Frage, warum der Gesetzgeber die Ausgleichszahlungen nicht in den Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufgenommen hat. So wäre sichergestellt gewesen, dass der Sonderausgabenabzug in jedem Fall möglich ist, unabhängig davon, wo der Ausgleichsberechtigte ansässig ist.

dd. Zusammenveranlagung (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG)

Die Zusammenveranlagung steht grundsätzlich nur solchen Paaren offen, bei denen beide Partner unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 26 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Mit Hilfe von § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG stellt der Gesetzgeber sicher, dass auch beschränkt steuerpflichtige Personen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG die Zusammenveranlagung beantragen können.

Voraussetzung ist, dass die Einkünfte der Ehegatten zusammen zu mindestens 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen, oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte, den doppelten Grundfreibetrag nicht übersteigen (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. § 1 Abs. 3 S 2 EStG).

\textsuperscript{411} Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: September 2008), § 10, D 340.
Mit der 90%-Regelung berücksichtigt der Gesetzgeber, dass sich die Familienverhältnisse im Ansässigkeitsstaat steuermindernd auswirken können, wenn der Steuerpflichtige dort nicht nur unwesentliche Einkünfte erzielt. Der EuGH hat diese Annahme des Gesetzgebers nicht beanstandet. Seinen Standpunkt begründet der Gerichtshof damit, dass im Ansässigkeitsstaat der Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könne, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht vorlägen.

Ist man zutreffenderweise der Ansicht, eine Diskriminierung liege dann vor, wenn es in der Bundesrepublik zu einer Überbesteuerung kommt, so muss man den Steuersatz ermitteln, der sich ergibt, wenn man den beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 32a Abs. 1 EStG besteuert. Dieser Steuersatz ist mit demjenigen zu vergleichen, der sich ergeben würde, wenn der Steuerpflichtige und sein Ehegatte in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wären und das Splittingverfahren zur Anwendung kommen würde. Der niedrigere Steuersatz ist auf die inländischen Einkünfte anzuwenden.

Zur Veranschaulichung dient der Fall, in dem ein beschränkt Steuerpflichtiger im Inland Einkünfte in Höhe von 90.000 € erzielt, während seine Frau im Staat des gemeinsamen Wohnsitzes Einkünfte in Höhe von 50.000 € erwirtschaftet. Die abziehbaren privaten Aufwendungen sollen 20.000 € betragen, wovon 10.000 € auf den Ehemann entfallen. Wären beide Eheleute in der Bundesrepublik unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig, so würde das zu versteuernde Einkommen 120.000 € betragen. Auf jeden Ehegatten entfielen somit 60.000 €. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 60.000 € ergäbe sich eine tarifliche Einkommenssteuer in Höhe von 16.961 €. Dies entspricht einem Steuersatz von 28,27%.

0,42 x 60.000 € / 8.239 € = 16.961 €, § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG.
16.961 €/60.000 € x 100 = 28,27%.
Dagegen ergibt sich bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 80.000 €¹⁴¹⁶ eine tarifliche Einkommensteuer in Höhe von 25.361 €¹⁴¹⁷ und damit ein Steuersatz von 31,70%¹⁴¹⁸. Folglich ist der Steuersatz von 28,27% auf das zu versteuernde Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden.

Der EuGH hingegen würde im vorliegenden Fall davon ausgehen, dass das Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen in Höhe von 80.000 € der tariflichen Einkommensteuer unterliegt, die sich aus § 32a Abs. 1 EStG ergibt. Schließlich sind nach seiner Auffassung die Einkünfte der Eheleute im Ansässigkeitsstaat so hoch, dass dort der Familienstand berücksichtigt werden kann.


**ee. Ergebnis**

Sofern der Sonderausgabenabzug davon abhängt, dass die abziehbaren Aufwendungen beim Empfänger besteuert werden können (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG, ggf. i.V.m. Nr. 1a S. 2, Nr. 1b S. 2 EStG), liegt ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vor.

Nach Ansicht des EuGH verstößt § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht gegen die Grundfreiheiten⁴²⁰. Dies ist m.E. nur dann richtig, wenn es zu keiner Überbesteuerung des Steuerpflichtigen im Inland kommt.

---

¹⁴¹⁶ Da die Voraussetzungen von § 1 Abs. 3 EStG vorliegen, sind die privaten Aufwendungen des Ehemannes in Höhe von 10.000 € zu berücksichtigen.
¹⁴¹⁷ 0,42 x 80.000 € / 8.239 € = 25.361 €, § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG.
¹⁴¹⁸ 25.361 € / 80.000 € x 100 = 31,70 %.
¹⁴²⁰ Ablehnend Kaefer, BB 2000, 28 (29); Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 613-618.
4. Die Rechtslage beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG

Die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand von Steuerpflichtigen, die wesentliche Einkünfte in ihrem Ansässigkeitsstaat erzielen, müssen nach dem Unionsrecht nicht im Quellenstaat bei der Besteuerung berücksichtigt werden\(^{421}\). Hierfür ist vielmehr der Ansässigkeitsstaat verantwortlich. Folglich ist es mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar, wenn die Bundesrepublik im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht diejenigen Rechtsvorschriften für nicht anwendbar erklärt, die die Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit gewährleisten\(^{422}\).

Wie die nachfolgende Darstellung zeigen wird, erklärt § 50 Abs. 1 S. 3 EStG allerdings auch Vorschriften für unanwendbar, die nicht der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit dienen.

a. Gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG nicht anwendbare Vorschriften

Gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG sind die §§ 10, 10a, 10c, 16 Abs. 4 EStG, die §§ 24b, 32, 32a Abs. 6 EStG, die §§ 33, 33a, 33b und § 35a EStG nicht anwendbar.

aa. Nichtanwendbarkeit von § 10 EStG

Beschränkt Steuerpflichtige können keine Sonderausgaben i.S.v. § 10 EStG geltend machen. Soweit die in § 10 EStG enthaltenen Regelungen dazu dienen, die unvermeidbaren privaten Ausgaben zum Abzug zuzulassen, ist es aus unionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, wenn § 50 Abs. 1 S. 3 EStG die Vorschrift bei der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen für nicht anwendbar erklärt.

Besteht allerdings ein Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit inländischen Einkünften i.S.v. § 49 EStG, so verlangen die Grundfreiheiten, dass auch beschränkt Steuerpflichtige die Aufwendungen steuerlich geltend machen können. Die Einordnung der Aufwendungen als Sonderausgaben durch den Gesetzgeber ist insoweit ohne Bedeutung\textsuperscript{423}.

§ 10 EStG enthält in erheblichem Umfang sogenannte Sozialzwecknormen\textsuperscript{424}. Sozialzwecknormen sind „lenkende (regulative, dirigistische, interventionistische, instrumentalistische) Normen, die sozialpolitisch (insbesondere wohlstandskorrigierend oder redistributiv), wirtschaftspolitisch, kulturpolitisch, gesundheitspolitisch, berufspolitisch etc., nicht fiskalisch motiviert sind“\textsuperscript{425}. Es stellt sich die Frage, ob es einen Verstoß gegen das Unionsrecht darstellt, wenn der Gesetzgeber die Anwendbarkeit dieser Vorschriften im Falle der beschränkten Steuerpflicht ausschließt.

(1.) Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Da eine gesetzliche Pflicht zur Leistung von Unterhalt besteht, stellen Unterhaltsleistungen unvermeidbare Privatausgaben dar. Die Vorschrift dient daher dazu, dass der Steuerpflichtige nach der subjektiven Leistungsfähigkeit besteuert wird\textsuperscript{426}.

Es ist daher aus unionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, wenn der Abzug beschränkt Steuerpflichtigen verwehrt wird.

\textsuperscript{423} EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20 – Conijn; Kube, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: Dezember 2009), § 50, C 93 f.

\textsuperscript{424} Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 700 sowie Rn. 708.

\textsuperscript{425} Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 3, Rn. 21.

(2.) Wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG)

Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, stellen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG Sonderausgaben dar, sofern ein Zusammenhang mit der Übertragung von begünstigtem Vermögen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG besteht. Die Regelung findet vornehmlich dann Anwendung, wenn die Eltern einen Betrieb auf ihre Kinder im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übergeben.\(^{427}\)

(a) Funktion der Vorschrift

Ziel der Regelung ist es, die Übergabe von Vermögen an die nächste Generation zu erleichtern.\(^{428}\) Die Vorschrift dient also nicht dazu, unvermeidbare Privatausgaben bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen. Es stellt sich damit die Frage, ob die Nichtanwendbarkeit der Vorschrift bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

(b) Der Standpunkt des EuGH

Der EuGH vertritt die Ansicht, dass sich auch bei beschränkt Steuerpflichtigen Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG steuerlich auswirken müssen.\(^{429}\) Er verweist darauf, dass nach ständiger Rechtsprechung beschränkt Steuerpflichtige genau wie unbeschränkt Steuerpflichtige sämtliche Aufwendungen steuerlich geltend machen können, die unmittelbar mit

\(^{427}\) BR-Drs. 545/07, S. 65.
\(^{428}\) BR-Drs. 544/07, S. 66; siehe auch Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 531.
\(^{429}\) EuGH, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497 – Schröder.
den erzielten Einkünften zusammenhängen⁴³⁰. Als solche ordnet er die Versorgungsleistungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ein⁴³¹.


Damit steht fest, dass die dogmatische Einordnung von Aufwendungen nach nationalem Recht nicht von Bedeutung ist für die Frage, ob bei beschränkt Steuerpflichtigen die fraglichen Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen sind⁴³³. Entscheidend ist allein, ob die Aufwendungen unmittelbar mit den Einkünften im Zusammenhang stehen, mit denen der Unionsbürger der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.

(c) Stellungnahme

Der Standpunkt des EuGH ist verständlich, wenn man auf die Funktion der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen abstellt. Die Besteuerung dieser Gruppe dient nicht nur dazu, dem Staat Steuereinnahmen zu verschaffen. Die beschränkte Steuerpflicht stellt zumindest auch sicher, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige bezüglich ihrer wirtschaftlichen Betätigung der gleichen Steuerbelastung unterliegen⁴³⁴. Können nun beschränkt Steuerpflichtige nicht sämtliche Aufwendungen abziehen,

⁴³¹ EuGH, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 46 – Schröder; kritisch hinsichtlich der Urteilsbegründung Fischer, FR 2011, 535 (536 f.).
⁴³² EuGH, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 42 f. – Schröder.
die mit den steuerpflichtigen Einkünften im Zusammenhang stehen, so würde sich für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige eine unterschiedliche Steuerbelastung ergeben. Das Funktionieren des Binnenmarktes, das die Grundfreiheiten gewährleisten, wäre damit gefährdet. Es ist daher gerechtfertigt, wenn der EuGH die Abziehbarkeit von Aufwendungen verlangt, die den im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht steuerbaren Einkünften zugeordnet werden können.

(d) Ergebnis
§ 50 Abs. 1 S. 3 EStG verstößt insofern gegen das Unionsrecht als er § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG für nicht anwendbar erklärt. Außerdem muss § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG dahingehend geändert werden, dass die Abziehbarkeit nicht davon abhängig gemacht werden darf, dass der Empfänger der Leistungen unbeschränkt steuerpflichtig ist. Der Gesetzgeber muss vielmehr den in § 49 Abs. 1 EStG enthaltenen Einkünftekatalog erweitern und so die Besteuerung der Leistung sicherstellen. Andernfalls wird derjenige, der seinen Wohnsitz nicht in der Bundesrepublik hat, benachteiligt. Seine Kinder werden nicht bereit sein, ihm Versorgungsleistungen zu gewähren, wenn sie diese nicht steuerlich geltend machen können. Dies ist aber gegenwärtig nur möglich, wenn die Versorgungsleistungen beim Empfänger steuerpflichtig sind.

(3.) Versorgungsausgleichszahlungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG)
Versorgungsausgleichszahlungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG können keiner bestimmten Einkünftequelle zugeordnet werden. Es handelt sich vielmehr um private Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig entstehen und daher die Bemessungsgrundlage des zu versteuernden
Einkommens mindern. Die Vorschrift dient damit der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit\textsuperscript{435}.

Da nach der Rechtsprechung des EuGH der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen und dessen Familienstand nur dann berücksichtigen muss, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorliegen, bestehen gegen die Nichtanwendbarkeit von § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG keine unionsrechtlichen Bedenken.

(4.) Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG
Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen oder landwirtschaftlichen Altersklassen sowie zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen, stellen Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG dar. Entsprechendes gilt für die Beiträge des Steuerpflichtigen zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung, soweit die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG vorliegen. Sie mindern das zu versteuernde Einkommen gemäß § 10 Abs. 2 - 4a EStG.

(a) Altersvorsorgeaufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten
Bei den Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG handelt es sich dem Grund nach um vorweggenommene Werbungskosten\textsuperscript{436}.

\textsuperscript{435} BT-Drs. 16/6290, S. 76, differenzierend Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: September 2009), § 50, D 339.

Schließlich werden die Aufwendungen getätigt, um Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a EStG (i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG) zu erzielen\textsuperscript{437}.

Da nach der Rechtsprechung des EuGH beschränkt Steuerpflichtige genau wie unbeschränkt Steuerpflichtige sämtliche Aufwendungen steuerlich geltend machen können, die unmittelbar mit den erzielten Einkünften zusammenhängen, muss § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG nach dem Gesagten auch bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger anwendbar sein\textsuperscript{438}. Nach § 50 Abs. 1 S. 4 EStG ist dies nur bei beschränkt Steuerpflichtigen der Fall, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielen. Da zum Teil auch eine Rentenversicherungspflicht für Selbständige gilt (vgl. § 2 SGB VI), liegt ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten dann vor, wenn der beschränkt Steuerpflichtige in der Bundesrepublik Altersvorsorgeaufwendungen zu tragen hat. Dies richtet sich nach der VO 883/2004/EG (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. d. VO 883/2004/EG).

\textbf{(b) Die Bedeutung der VO 883/2004/EG}


Eine Person, die gewöhnlich in einem Mitgliedstaat eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt\textsuperscript{439} und die eine ähnliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat verrichtet, unterliegt gemäß Art. 12 Abs. 2 VO 883/2004/EG den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaates, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Tätigkeit 24 Monate nicht überschreitet. Dies bedeutet, dass im Falle der kurzfristigen selbständigen Tätigkeit in der Bundesrepublik keine Versicherungspflicht besteht. Folglich entstehen diesen selbständig Tätigen keine Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG.

\textsuperscript{437} Dies übersieht Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 268.
\textsuperscript{438} A.A. Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 268.
\textsuperscript{439} Vgl. hierzu Art. 14 Abs. 3 VO 987/2009/EG.
Eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt\textsuperscript{440}, unterliegt den Rechtsvorschriften des Staates, in dem sie ihren Wohnsitz hat, wenn sie dort einen wesentlichen Teil\textsuperscript{441} ihrer Tätigkeit ausübt (Art. 13 Abs. 2 lit. a VO 883/2004/EG). Wohnt die Person nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sie einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt, so gelten die Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates, in dem sich der Mittelpunkt ihrer selbständigen Tätigkeit befindet (Art. 13 Abs. 2 lit. b VO 883/2004/EG).

Aus der Verordnung 883/2004/EG ergibt sich folglich, dass Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG in der Bundesrepublik anfallen, wenn der beschränkt Steuerpflichtige nur in der Bundesrepublik selbständig tätig ist oder sich hier der Mittelpunkt der selbständigen Tätigkeit befindet.

Regelmäßig wird in dieser Situation die Möglichkeit bestehen, einen Antrag gemäß § 1 Abs. 3 EStG zu stellen, so dass die Altersvorsorgeaufwendungen steuerlich geltend gemacht werden können. Erzielt der Steuerpflichtige allerdings neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit weitere Einkünfte, die in der Bundesrepublik nicht besteuert werden können, so liegen ggf. die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG nicht vor. Die daraus resultierende Nichtanwendbarkeit von § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 UAbs. 1 AEUV).

(c) Ergebnis

Erwachsen einem beschränkt Steuerpflichtigen Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG, die er nicht steuerlich geltend machen kann, so liegt ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor.

\textsuperscript{440} Vgl. hierzu Art. 14 Abs. 6 VO 987/2009/EG.

\textsuperscript{441} Vgl. hierzu Art. 14 Abs. 8 VO 987/2009/EG.
(5.) Beiträge zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG)

Unbeschränkt Steuerpflichtige können Beiträge zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung als Sonderausgaben geltend machen, wenn die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG vorliegen. Da es sich dem Grunde nach um vorweggenommene Werbungskosten handelt, müssen auch beschränkt Steuerpflichtige diese Aufwendungen abziehen können.

Während es bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zu einer nachgelagerten Besteuerung kommt (vgl. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a EStG), kommt es bei beschränkt Steuerpflichtigen zu einer Doppelbesteuerung. Schließlich unterliegt das eingezahlte Kapital der Einkommensteuer. Erhält nämlich der beschränkt Steuerpflichtige später Rentenzahlungen, so wird nicht nur der Ertragsanteil besteuert, sondern die gesamte Rente (vgl. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Dies ist nicht gerechtfertigt, da nur in Höhe des Ertragsanteils eine Vermögensmehrung beim Steuerpflichtigen vorliegt.

Um eine Rechtslage herzustellen, die mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist, muss der Gesetzgeber auch beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben, Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG als Sonderausgaben geltend zu machen.

Nicht mit dem Unionsrecht vereinbar wäre es, wenn der Gesetzgeber die Rechtslage derart modifizieren würde, dass es zwar bei der Nichtanwendbarkeit von § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG bleibt, er aber bei beschränkt Steuerpflichtigen nur den Ertragsanteil besteuern würde. Schließlich müssten die beschränkt Steuerpflichtigen dann, im Vergleich zu unbegänkt Steuerpflichtigen, Liquidationsschäden tragen, da es bei ihnen zu keiner nachgelagerten Besteuerung käme.
(6.) Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG)

Aufwendungen für die Kranken- und Pflegeversicherung i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG können keiner Einkünftequelle zugeordnet werden. Es handelt sich um private Aufwendungen\footnote{Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Losebl. (Stand: November 2013), § 10, Rn. 155 f.}, die nach der Rechtsprechung des EuGH vom Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen sind. Die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat, muss diese Aufwendungen also nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfassen.

(7.) Sonstige Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG

(a) Beiträge zur Arbeitslosenversicherung

Beiträge zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit müssen i.d.R. nur von Personen erbracht werden, die gegen Arbeitsentgelt oder zu ihrer Berufsausbildung beschäftigt (versicherungspflichtige Beschäftigte) sind (§ 25 Abs. 1 i.V.m. § 24 Abs. 1 SGB III). „Beschäftigt“ ist eine Person, die eine nichtselbständige Arbeit erbringt (vgl. § 7 Abs. 1 SGB IV). Es handelt sich also um Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) erzielen. Dieser Personenkreis kann gemäß § 50 Abs. 1 S. 4 EStG die Beiträge zur Arbeitslosenversicherung steuerlich geltend machen. Insofern werden unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige gleich behandelt. Folglich liegt kein Verstoß gegen das in der Arbeitnehmerfreizügigkeit enthaltene Diskriminierungsverbot vor (Art. 45 Abs. 2 AEUV).
Wer eine Erwerbs- oder Berufsunfähigkeitsversicherung sowie eine Unfallversicherung abschließt, kann die Beitragszahlungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG als Sonderausgaben geltend machen, sofern die natürliche Person unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Kommt es später zu einer Zahlung der Versicherung, so können steuerpflichtige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 EStG vorliegen. Voraussetzung ist, dass es sich um wiederkehrende Bezüge handelt. Da die Versicherungsleistungen nur erbracht werden müssen, wenn der Versicherte die Beiträge entrichtet hat, besteht zwischen den Versicherungsleistungen und den Beiträgen ein wirtschaftlicher Zusammenhang.

Es stellt sich damit die Frage, ob nicht beschränkt Steuerpflichtige aufgrund des in den Grundfreiheiten enthaltenen Diskriminierungsverbots die Beiträge als Sonderausgaben steuerlich geltend machen können. Hierbei gilt es zu berücksichtigen, dass etwaige wiederkehrende Bezüge keine inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG darstellen. Von der Vorschrift werden nur sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchstabe a EStG erfasst, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, der inländischen landwirtschaftlichen Alterskasse, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen erbracht werden.

Im Ergebnis verzichtet die Bundesrepublik damit auf die Besteuerung etwaiger wiederkehrender Leistungen der oben genannten Versicherungen. Dieser Umstand spricht dafür, dass die Beitragszahlungen nicht steuermindernd berücksichtigt werden müssen.

Andererseits besteht auch hier wieder die Möglichkeit, die wiederkehrenden Bezüge, die von einem inländischen Versicherungsunternehmen gezahlt werden, zu besteuern. Im Gegenzug könnte vorgesehen werden, dass der Steuerpflichtige die Beitragszahlungen steuerlich geltend machen kann. Diese Konzeption hat für den Steuerpflichtigen den Vorteil,
dass er keinen Liquidationsnachteil zu tragen hat. Folglich gewährleistet diese Lösung eine vollständige Gleichbehandlung.

Die derzeitige Rechtslage stellt folglich einen unverhältnismäßigen Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit dar.

(c) Beiträge zu Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen


Aus diesem Grund ist es aus unionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, wenn beschränkt Steuerpflichtige die Beiträge zu Risiko-Lebensversicherungen nicht als Sonderausgaben geltend machen können.

444 EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 21, 23 – Conijn.
(8.) Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG)


(9.) Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)

Auch § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Da nach Ansicht des EuGH die persönliche Lage und der Familienstand des Steuerpflichtigen vom Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen sind, liegt kein Verstoß gegen das Unionsrecht vor, wenn beschränkt Steuerpflichtige Kinderbetreuungskosten i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht als Sonderausgaben geltend machen können.

(10.) Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG)

Gemäß § 12 Nr. 5 EStG werden die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, als private Ausgaben eingeschätzt, wenn die Berufsausbildung oder das Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Diese Aufwendungen wirken sich nur nach Maßgabe des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aus.

---

448 Siehe hierzu Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: Juni 2002), § 10, J 35.
Sollte der EuGH dagegen davon ausgehen, dass die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung immer in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften stehen, so ist davon auszugehen, dass der EuGH die Nichtanwendbarkeit von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht beanstanden wird. Schließlich besteht anderenfalls die Gefahr, dass diese Aufwendungen weder im Quellenstaat noch im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden.

Hiervon ist allerdings nicht auszugehen. Zwar können viele Berufe nur aufgrund einer Berufsausbildung ausgeübt werden, man kann aber regelmäßig nicht davon sprechen, dass die Aufwendungen beruflich veranlasst sind. Hierzu fehlt ein hinreichend konkreter Zusammenhang zu einer bestimmten beruflichen Tätigkeit.

Folglich haben beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Anwendung von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

**(11.) Schulgeld (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG)**

Nach der amtlichen Begründung dient § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG der Förderung der Privatschulen⁴⁴⁹. Damit handelt es sich um eine Sozialzwecknorm.

Die Frage, ob das Unionsrecht dem Gesetzgeber die Nichtanwendung von Sozialzwecknormen im Rahmen der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verbietet, ist bisher in der Literatur nicht näher thematisiert worden⁴⁵⁰.

Wissenschaftliche Beiträge, die sich mit der Rechtsprechung des EuGH zur beschränkten Einkommensteuerpflicht befassen, beschränken sich regelmäßig auf die Aussage, der EuGH verlange nicht, dass der Quellen-

---

⁴⁴⁹ BT-Drs. 11/7833, S. 8.
staat die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand berücksichtige. Diese, vom EuGH häufig verwendete Formulierung\(^{451}\), wird so verstanden, dass nur die existenznotwendigen Aufwendungen des Steuerpflichtigen nicht vom Quellenstaat berücksichtigt werden müssten\(^{452}\).

Der EuGH hat jedoch näher erläutert, was er unter der „persönlichen Lage“ und dem „Familienstand“ versteht. Es handelt sich dabei um „Familienlasten, Ausgaben für Vorsorgeleistungen und andere Faktoren, die allgemein einen Anspruch auf Steuerabzüge und Freibeträge begründen“\(^{453}\). In diesem Zusammenhang spricht er auch von „Vergünstigungen“\(^{454}\).

Indem der EuGH das Adjektiv „allgemein“ verwendet, macht er m.E. deutlich, dass bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger solche Aufwendungen nicht berücksichtigt werden müssen, die nicht einer bestimmten Einkunftsquelle zugeordnet werden können\(^{455}\). Für das Funktionieren des Binnenmarktes ist es allein erforderlich, dass im unternehmerischen Bereich einheitliche Wettbewerbsbedingungen herrschen. Die Abziehbarkeit sonstiger Ausgaben, die nicht mit dem wirtschaftlichen Tätigwerden in Zusammenhang stehen ist aus Gründen der Wettbewerbsneutralität nicht erforderlich.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass ein beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG das Schulgeld nicht als Sonderausgabe gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abziehen kann. Ob der Steuerpflichtige diese Aufwendungen überhaupt steuerlich geltend machen kann, hängt damit vom Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates ab. Dies erscheint gerechtfertigt, da der Steuerpflichtige zu seinem Ansässigkeitsstaat ein persönliches Verhältnis aufweist. Schließlich hat er hier seinen Lebensmittelpunkt\(^{456}\). Vor allem ist so auch sichergestellt, dass der Steuerpflichtige nicht die Steuervergünsti-


gungen sowohl des Ansässigkeitsstaates als auch des Quellenstaates erhält.

(12.) Ergebnis


Da ein solcher Zusammenhang bei Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a, Nr. 2 lit. a und lit. b EStG besteht, müssen die genannten Vorschriften auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anwendbar sein. Außerdem haben beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf Abzug der Beiträge zu Unfallversicherungen und Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG).

bb. Nichtanwendbarkeit von § 10a EStG

In der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherte können Altersvorsorgebeiträge (§ 82 EStG) zuzüglich der dafür nach

458 Stein, DStR 2011, 1165 (1166).
§§ 79 ff EStG zustehenden Zulage jährlich bis zu 2.100 € als Sonderausgaben abziehen (§ 10a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG). Entsprechendes gilt für die in § 10a Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG genannten Personen. Der Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG setzt aber voraus, dass dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist als der Anspruch auf Zulage gemäß §§ 79 ff EStG, vgl. § 10a Abs. 2 EStG.

Die Möglichkeit, Aufwendungen für die private (Alters-)Vorsorge steuermindernd geltend zu machen, dient deren Förderung, so dass die Vorschrift eine Lenkungswirkung besitzt.

M.E. beanstandet es der Europäische Gerichtshof nicht, wenn der Gesetzgeber Lenkungsnormen, die keinen unmittelbaren Bezug zur Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen aufweisen, nur auf unbeschränkt Steuerpflichtige anwendet. Dies spricht dafür, dass die gegenwärtige Rechtslage nicht gegen die Grundfreiheiten verstößt.

Allerdings haben nach Ansicht des EuGH beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf die Altersvorsorgezulage gemäß §§ 79 ff EStG. Der EuGH hat nämlich entschieden, dass es sich bei der Altersvorsorgezulage um eine „soziale Vergünstigung“ i.S.v. Art. 7 Abs. 2 VO 1612/68/EWG (jetzt Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU) handele. Die Vorschrift besagt, dass Arbeitnehmer die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen erhalten wie die inländischen Arbeitnehmer.

Der Begriff „soziale Vergünstigung“ umfasst nach Ansicht des EuGH alle Vergünstigungen, „die – ob sie an einen Arbeitsvertrag anknüpfen oder nicht – den inländischen Arbeitnehmern hauptsächlich wegen ihrer objektiven Arbeitnehmereigenschaft oder einfach wegen ihres gewöhnlichen Wohnsitzes im Inland gewährt werden und deren Erstreckung auf Arbeitnehmer aus anderen Mitgliedstaaten deshalb geeignet erscheint, ihre Mobilität innerhalb der Gemeinschaft zu erleichtern“.

---

459 Näher hierzu auf S. 95 f.
460 EuGH, Urteil v. 10.09.2009 – C-269/07, Slg. 2009, I-7811 – Kommission/Bundesrepublik Deutschland; siehe auch BR-Drs. 4/10, S. 34.
Bei der Altersvorsorgezulage handele es sich deshalb um eine soziale Vergünstigung, weil sie geschaffen wurde, um die Absenkung des gesetzlichen Rentenniveaus auszugleichen. Von dieser Absenkung seien primär Arbeitnehmer betroffen, da in der gesetzlichen Rentenversicherung vor allem nichtselbständig Beschäftigte pflichtversichert seien⁴⁶².

Da nach Art. 7 Abs 2 VO 492/2011/EU alle Arbeitnehmer die gleichen steuerlichen Vergünstigungen erhalten müssen, ist davon auszugehen, dass auch beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer Anspruch auf den Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG haben⁴⁶³.

cc. Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG)

Für Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 4, 5, 7 und 9 EStG und nach § 10b EStG wird gemäß § 10c EStG ein Pauschbetrag von 36 Euro abgezogen. Die Vorschrift ist allerdings im Falle der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG nicht anwendbar (§ 50 Abs. 1 S. 3 EStG).

Der Sonderausgaben-Pauschbetrag betrifft u.a. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften stehen. Damit ist m.E. davon auszugehen, dass der EuGH auch die Anwendbarkeit von § 10c EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG fordern wird.

Dies erscheint im Übrigen auch nach der Funktion der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen gerechtfertigt. Schließlich dient die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger vor allem dazu, sicherzustellen, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in Bezug auf ihre wirtschaftliche Betätigung den gleichen rechtlichen Rahmenbedingungen unterliegen.

⁴⁶² EuGH, Urteil v. 10.09.2009 – C-269/07, Slg. 2009, I-7811, Rdnr. 41 f. – Kommission/Bundesrepublik Deutschland.
dd. Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)


Stellt man darauf ab, dass die Vorschrift die Altersvorsorge von Gewerbetreibenden begünstigen will, so spricht dies gegen die Pflicht, die Vorschrift auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anzuwenden. Schließlich rechnet der EuGH Vorsorgeaufwendungen grundsätzlich zum privaten Bereich, und diese sind primär vom Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen.

Entscheidend ist jedoch, dass die Vorschrift im Zusammenhang steht mit der Einkünfteermittlung. Diesbezüglich vertritt der EuGH die Ansicht, dass beschränkt Steuerpflichtige so zu behandeln sind wie unbeschränkt Steuerpflichtige. Daher haben auch beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf den Freibetrag.

---

466 Vgl. BT-Drs. 14/4217, S. 8.
ee. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), Kinderfreibeträge (§ 32, § 32a Abs. 6 EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§ 33, § 33a, § 33b EStG)

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), die Kinderfreibeträge i.S.v. § 32a Abs. 6 EStG sowie die Vorschriften über die außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33, 33a, 33b EStG) haben keinen Bezug zu bestimmten Einkünften. Sie berücksichtigen vielmehr private Aufwendungen, die der Steuerpflichtige zu tragen hat.

Die Nichtanwendbarkeit der genannten Vorschriften gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG verstößt daher nicht gegen die Grundfreiheiten.

ff. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a EStG)

Nach der Gesetzesbegründung des § 35a EStG soll mit der Steuerermäßigung die Erbringung von Dienstleistungen in privaten Haushalten gefördert werden, um einen Anreiz für Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu schaffen und die Schwarzarbeit in diesem Bereich zu bekämpfen469.

Der Gesetzeszweck spricht dafür, dass die Vorschrift auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anwendbar sein muss. Schließlich befinden sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige insoweit in einer vergleichbaren Lage.

Würde man jedoch § 35a EStG für anwendbar halten, so bestünde die Gefahr, dass sowohl der Quellenstaat als auch der Ansässigkeitsstaat die haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse fördern, wovon der Steuerpflichtige ggf. doppelt profitieren würde.

469 BT-Drs. 15/91, S. 19.
Daher ist die Nichtanwendbarkeit von § 35a EStG im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht unionsrechtskonform 470.

b. Beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 50 Abs. 1 S. 4, 5 EStG)

aa. Überblick

Bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a, Nr. 3 und Abs. 3 sowie § 10c EStG anwendbar, soweit die Aufwendungen auf die Zeit entfallen, in der Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielt wurden und die Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht übersteigen (§ 50 Abs. 1 S. 4 EStG).


Diese Begründung der Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern überrascht. Schließlich kann der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, der keine nennenswerten Einkünfte in seinem Ansässigkeitsstaat erzielt, einen Antrag gemäß § 1 Abs. 3 EStG stellen, mit der Folge, dass er mit seinen inländischen Einkünften als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird, so dass seine persönlichen Verhältnisse berücksichtigt werden.

Überzeugender wäre es, wenn der Gesetzgeber die Gleichbehandlung mit einem Verweis auf Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU begründet hätte. Es ist nämlich m.E. davon auszugehen, dass Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU diese Gleichstellung erfordert. Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer haben schließlich nach Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU Anspruch auf die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Wie aus dem sechsten Erwägungsgrund der Verordnung 492/2011/EU hervorgeht, bezieht sich das Gleichbehandlungsgebot auf „alles, was mit der eigentlichen Ausübung einer Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis und mit der Beschaffung einer Wohnung im Zusammenhang steht“. Ein solcher Zusammenhang besteht nicht nur zwischen den Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG) und der Tätigkeit als Arbeitnehmer, sondern auch bezüglich der Beiträge zur Krankenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Die Renten- und Krankenversicherungspflicht besteht schließlich für alle Arbeitnehmer (§ 1 Nr. 1 SGB VI, § 5 Abs. 1 Nr. 1 SGB V). Da unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer diese Beiträge als Sonderausgaben geltend machen können, muss das Gleiche für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gelten.

bb. Zeitanteilige Kürzung der Jahres- und Monatsbeträge (§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG)

(1.) Problematik der Kürzung aus Sicht des Unionsrechts

Nach § 50 Abs. 1 S.5 ermäßigen sich die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a S. 1 Nr. 1 und § 10c EStG zeitanteilig, wenn Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind (§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG).

Aus unionsrechtlicher Sicht problematisch erscheint die zeitanteilige Kürzung der Pauschale nach § 9a S. 1 Nr. 1 EStG. Schließlich genießen Arbeitnehmer gemäß Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie inländische Arbeitnehmer.
Im Lohnsteuerabzugsverfahren erhalten auch unbeschränkt Steuerpflichtige die Pauschalen nur zeitanteilig. Dies ist zwar nicht auf den ersten Blick erkennbar, folgt aber aus dem Umstand, wie die monatlich zu zahlende Lohnsteuer berechnet wird: Bei der Ermittlung des Jahresbetrags der Lohnsteuer werden die genannten Pauschalen berücksichtigt (vgl. § 39b Abs. 2 S. 5 Nr. 1 und 2 EStG). Da die monatliche Lohnsteuer 1/12 des Jahresbetrags entspricht (§ 39b Abs. 2 S. 9 EStG) werden die Pauschalen im Ergebnis auf die einzelnen Monate aufgeteilt und nur zeitanteilig gewährt.

Die Pauschalen wirken sich aber bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern dann in voller Höhe aus, wenn es zu einer Veranlagung kommt. Schließlich sehen weder § 9a noch § 10c EStG eine zeitanteilige Kürzung vor. Hierin liegt ein Verstoß gegen Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU. Schließlich ist ein Rechtfertigungsgrund nicht ersichtlich.

(2.) Ergebnis

§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG verstößt gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Der Gesetzgeber kann den Verstoß gegen das Unionsrecht dadurch ausräumen, dass er die Kürzung der Pauschale in § 9a EStG allgemein vorsieht, wenn der Steuerpflichtige nicht im ganzen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat. Er kann aber auch § 50 Abs. 1 S. 5 EStG so ändern, dass dort die Kürzung nicht mehr angeordnet wird.

VI. Tarifvorschriften

1. Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG)

Bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern oder bei beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG die Einkünfte haben, die bei der Ermitt-
lung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die aufgrund der abgeltenden Wirkung des Steuerabzugs nicht zum zu versteuernden Einkommen zählen \(^{472}\), wird auf das zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz erhoben (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG).

a. Die Rechtsprechung des EuGH zu Tarifvorschriften

Der EuGH hat entschieden, dass Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen keinem höheren Steuersatz unterliegen dürfen als demjenigen, der für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt \(^{473}\). Anderenfalls liege ein Verstoß gegen die anwendbare Grundfreiheit vor.

Man könnte nun meinen, die Anwendung eines Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5, Abs. 2 S. 1 EStG) auf beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG bzw. auf beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, bei denen der Lohnsteuerabzug keine abgeltende Wirkung hat (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 EStG), verstoße gegen dieses Verbot. Schließlich ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die ihre gesamten Einkünfte im Inland erzielen, kein Progressionsvorbehalt vorgesehen. Dies ist aber auch nicht nötig, da schon nach den allgemeinen Vorschriften eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgt. Schließlich unterliegen hier sämtliche Einkünfte der Besteuerung. Bei beschränkt Steuerpflichtigen werden dagegen nur die inländischen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG) besteuert.

Würden die ausländischen Einkünfte, bzw. die Einkünfte, die dem Steuerabzug mit abgeltender Wirkung unterliegen, nicht bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt, so entspräche die Steuerbelastung nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen. Der Progressionsvorbehalt dient damit der Gleichstellung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen.

\(^{472}\) Vgl. BR-Drs. 622/06, S. 89.

\(^{473}\) EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 53 – Gerritse.
Der Gesetzgeber würde allerdings eine Schlechterstellung der beschränkt Steuerpflichtigen herbeiführen, wenn er bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes auch Kapitaleinkünfte berücksichtigen würde, auf die der Einkommensteuersatz von 25% anwendbar ist (§ 32d EStG).

Dies scheint auf den ersten Blick der Fall zu sein, da gemäß § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG alle Einkünfte bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes berücksichtigt werden, die nicht der deutschen Einkommensteuer oder einem Steuerabzug unterliegen. Hierzu gehören auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die keine inländischen i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG sind.

§ 2 Abs. 5b EStG stellt allerdings sicher, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der Ermittlung des Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden. Folglich liegt keine Ungleichbehandlung vor. Daher verstößt der Progressionsvorbehalt nicht gegen das Recht der Europäischen Union.

b. Ergebnis

§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5, Abs. 2 S. 1 EStG stehen mit dem Unionsrecht im Einklang.

2. Definitivbesteuerung im Falle des Steuerabzugs mit abgeltender Wirkung

a. Vorliegen einer Ungleichbehandlung

Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen dem Steuerabzug mit abgeltender Wirkung (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG). Die in § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 vorgesehene Möglichkeit der Veranlagung auf Antrag ist nicht möglich, da die Vorschrift eine solche Möglichkeit nur für Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2, 4 EStG vorsieht. Daher werden die Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG definitiv mit Einkommensteuer in Höhe von 15% belastet.
(§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG). Dieser Steuersatz liegt zwar nur geringfügig über dem Eingangssteuersatz von 14%. Es liegt aber eine Schlechterstellung vor, sofern die Einkünfte nicht mehr als 1.001 € betragen. Bis zu diesem Betrag ist die tarifliche Einkommensteuer niedriger. Folglich liegt ein Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit vor, wenn die Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG einen Betrag von 1.001 € nicht übersteigen. An diesem Ergebnis ändert auch der Umstand nichts, dass die Schlechterstellung nur ganz geringfügig ist. Schließlich sieht der EuGH jede auch noch so geringfügige Ungleichbehandlung als einen Eingriff an.\footnote{Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 246.}

Der Eingriff kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass der Steuersatz von 15% für beschränkt Steuerpflichtige in vielen Fällen vorteilhafter ist als die Anwendung des regulären Einkommensteuer tarifs. Schließlich handelt es sich bei der Dienstleistungsfreiheit um ein Individualrecht. Pauschale Betrachtungen können daher eine im konkreten Fall bestehende Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen\footnote{Vgl. EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 18, 20, 55 – Gerritse.}.

Folglich verstößt der Steuerabzug mit abgeltender Wirkung gegen die Dienstleistungsfreiheit, wenn sie zu einer Steuerbelastung führt, die höher ist als diejenige, die sich ergeben würde, wenn der linear-progressive Tarif zur Anwendung käme.

### b. Ergebnis

§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit, sofern der Steuerabzug mit abgeltender Wirkung eine Steuerbelastung bewirkt, die über derjenigen liegt, die sich nach den allgemeinen Vorschriften ergeben würde.
VII. Besonderheiten bezüglich Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung

1. Beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG
   a. Steuerabzugsverfahren
      aa. Lohnsteuerabzugsverfahren

(1.) Freibetrag gemäß § 39a Abs. 4 EStG

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gehören gemäß § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 lit. b EStG der Steuerklasse I an. Dies bedeutet, dass die Jahreshonorarsteuer nach § 32a Abs. 1 EStG zu ermitteln ist; das Splitting-Verfahren (§ 32a Abs. 5 EStG) ist folglich nicht anwendbar (§ 39b Abs. 2 S. 6 EStG). Eine weitere Besonderheit im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern besteht darin, dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Jahresarbeitslohns (§ 39b Abs. 2 S. 5 EStG) § 39a Abs. 1 S. 1 EStG nicht zur Anwendung gelangt. Stattdessen wird der vom Arbeitnehmer abziehbare Freibetrag gemäß § 39a Abs. 4 S. 1 EStG berechnet. Der Gesetzgeber stellt so sicher, dass sich gemäß § 50 Abs. 1 S. 3, 4 EStG nicht anwendbaren Vorschriften auch nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren auswirken.

Die bisherigen Untersuchungen haben gezeigt, dass einige der in § 50 Abs. 1 S. 3 EStG genannten Vorschriften auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anwendbar sein müssen (z.B. § 10 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG). Sofern § 39a Abs. 4 S. 1 EStG zur Folge hat, dass sich diese Vorschriften – anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen – nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren auswirken (z.B. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG), verstößt die Vorschrift gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Der insoweit entstehende Liquidationsnachteil wird nämlich nicht dadurch kompensiert, dass der Unionsbürger die Veranlagung beantragen kann (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 lit. b, Abs. 2 S. 7 EStG).
(2.) Ergebnis

§ 39a Abs. 4 EStG verstößt insofern gegen das Unionsrecht als dort Sonderausgaben nicht berücksichtigt werden, die mit steuerbaren Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

bb. Kapitalertragsteuer

(1.) Definitivbesteuerung i.H.v. 25%

Die Kapitalertragsteuer, die regelmäßig 25% beträgt (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) hat gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG abgeltende Wirkung.

Da der Steuerabzug gemäß § 43 Abs. 1 S. 3 EStG auch dann vorzunehmen ist, wenn die Kapitalerträge beim Gläubiger zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören, kommt es zu einer Definitivbesteuerung in Höhe von 25%, es sei denn § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG greift ein. Ein Antrag nach § 32d Abs. 6 EStG kann nicht gestellt werden, da die Vorschrift nur anwendbar ist, wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen. Schließlich verweist die Vorschrift auf § 32d Abs. 1 EStG („Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen“).

Kommt es zu der Definitivbesteuerung, so verstößt dies gegen die Grundfreiheiten, sofern diese Steuerbelastung höher ist als diejenige, die sich ergibt, wenn die Einkünfte nach den allgemeinen Regeln ermittelt werden.

Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn sich § 49 Abs. 2 EStG auf die Einkünftequalifikation auswirken würde. In diesem Fall wäre § 32d Abs. 6 EStG anwendbar und der beschränkt Steuerpflichtige könnte eine Günstigerprüfung durchführen. Dann läge kein Verstoß gegen das Unionsrecht vor. Dies ist aber abzulehnen, da § 49 Abs. 2 EStG lediglich erre-

chen will, dass die Einkünfte, die im Inland erzielt werden, auch hier be-
steuert werden können. Wer annimmt, dass § 49 Abs. 2 EStG eine Um-
qualifizierung bewirkt, nimmt in Kauf, dass eine Erwerbstätigkeit von be-
schränkt Steuerpflichtigen anders besteuert wird als diejenige von unbe-
schränkt Steuerpflichtigen. Schließlich werden bei einer Umqualifizierung ggf. aus Gewinneinkünften Überschusseinkünfte.

(2.) Nichtanwendbarkeit von § 3 Nr. 40 EStG

Die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer bewirkt auch, dass bei Kapitalerträgen, die gemäß § 20 Abs. 8 EStG nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, § 3 Nr. 40 EStG nicht anwendbar ist. Die Folge ist u.a., dass Dividenden, die gemäß § 20 Abs. 8 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, in voller Höhe der tariflichen Einkommens-
teuer unterliegen und nicht nach § 3 Nr. 40 lit. d EStG zu 40% steuerfrei sind.

Diese Ungleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuer-

Anders stellt sich die Rechtslage allerdings dann dar, wenn die Dividendenzahlungen Einkünfte eines inländischen Betriebs sind. Hier hat die Kapitalertragsteuer keine abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG). Folglich kann sich die Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 40 EStG auswirken.

Die Dividenden gehören allerdings nur dann zu den Einkünften des inländischen Betriebs, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum

478 Cordewener, IStR 2006, 158 (159); Englisch, RIW 2005, 187 (190 f.); Ritter, IStR 2001, 430 (433); a.A. Desens, IStR 2003, 613 (620 f.).
Betriebsvermögen des Betriebs gehört. Dies setzt voraus, dass die Beteiligung unmittelbar der Wirtschaftstätigkeit des Betriebs dient\textsuperscript{481}. Ein Betrieb i.S.v. § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG liegt vor, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder im Inland für den Betrieb ein ständiger Vertreter bestellt ist\textsuperscript{482}. Es stellt sich die Frage, warum der Gesetzgeber beschränkt Steuerpflichtigen die partielle Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 40 EStG vorenthält, wenn die Einkünfte nicht einem inländischen Betrieb zugeordnet werden können. Wahrscheinlich ist, dass der Gesetzgeber bei Einführung des sog. Halbeinkünfteverfahrens davon ausging, dass die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen im Regelfall einer durchschnittlichen Einkommensteuerbelastung in Höhe von 40% unterliegen. Bei einer hälftigen Steuerfreistellung entsprach dies einem Steuersatz in Höhe von 20%, was betragsmäßig dem Kapitalertragsteuersatz entsprach, der bei Einführung des Halbeinkünfteverfahrens galt. Für den angenommenen Regelfall führte die unterschiedliche Rechtslage damit zu einer grundsätzlichen Gleichstellung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen\textsuperscript{483}. Da der EuGH Typisierungen als Rechtfertigungsgrund ablehnt, verstrich das ursprüngliche Konzept insoweit gegen das Unionsrecht, als die Steuerbelastung des beschränkt Steuerpflichtigen nach dem Halbeinkünfteverfahren unter 20% lag. Der Gesetzgeber hat durch den Übergang auf das Teileinkünfteverfahren und die damit im Zusammenhang stehende Erhöhung der Kapitalertragsteuer auf 25% sein originäres Konzept modifiziert. Es kommt aber weiterhin zu einer Benachteiligung der beschränkt Steuerpflichtigen, wenn die Einkommensteuerbelastung unter 41,67% liegt. Bei einem unterstellten, ausgeschütteten Gewinn in Höhe von 100 € ergibt sich nämlich, unter Anwendung von § 3 Nr. 40 lit. d EStG, eine Steuerlast

\textsuperscript{481} Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 289.
\textsuperscript{483} Siehe hierzu Desens, ISTR 2003, 613 (620 f.).
in Höhe von 25 €\textsuperscript{484}. Diese Steuerbelastung entspricht derjenigen, die der beschränkt Steuerpflichtige durch die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer gegenwärtig tragen muss.

Möglicherweise ist es allerdings auch, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, § 49 Abs. 2 EStG diene nicht nur dazu, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik zu begründen, sondern führe auch zu einer Umqualifizierung der Einkünfte\textsuperscript{485}.

In diesem Fall wäre § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG anwendbar, d.h. auf Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen unterlagen die Einkünfte der tariflichen Einkommensteuer, wobei das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung gelangen würde (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Voraussetzung hierfür wäre allerdings, dass der Steuerpflichtige zu mindestens 25% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder er für die Kapitalgesellschaft beruflich tätig und zu mindestens 1% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Soweit die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht vorliegen, bestünde aber weiterhin eine Ungleichbehandlung.

\textbf{(3.) Zwischenergebnis}

Nimmt man an, dass § 49 Abs. 2 EStG zu einer Umqualifizierung der Einkünfte führt, so erleidet der beschränkt Steuerpflichtige keine Nachteile, wenn gewerbliche Einkünfte in Einkünfte aus Kapitalvermögen umqualifiziert werden und die Voraussetzungen von § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vorliegen.

Die Umqualifizierung ist aber abzulehnen, da die Vorschrift sicherstellen will, dass die im Inland erzielten Einkünfte der gleichen inländischen Steuerbelastung unterliegen. Diese läge aber im Falle der Umqualifizierung regelmäßig nicht vor.

\textsuperscript{484} 100 € x 0,6 x 0,4167 = 25,002 €.

Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass es einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt, wenn die Kapitalertragsteuer mit abgeltender Wirkung auf Einkünfte erhoben wird, die zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören und hierdurch eine erhöhte Steuerbelastung eintritt.
Der Gesetzgeber muss die Rechtslage so verändern, dass der beschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagung beantragen kann, wenn die Kapitalertragsteuer auf oben genannte Einkünfte erhoben worden ist. Im Rahmen der Veranlagung muss § 3 Nr. 40 EStG anwendbar sein.

(4.) Verbot des Abzugs von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten

Wird die Kapitalertragsteuer mit abgeltender Wirkung auf Einkünfte erhoben, die eigentlich zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören, so können Aufwendungen, die in einem Veranlassungszusammenhang zu diesen Einkünften stehen, nicht steuerlich geltend gemacht werden. Dies verhindert die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer.

Da diese Rechtsfolge nur beschränkt Steuerpflichtige trifft, liegt eine Ungleichbehandlung vor, die nicht gerechtfertigt ist.

(5.) Ergebnis

Wird die Kapitalertragsteuer auf Einkünfte erhoben, die nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, und hat die Kapitalertragsteuer gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG abgeltende Wirkung, so liegt ein Verstoß gegen die einschlägige Grundfreiheit vor, wenn die Steuerbelastung höher ist als diejenige, die sich nach den allgemeinen Steuervorschriften ergibt.
Außerdem liegt ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor, wenn die abgel- 
tende Wirkung der Kapitalertragsteuer dazu führt, dass Betriebsausgaben 
bzw. Werbungskosten nicht steuerlich geltend gemacht werden können, 
dies aber nach allgemeinen Regeln möglich wäre.

cc. Steuerabzug gemäß § 50a EStG

(1.) Allgemeines

Der Steuerabzug gemäß § 50a EStG wird nur im Falle der beschränkten 
Steuerpflicht durchgeführt. Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten liegt 
daher nahe. Immerhin besteht für den Schuldner der Vergütung, die dem 
Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegt, ein erhebliches Haftungsrisiko 
wenng er den Steuerabzug unterlässt bzw. fehlerhaft durchführt. Schließlich 
haftet der Schuldner der Vergütung für die Einbehaltung und Abführung 
der Steuer (§ 50a Abs. 5 S. 4 EStG).

Da die drohende Haftung Personen und Unternehmen davon abhalten 
kann, Geschäftsbeziehungen zu Personen aufzunehmen, die in der Bun-
desrepublik nur beschränkt steuerpflichtig sind, hat der EuGH einen Ein-
griff in die Dienstleistungsfreiheit bejaht\textsuperscript{486}.

(2.) Ansicht des EuGH

Der EuGH hat aber sowohl das Steuerabzugsverfahren als auch die Haf-
tung des Vergütungsschuldners für gerechtfertigt angesehen.

Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haf-
tungsregelung stellen nach Ansicht des EuGH „ein legitimes und geeigne-
tes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb 
des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu

\textsuperscript{486} EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 33 f. – FKP Scorpio 
Konzertproduktionen GmbH.
verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unversteuert bleiben\textsuperscript{487}.

Allerdings weist der EuGH darauf hin, dass in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall, die EU-Beitreibungsrichtlinie noch nicht anwendbar war\textsuperscript{488}.

Es ist jedoch davon auszugehen, dass das Steuerabzugsverfahren auch nach dem Inkrafttreten der sog. EU-Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU) mit dem Unionsrecht vereinbar ist\textsuperscript{489}. Schließlich ist die Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs im Ausland noch immer mit Vollzugsdefiziten behaftet\textsuperscript{490}, auch wenn die Richtlinie erhebliche Verbesserungen bringt\textsuperscript{491}. So ist die Finanzbehörde weiterhin auf die Kooperation der ausländischen Finanzbehörde angewiesen. Die ausländische Finanzbehörde muss beispielsweise einem Beitreibungsersuchen (Art. 11 Richtlinie 2010/24/EU) nicht nachkommen, wenn die Steuerforderung nicht mindestens 1.500 € beträgt (Art. 18 Abs. 3 Richtlinie 2010/24/EU).

Der EuGH begründet die Rechtmäßigkeit des Steuerabzugsverfahrens zum einen damit, dass durch dieses Verfahren die Finanzverwaltung von dem steuerbaren Vorgang Kenntnis erlangt\textsuperscript{492}. Zum anderen wäre es nicht weniger belastend, wenn statt des Steuerabzugsverfahrens ein Veranlagungsverfahren durchgeführt würde. Schließlich müsste die Steuererklärung dann in einer fremden Sprache abgegeben werden\textsuperscript{493}. Außerdem gilt es auch zu beachten, dass das Steuerabzugsverfahren den beschränkt Steuerpflichtigen schützt. Dieser hat oft nicht das notwendige steuerliche Fachwissen um beurteilen zu können, ob seine Einkünfte im Quellenstaat

\textsuperscript{487} EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 36 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

\textsuperscript{488} EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 36 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.


\textsuperscript{491} Seer, in: Hololubeck/Lang (Hrsg.), Verfahren der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Europa, 2012, S. 85 (90 f.).

\textsuperscript{492} EuGH, Urteil v. 18.10.2012 – C-498/10, ISTR 2013, 26, Rdnr. 49 – X NV.

\textsuperscript{493} EuGH, Urteil v. 18.10.2012 – C-498/10, ISTR 2013, 26, Rdnr. 50 – X NV.
der Besteuerung unterliegen. Das Steuerabzugsverfahren mit seiner abgeltenden Wirkung sorgt dafür, dass sich der beschränkt Steuerpflichtige nicht mit den inländischen Steuervorschriften auseinandersetzen muss. Es besteht durch das Steuerabzugsverfahren nicht die Gefahr, dass er sich einer Steuerverkürzung (§ 378 AO) schuldig macht.

(3.) Stellungnahme

Der Argumentation des EuGH kann entnommen werden, dass nicht jede Ungleichbehandlung eine Diskriminierung darstellt. Vielmehr liegt eine solche richtigerweise nur dann vor, wenn der Unionsbürger benachteiligt wird. Sieht das EStG also vor, dass für beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger andere Regelungen gelten als für unbeschränkt Steuerpflichtige, so liegt keine Diskriminierung vor, wenn die Regelungen den beschränkt Steuerpflichtigen nicht stärker belasten als die Vorschriften, die für unbeschränkt Steuerpflichtige gelten.

(4.) Ergebnis

Der Steuerabzug gemäß § 50a EStG verstößt nicht gegen das Recht der Europäischen Union.

dd. Die Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen sowie von §§ 43b, 50g EStG für den Steuerabzug

(1.) Allgemeines

Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50a EStG unterliegen, nach den §§ 43b, 50g

ESTG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehandling, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet der §§ 43b und 50g ESTG sowie des Abkommens anzuwenden (§ 50d Abs. 1 S. 1 ESTG; sog. treaty overriding). Der Gläubiger hat aber die Möglichkeit, sich die zu viel gezahlte Steuer erstatten zu lassen (§ 50d Abs. 1 S. 2 ESTG). Durch diese Verfahrensgestaltung wird das Steuerabzugsverfahren vereinfacht, da materiell-rechtliche Fragen nicht im Steuerabzugsverfahren zu klären sind, sondern im Erstattungsverfahren.

Der Schuldner der Kapitalerträge oder der Vergütungen, die dem Steuerabzug nach § 50a ESTG unterliegen, kann den Steuerabzug nach Maßgabe von § 43b ESTG oder des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens nur unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger auf Grund eines Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (§ 50d Abs. 2 ESTG) und diese Bescheinigung demjenigen vorliegt, der den Steuerabzug eigentlich durchführen müsste (§ 50d Abs. 2 S. 5 ESTG).

Liegt die Bescheinigung des Bundeszentralamts für Steuern nicht vor, so ist der Steuerabzug auf Kapitalerträge sowie der Steuerabzug nach § 50a ESTG auch dann vorzunehmen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht oder nicht in voller Höhe besteht. Unterlässt der Verpflichtete den Steuerabzug, so kann er haftbar gemacht werden (§ 44 Abs. 5 S. 1, § 50a Abs. 5 S. 4 ESTG).

495 Schenke/Mohr, DStZ 2009, 439 (443).
496 Beachte aber die in § 50d Abs. 3 ESTG enthaltene Missbrauchsklausel.
497 Hahn-Joecks, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, ESTG, Losebl. (Stand: Februar 2009), § 50d, A 2.
(2.) Ansicht des EuGH

Der EuGH hat entschieden, dass diese Rechtslage nicht gegen das Unionsrecht verstößt⁴⁹⁸. Es liege zwar eine Ungleichbehandlung vor, diese sei jedoch gerechtfertigt.

Die Ungleichbehandlung sieht der EuGH darin, dass Einkünfte i.S.v. § 50a EStG, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in der Bundesrepublik nicht besteuert werden können, dem unbeschränkt Steuerpflichtigen unbelastet zufließen. Dagegen wird bei beschränkt Steuerpflichtigen der Steuerabzug nach § 50a EStG ungeachtet der Regelung in dem Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommen. Um zu verhindern, dass die Einkünfte mit deutscher Einkommensteuer belastet werden, muss der beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag i.S.v. § 50d Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG stellen⁴⁹⁹.

Die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens mit der Möglichkeit der Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach § 50d Abs. 1 EStG sei gerechtfertigt, weil sie dem Schutz desjenigen diene, der den Steuerabzug vorzunehmen habe. Er könne sicher sein, dass er in jedem Fall den Steuerabzug vorzunehmen hat, es sei denn, ihm liegt eine Bescheinigung i.S.v. § 50d Abs. 2 S. 1 EStG vor (vgl. § 50d Abs. 2 S. 5 EStG)⁵⁰⁰.

Würde man demjenigen, der den Steuerabzug vorzunehmen hat, die Möglichkeit einräumen, diesen zu unterlassen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht besteht, so müsste der Steuerabzugsverpflichtete in jedem Einzelfall prüfen, ob er den Steuerabzug vorzunehmen hat oder nicht. Unterläuft ihm dabei ein Rechtsirrtum, so besteht die Gefahr, dass er für den unterlassenen Steuerabzug haften muss (vgl. § 44 Abs. 5 S. 1, § 50a Abs. 5 S. 4 EStG). Diese Gefahr besteht nach der derzeitigen Rechtslage nicht.

⁴⁹⁸ EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 61 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.
⁴⁹⁹ EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 56 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.
⁵⁰⁰ EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 60 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.
Anzumerken ist noch, dass eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf die Anwendung von § 50 Abs. 1 und 2 EStG hat, wenn die Missbrauchsklausel des § 50d Abs. 3 EStG eingreift. Die Vorschrift richtet sich gegen steuerliche Gestaltungen, die bezwecken, durch Zwischenschaltung einer funktionslosen ausländischen Gesellschaft und unter Ausnutzung von Doppelbesteuerungsabkommen eine Entlastung von den Abzugsteuern zu erreichen (treaty shopping). Der Gesetzgeber hat damit von der in Art. 1 Abs. 2 Richtlinie 2011/96/EU vorgesehenen Möglichkeit der Missbrauchsbekämpfung Gebrauch gemacht.

(3.) Ergebnis


b. Veranlagungsverfahren

aa. Abgabe einer Steuererklärung

Unterliegen Einkünfte nicht dem Steuerabzug mit abgeltender Wirkung, so wird der beschränkt Steuerpflichtige mit seinen inländischen Einkünften in der Bundesrepublik veranlagt. Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige eine Einkommensteuererklärung abzugeben hat, vgl. § 25 EStG.

Aus Sicht der Bundesrepublik Deutschland werden beschränkt Steuerpflichtige insoweit wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt. Schließlich sind auch unbeschränkt Steuerpflichtige zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet (vgl. § 25 Abs. 3 S. 1 EStG).

bb. Vorliegen einer Beschränkung

Beschränkt Steuerpflichtige müssen die in der Bundesrepublik erzielten Einkünfte nicht nur in Deutschland erklären, sondern auch in ihrem Ansässigkeitsstaat. Dies verursacht einen erheblichen Zeit- und Kostenaufwand.

Diese Doppelbelastung kann Steuerpflichtige von einer wirtschaftlichen Betätigung in der Bundesrepublik abhalten. Es stellt sich damit die Frage, ob diese Rechtslage einen ungerechtfertigten Eingriff in die Grundfreiheiten darstellt.

Ein Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit oder das allgemeine Diskriminierungsverbot ist anzunehmen, da die Doppelbelastung nur grenzüberschreitend tätige Personen trifft und diese behindert\textsuperscript{502}.

Der Eingriff könnte aber durch das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht gerechtfertigt sein\textsuperscript{503}. Da die Mitgliedstaaten - unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben – berechtigt sind, das Einkommensteuerrecht frei zu gestalten, bestehen erhebliche Unterschiede bei der Besteuerung. Dies macht es im Regelfall erforderlich, dass die Steuerpflichtigen im Inland eine Steuererklärung abgeben, in der sie ihre Einkünfte nach nationalem Recht ermitteln.

Ein milderes Mittel ist nicht ersichtlich. Selbst wenn ausnahmsweise die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in beiden Staaten in gleicher Weise zu ermitteln wäre, kann der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Abgabe seiner Einkommensteuererklärung nicht einfach dadurch nachkommen, dass er die im Ansässigkeitsstaat abgegebene Steuererklärung in Deutschland vorlegt. Selbst wenn aus der Steuererklärung ersichtlich wäre, welche Einkünfte in der Bundesrepublik erzielt wurden, heißt dies noch nicht, dass diese Zuordnung mit derjenigen übereinstimmt, die die

\textsuperscript{502} \textit{EuGH}, Urteil v. 15.05.1997 – C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Rdnr. 25 – Futura Participations und Singer.

\textsuperscript{503} \textit{EuGH}, Urteil v. 15.05.1997 – C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Rdnr. 31 – Futura Participations und Singer.
Bundesrepublik in § 49 Abs. 1 EStG getroffen hat. Man könnte hier zwar daran denken, dass der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die aus Sicht des Ansässigkeitsstaats ausländischen Einkünfte den Einkünften entsprechen, die die Bundesrepublik als inländische einstuft. Diese Möglichkeit belastet den Steuerpflichtigen aber nicht weniger stark als die jetzt geltende Rechtslage.

Auch das Steuerabzugsverfahren mit abgeltender Wirkung stellt keine weniger belastende Alternative dar. Bereits aus praktischen Gründen kann es nicht auf sämtliche Einkunftsarten erstreckt werden. So kann von einer Privatperson, die von einem beschränkt Steuerpflichtigen ein inländisches Grundstück mietet, nicht verlangt werden, dass sie auf die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) einen Steuerabzug vornimmt.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die gegenwärtige Rechtslage nicht den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt.

cc. Ergebnis

Sofern der beschränkt Steuerpflichtige in der Bundesrepublik Deutschland zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist, verstößt dies nicht gegen das Recht der Europäischen Union.

2. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG)

a. Überblick

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, werden auf Antrag bezüglich ihrer inländischen Einkünfte als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Ein-
kommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (§ 1 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG). Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte muss durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden (§ 1 Abs. 3 S. 5 EStG).

Damit weicht das Veranlagungsverfahren von demjenigen ab, das für unbeschränkt Steuerpflichtige (§ 1 Abs. 1, 2 EStG) durchgeführt wird: Sie werden nur dann bezüglich ihrer inländischen Einkünfte wie unbeschränkt Steuerpflichtige veranlagt, wenn sie die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nachweisen können und beantragen, dass sie als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden sollen. Außerdem ist der Steuerabzug nach § 50a EStG ungeachtet von § 1 Abs. 3 S. 1 bis 4 EStG vorzunehmen (§ 1 Abs. 3 S. 6 EStG).

b. Antrag gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG

Während natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, stets unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, gilt dies für andere Steuerpflichtige nur, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorliegen und der Steuerpflichtige beantragt, als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt zu werden. Anderenfalls greift § 1 Abs. 4 EStG ein, mit der Folge, dass die §§ 49 ff EStG zur Anwendung kommen. Folglich haben Steuerpflichtige, bei denen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorliegen, ein Wahlrecht, welches sie dadurch ausüben, dass sie den Antrag i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 1 EStG stellen.504

Ein Wahlrecht räumt dem Steuerpflichtigen einen Entscheidungsspielraum ein, so dass sich seine Rechtsposition insofern vorteilhafter darstellt, als diejenige von einer Person, der das Wahlrecht nicht zusteht. Dies spricht

---

für das Vorliegen einer Besserstellung und damit gegen einen Eingriff in eine ggf. anwendbare Grundfreiheit\textsuperscript{505}.

Man muss allerdings berücksichtigen, dass die durch ein Wahlrecht eingeräumte Optionsmöglichkeit nicht nur Vorteile bietet sondern auch Belastungen. Der Steuerpflichtige wird sich nämlich genau überlegen, ob er die Optionsmöglichkeit ausübt oder nicht\textsuperscript{506}. Hierzu ist es erforderlich, dass er die Rechtsfolgen kennt. Folglich muss der Steuerpflichtige – oder dessen Steuerberater – durchrechnen, welche Alternativenwahl für ihn vorteilhaft ist. Das Wahlrecht setzt folglich eine vertiefte Rechtskenntnis des deutschen Steuerrechts voraus, die in dieser Form von unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht vorausgesetzt wird. Hierin könnte eine Ungleichbehandlung erblickt werden\textsuperscript{507}.

Allerdings muss man berücksichtigen, dass § 1 Abs. 3 EStG gerade der Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen dient. Der Steuerpflichtige kann aufgrund der Vorgaben des Unionsrechts sicher sein, dass er, wenn er einen Antrag gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG stellt, so behandelt wird, wie die im Inland ansässigen Personen. Wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund der Optionsmöglichkeit dazu veranlasst sieht, sich vertieft in das deutsche Steuerrecht einzuarbeiten, so geschieht dies, um eine geringere Steuerbelastung zu erreichen. Entstehen dem Steuerpflichtigen hierdurch Ausgaben (z.B. Steuerberatungskosten), so ist hierfür nicht die Bundesrepublik verantwortlich. Vielmehr hat der Steuerpflichtige selbst diese Kosten veranlasst.

c. **Nachweis der „ausländischen“ Einkünfte (§ 1 Abs. 3 S. 5 EStG)**

Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist gemäß § 1 Abs. 3 S. 5 EStG durch eine Bescheinigung der zu-

\textsuperscript{505} Im Ergebnis ebenso *Thesling*, DStR 1997, 848 (853).


\textsuperscript{507} So *Meussen*, ET 2009, 185 (187).
ständigen ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen. Die Bescheinigung soll es der Finanzbehörde ermöglichen, die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen in seiner Einkommensteuererklärung zu prüfen\textsuperscript{508}. Außerdem sei die Bescheinigung notwendig, um „eine zutreffende Anwendung des Abs. 3 Satz 2 zu ermöglichen“\textsuperscript{509}. Es stellt sich damit die Frage, ob die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte der Bescheinigung zu entnehmen ist.

Die ausländische Steuerbehörde hat lediglich Kenntnis darüber, welche Einkünfte dort der Besteuerung unterliegen. Dies bedeutet aber nicht, dass diese Einkünfte in der Bundesrepublik nicht besteuert werden. Offensichtlich ist dies insbesondere in dem Fall, in dem der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert. Selbst wenn der Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode anwendet, ist damit noch nicht gesagt, dass der Ansässigkeitsstaat nicht Einkünfte besteuert, die die Bundesrepublik als inländische Einkünfte ansieht und folglich selbst besteuert. Schließlich regelt die Bundesrepublik Deutschland selbst, welche Einkünfte „inländisch“ i.S.v. § 49 EStG sind und folglich der Besteuerung in der BRD unterliegen. Der Bescheinigung kann daher lediglich entnommen werden, welche Einkünfte im Ausland besteuert worden sind\textsuperscript{510}.

Nach dem Gesagten scheint die Regelung ungeeignet, um ihre Funktion zu erfüllen. Dies ist jedoch nicht der Fall. Schließlich muss der Steuerpflichtige im Inland eine Steuererklärung abgeben, in der er seine Einkünfte angibt. Hierzu zählen auch diejenigen Einkünfte, die er in seinem Ansässigkeitsstaat erwirtschaftet hat. Da der Steuerpflichtige die Bescheinigung i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 5 EStG vorlegen muss, ist sichergestellt, dass der Steuerpflichtige keine Einkünfte verschweigt, die er im Ansässigkeitsstaat erzielt hat. Aufgrund der Unterlagen können die deutschen Finanz-

\textsuperscript{508} Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, ESiG, Losebl. (Stand: November 2003), § 1, D 39.
\textsuperscript{509} Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, ESiG, Losebl. (Stand: November 2003), § 1, D 39; siehe auch Ebling, in: Blümich, ESiG, KSiG, GewStG, Losebl. (Stand: Februar 2012), § 1, Rn. 256.
\textsuperscript{510} Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, ESiG, Losebl. (Stand: November 2003), § 1, D 46a.
behörden ermitteln, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG vorliegen.

Die Vorschrift enthält aber aus einem anderen Grund einen unverhältnis-
mäßigen Eingriff. Für den Steuerpflichtigen ist es nämlich weniger belastend, wenn von ihm verlangt wird, dass er die im Ansässigkeitsstaat abzugebende Steuererklärung in übersetzter Form dem Finanzamt vorlegt. Diese Pflicht kann er schließlich ohne weiteres erfüllen. Dagegen besteht gegenüber der ausländischen Steuerbehörde kein Anspruch auf Ausstellung der Bescheinigung.


d. Steuerabzug gemäß § 50a EStG

Anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 1 und EStG wird bei beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG der Steuerabzug gemäß § 50 Abs. 1 EStG durchgeführt.

Diese Ungleichbehandlung ist gerechtfertigt, da diese Steuerpflichtigen regelmäßig im Inland keine Vermögenswerte besitzen, auf die der Staat zur Durchsetzung des Steueranspruchs zurückgreifen kann. Außerdem dient die Aufrechterhaltung des Steuerabzugs den Bedürfnissen des Vergütungsschuldners. Dieser kann sicher sein, dass er in jedem Fall den Steuerabzug vornehmen muss. Würde man dagegen den Steuerabzug nicht durchführen, wenn der Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig gilt, so trage der Vergütungsschuldner das Haftungsrisiko, wenn er irrtümlich der Ansicht wäre, dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorliegen.

511 Thesling, DStR 1997, 848 (851).
512 Amtlicher Vordruck „Bescheinigung EU/EWR“.
513 Tiedtke/Langheim, DStZ 2003, 10 (23).
e. Ergebnis

§ 1 Abs. 3 S. 5 EStG verstößt gegen das Recht der Europäischen Union, da die Regelung einen unverhältnismäßigen Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit bzw. das allgemeine Diskriminierungsverbot darstellt. Im Übrigen stehen die verfahrensrechtlichen Regelungen, die § 1 Abs. 3 EStG enthält, mit dem Recht der Europäischen Union im Einklang.

VIII. Zusammenfassung

1. Unterscheidung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen

- Das Recht der Europäischen Union verbietet es nicht zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen zu unterscheiden. Schließlich beinhaltet eine Differenzierung nicht zwangsläufig eine Diskriminierung. Eine Diskriminierung der beschränkt Einkommensteuerpflichtigen liegt dann vor, wenn sie schlechter behandelt werden als unbeschränkt Steuerpflichtige, obwohl sie sich in einer vergleichbaren Lage befinden.

Eine vergleichbare Lage liegt jedenfalls dann vor, wenn der beschränkt Steuerpflichtige sämtliche positiven Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland erzielt.

2. Besteuerung der inländischen Einkünfte (§ 49 EStG)

- Die Bundesrepublik Deutschland kann die Einkünfte, die die Steuerpflichtigen im Inland erzielen, besteuern. Die Erhebung der Ein-
kommensteuer auf die inländischen Einkünfte erfolgt unabhängig von der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen und stellt somit die Gleichbehandlung sämtlicher Steuerpflichtigen sicher. Ein Verstoß gegen das in den Grundfreiheiten enthaltene Diskriminierungsverbot liegt daher nicht vor.

- Die Besteuerung der inländischen Einkünfte durch die Bundesrepublik berührt auch nicht das Beschränkungsverbot. Schließlich wird eine mögliche rechtliche Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat und die Bundesrepublik als Quellenstaat vom EuGH nicht als Verstoß gegen die Grundfreiheiten angesehen\textsuperscript{518}.

Selbst wenn man richtigerweise die rechtliche Doppelbesteuerung als Verstoß gegen die Grundfreiheiten ansieht\textsuperscript{519}, ändert dies nichts daran, dass die Bundesrepublik die inländischen Einkünfte besteuern kann. Schließlich muss der Ansässigkeitsstaat, und nicht der Quellenstaat, die Doppelbesteuerung verhindern\textsuperscript{520}.

- Die Bundesrepublik kann auch grundsätzlich frei darüber entscheiden, welche Einkünfte besteuert werden. Die Grundfreiheiten und Art. 18 AEUV enthalten insoweit keine Vorgaben\textsuperscript{521}.

Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn eine Steuervergünstigung (v.a. der Abzug von Sonderausgaben) davon abhängt, ob steuerbare Einkünfte vorliegen. Die Grundfreiheiten sowie Art. 18 AEUV verlangen vom Gesetzgeber, dass er Sachverhalte, die einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen, grundsätzlich genau so behandelt wie rein inländische Sachverhalte. Nur wenn ihm dies nicht möglich ist, kann er für beide Sachverhalte unterschiedliche Regelungen vorsehen.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Bundesrepublik die Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 22 Nr. 1a EStG) als inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG) einordnen muss. Durch die Besteuerung der Unterhaltsleistungen beim Unterhaltsberechtigten ist sichergestellt, dass

\textsuperscript{517} S. 69.
\textsuperscript{518} Näher hierzu auf S. 72 ff.
\textsuperscript{519} S. 74 ff.
\textsuperscript{520} S. 77 ff.
\textsuperscript{521} Siehe hierzu S. 69 ff.
beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG in jedem Fall die Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben geltend machen können\textsuperscript{522}. Aus dem gleichen Grund muss der Gesetzgeber auch die Einkünfte aus Ausgleichszahlungen (§ 22 Nr. 1c EStG), sowie solche aus Versorgungsleistungen (§ 22 Nr. 1b EStG), in den Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufnehmen\textsuperscript{523}.

3. Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)

- Ist man der Ansicht, § 49 Abs. 2 EStG fähre zu einer Umqualifizierung der Einkünfte, so liegt ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vor, wenn aufgrund der Umqualifizierung die Steuerbelastung steigt\textsuperscript{524}. Ein Verstoß gegen das Unionsrecht kommt hingegen nicht in Betracht, wenn man richtigerweise davon ausgeht, die Vorschrift begründe lediglich das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland\textsuperscript{525}.

4. Pauschalbesteuerung gemäß § 49 Abs. 3 EStG

- Führt die Pauschalbesteuerung gemäß § 49 Abs. 3 EStG zu einer höheren Steuerbelastung, als dies nach den allgemeinen Vorschriften der Fall wäre, so liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor. Bewirkt § 49 Abs. 3 EStG hingegen eine Reduzierung der Einkommensteuerbelastung, so werden die Vorgaben des Beihilferechts nicht eingehalten\textsuperscript{526}.

\textsuperscript{522} S. 70 ff.; S. 148 f.
\textsuperscript{523} S. 148 ff.
\textsuperscript{524} S. 80 f.; siehe auch S. 181 f., 184.
\textsuperscript{525} S. 80 f.
\textsuperscript{526} S. 82 f.
5. Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (§ 50 Abs. 1 S. 1 EStG)

- Ausgaben, die mit steuerlichen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, müssen bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden\(^{527}\), sofern sich entsprechende Ausgaben bei der Einkünfteermittlung von unbeschränkt Steuerpflichtigen auswirken.
  
  Da der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auf Bruttobasis erfolgt (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG) und abgeltende Wirkung hat, liegt hier ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor\(^{528}\).

- Der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG verstößt auch dann gegen die Dienstleistungsfreiheit, wenn aufgrund der abgeltenden Wirkung des Steuerabzugs ein Verlustausgleich verhindert wird\(^{529}\).

- Da es sich bei den wiederkehrenden Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) nach Ansicht des EuGH um Ausgaben handelt, die mit steuerlichen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, müssen beschränkt Steuerpflichtige entsprechende Ausgaben steuerlich geltend machen können\(^{530}\). Es spielt insofern keine Rolle, dass der deutsche Gesetzgeber die Zahlungen als Sonderausgaben einordnet\(^{531}\).

- Entsprechendes gilt bezüglich der Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Bei diesen Ausgaben handelt es sich nämlich dem Grunde nach um vorweggenommene Werbungskosten\(^{532}\). § 50 Abs. 1 S. 4 EStG stellt nicht in jedem Fall sicher, dass beschränkt Steuerpflichtige die Altersvorsorgeaufwendungen steuerlich geltend machen können.

---

\(^{527}\) S. 84.

\(^{528}\) S. 84 f.

\(^{529}\) S. 90 f., 92 f.

\(^{530}\) S. 148 ff., S. 156 f.

\(^{531}\) S. 86 f., S. 155.

\(^{532}\) S. 159 f.
machen können. Schließlich besteht die Rentenversicherungspflicht teilweise auch für Selbständige\textsuperscript{533}.

- Außerdem verstößt die zeitanteilige Kürzung der Pauschale i.S.v. § 9a S. 1 Nr. 1 EStG gemäß § 50 Abs. 1 S.5 EStG gegen Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU\textsuperscript{534}.

6. **Negative Einkünfte im Ansässigkeitsstaat**

- Erzielt der beschränkt Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat negative Einkünfte, so müssen diese bei der Besteuerung des beschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, wenn feststeht, dass sich die Verluste im Ansässigkeitsstaat nicht auswirken können\textsuperscript{535}. Dies gilt allerdings nur, wenn nach den deutschen Einkommensteuervorschriften Verluste vorliegen. Ob auch nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats abziehbare, negative Einkünfte vorliegen, ist richtigerweise irrelevant. Schließlich ist das Vorliegen einer Ungleichenbehandlung anhand des nationalen Steuerrechts zu prüfen\textsuperscript{536}.

7. **Anwendung des subjektiven Nettoprinzips**

- **Anwendung auf unbeschränkt Steuerpflichtige**

- Jeder Mitgliedstaat ist verpflichtet, die unbeschränkt Steuerpflichtigen gleich zu behandeln. Sieht das nationale Recht vor, dass bestimmte private Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen sind, so darf prinzipiell keine Kürzung erfolgen, wenn ein Teil der Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt wird. Dieses Ergebnis lässt sich zwar

\textsuperscript{533} Näher hierzu auf S. 159 ff.
\textsuperscript{534} S. 175 ff.
\textsuperscript{535} S. 96 ff.
\textsuperscript{536} S. 97 ff.
nicht mit den vom EuGH vorgebrachten Argumenten begründen\textsuperscript{537}, ist aber eine Folge des Umstands, dass die Mitgliedstaaten ihr Steuerrecht in unionsrechtskonformer Weise regeln müssen. Schließlich verpflichten die Grundfreiheiten die Mitgliedstaaten, grenzüberschreitende Sachverhalte nicht schlechter zu behandeln als rein inländische\textsuperscript{538}.

- Da nach Ansicht des EuGH auch das Anrechnungsverfahren so ausgestaltet sein muss, dass eine Kürzung der abziehbaren privaten Aufwendungen ausgeschlossen ist\textsuperscript{539}, ist im Regelfall sichergestellt, dass sich diese Ausgaben im Ansässigkeitsstaat steuermindernd auswirken. Aus diesem Grund muss die Bundesrepublik Deutschland bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht das subjektive Nettoprinzip anwenden\textsuperscript{540}.

b. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige

- Wirken sich jedoch die abziehbaren privaten Aufwendungen im Ansässigkeitsstaat nicht in voller Höhe steuermindernd aus, so muss, nach Auffassung des EuGH, der Quellenstaat diese Aufwendungen berücksichtigen. Die Bundesrepublik Deutschland habe mit § 1 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG eine Rechtslage geschaffen, die dieses Erfordernis beachtet\textsuperscript{541}.

- Auf einem anderen Blatt steht jedoch, ob § 1 Abs. 3 S. 5 EStG mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist. Dies ist nicht der Fall, da der Nachweis, der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde, eine unverhältnismäßige Belastung des Steuerpflichtigen darstellt\textsuperscript{542}.

\textsuperscript{537} Näher hierzu auf S. 107 ff.
\textsuperscript{538} S. 114.
\textsuperscript{539} S. 134 f.
\textsuperscript{540} Näher hierzu auf S. 115 ff.
\textsuperscript{541} S. 117 f.
\textsuperscript{542} S. 196 f.
Richtigerweise sollte nicht entscheidend sein, ob sich die privaten Aufwendungen im Ansässigkeitsstaat in voller Höhe steuermindernd auswirken. Ansonsten stellt sich die Frage, ob das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats über die Anwendung des subjektiven Nettoprinzips im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht entscheidet\textsuperscript{543}. Vielmehr sollte darauf abgestellt werden, dass im Quellenstaat keine Überbesteuerung eintritt. Zu einer solchen kommt es dann, wenn das zu versteuernde Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen höher ist, als dasjenige, das sich im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht ergeben würde. Anderenfalls würden beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen benachteiligt\textsuperscript{544}.

c. Kürzung von abziehbaren Beträgen

Die in § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 3, § 32 Abs. 6 S. 4, § 33a Abs. 1 S. 6, Abs. 2 S. 2 EStG vorgesehene Kürzung der steuerlich abziehbaren Beträge stellt keinen Verstoß gegen das Recht der Europäischen Union dar. Weder Art. 4 883/2004/EG noch Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU stehen einer Kürzung entgegen\textsuperscript{545}. Auch das Primärrecht verbietet nicht die Kürzung, da die Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Sie berücksichtigt nämlich, dass die Lebenshaltungskosten im Ausland niedriger sind als in der Bundesrepublik Deutschland.

d. Anspruch auf Kindergeld

Ob die Bundesrepublik Deutschland an beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG Kindergeld zahlen muss, hängt primär davon ab, ob die Verordnung 883/2004/EG diese Verpflichtung der Bundesrepublik auferlegt.

\textsuperscript{543} S. 120 f.; S. 124 ff.
\textsuperscript{544} Näher hierzu auf S. 121 und S. 132 ff.
\textsuperscript{545} S. 139 ff.
Weist die Verordnung diese Aufgabe einem anderen Staat zu, so kann die Bundesrepublik den Anspruch nicht in voller Höhe ausschließen, wie dies § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vorsieht. Es ist nur eine Kürzung in Höhe des Kindergeldanspruchs möglich, der nach ausländischem Recht besteht.

e. Unvereinbarkeit von § 1a EStG mit dem Unionsrecht

- § 1a Abs. 1 Nr. 1, 1a und 1b EStG lassen den Abzug der dort genannten Ausgaben im Rahmen der Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG nur zu, wenn der Empfänger die Leistungen versteuern muss (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Ob ein Abzug in Betracht kommt, hängt damit von der Rechtslage in dem Mitgliedstaat ab, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist.

  Weniger belastend für den Steuerpflichtigen wäre es allerdings, wenn die Bundesrepublik die Einnahmen selbst besteuern würde. So wäre sichergestellt, dass entsprechende Ausgaben von beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG stets steuerlich geltend gemacht werden könnten. Die derzeitige Rechtslage stellt daher einen unverhältnismäßigen Eingriff in das Recht der Unionsbürger dar, sich in einem anderen Mitgliedstaat aufzuhalten (Art. 18 i.V.m. Art. 21 Abs. 1 AEUV).

- Ein beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG kann die Zusammenveranlagung beantragen, wenn diese für ihn günstiger ist als die Anwendung von § 32a Abs. 1 EStG. Bei der Steuerbelastung, die sich nach dem Splitting-Verfahren ergibt, sind die Einkünfte beider Ehegatten zu berücksichtigen. Es ist also nicht erforderlich, dass die Voraussetzungen von § 1 Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG vorliegen.

546 S. 142 ff.
547 Näher hierzu auf S. 148. Siehe auch S. 151.
548 S. 152.
549 S. 152 f.
8. Anspruch auf Steuervergünstigungen

a. Anwendbarkeit von § 10a EStG

- Augrund von Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU haben beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer Anspruch auf Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG 550.

b. Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG)


c. Freibetrag auf den Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 4 EStG)

- Da der Freibetrag auf den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn im Zusammenhang steht mit steuerbaren Einkünften, kann die Steuervergünstigung beschränkt Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden 552.

9. Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens (§ 50a EStG)

- Auch nach dem Inkrafttreten der EU-Beitreibungsrichtlinie verstößt das Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a EStG nicht gegen das Recht der Europäischen Union 553. Der beschränkt Steuerpflichtige wird zwar anders behandelt als ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, dies führt jedoch nicht zu einer Benachteiligung. Schließlich wäre es für den beschränkt

550 S. 169 ff.
551 S. 171.
552 S. 172.
553 S. 187.
Steuerpflichtigen nicht weniger belastend, wenn statt dem Steuerabzugsvor-fahren ein Veranlagungsverfahren durchgeführt würde554.

10. Steuerabzug mit abgeltender Wirkung

- § 50a Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit, sofern der Steuerabzug mit abgeltender Wirkung eine Steuerbelastung herbeiführt, die über derjenigen liegt, die sich nach den allgemeinen Vorschriften ergeben würde555.

- Entsprechendes gilt, wenn die Kapitalertragsteuer auf Einkünfte erhoben wird, die keine solchen aus Kapitalvermögen sind556.

554 Näher hierzu auf S. 187 f.
555 S. 178 f.
556 Näher hierzu auf S. 181 ff.
D. 

Fazit

Obwohl der deutsche Gesetzgeber bereits in der Vergangenheit auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs reagierte hat, sind die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht in einer Vielzahl von Fällen nicht mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar. Dies hat m.E. vor allem einen Grund: Der Gesetzgeber hat die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht so ausgestaltet, dass sie den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG genügen. Dessen Anforderungen stimmen aber nicht mit denjenigen überein, die die Grundfreiheiten an das nationale Recht stellen.

So liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht vor, wenn die Vergleichsgruppen im Regelfall gleich behandelt werden. Pauschalisierungen und Typisierungen sind daher in großem Umfang zulässig. Die Grundfreiheiten fordern dagegen als Individualrechte, dass in jeder Situation, sei sie auch noch so außergewöhnlich, zumindest eine Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen erfolgt.

Außerdem liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht vor, wenn eine nachteilige Regelung durch eine vorteilhafte ausgeglichen wird. Die Grundfreiheiten hingegen erlauben, nach Ansicht des EuGH, eine solche Kompensation nicht.

Schließlich engen die Grundfreiheiten den Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers ein. Dieser muss die Steuervorschriften so ausgestalten, dass eine Behinderung des Binnenmarktes ausgeschlossen ist. Eine Behinderung ist also grundsätzlich auch dann nicht zulässig, wenn der Gesetzgeber hierfür einen sachlich vernünftigen Grund hat.

Zukünftig ist davon auszugehen, dass die Bedeutung des Beihilferechts für die beschränkte Steuerpflicht steigen wird.

Das Beihilferecht verbietet es, beschränkt steuerpflichtige Unternehmer niedriger zu besteuern als im Inland ansässige Unternehmen. Damit gerät der deutsche Gesetzgeber in eine Zwickmühle. Er kann beschränkt Steuerpflichtige nicht diskriminieren. Gleichzeitig darf er sie aber auch nicht
bevorzugen. Es stellt sich damit die spannende Frage, wie der Gesetzgeber diesen Konflikt in der Zukunft lösen wird.
E. Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen

1. Das Unionsrecht kann sich auf die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen auswirken, da dem Recht der Europäischen Union gegenüber dem nationalen Recht ein Anwendungsvorrang zukommt (S. 3 ff.).


3. Die Warenverkehrsfreiheit verbietet die Erhebung von Abgaben aufgrund des grenzüberschreitenden, innergemeinschaftlichen Warenverkehrs. Da die Einkommensteuer nicht an eine Warenbewegung anknüpft, hat die Warenverkehrsfreiheit für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen keine Bedeutung (S. 6-9).

4. Der Gesetzgeber muss die Arbeitnehmerfreizügigkeit beachten, wenn er festlegt, wie die Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern aus nichtselbständiger Arbeit (Art. 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) zu ermitteln sind. Gleiches gilt, wenn es um die Besteuerung der Bezüge aus der gesetzlichen Rentenversicherung geht, § 49 Abs. 1 Nr. 7 Alt. 1 EStG (S. 10-12).

5. Die Niederlassungsfreiheit wirkt sich auf die Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern aus, sofern diese mittels einer festen Einrichtung in der Bundesrepublik Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Gewerbebetrieb (§ 49
Abs. 1 Nr. 2 EStG), selbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und Vermietung oder Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) erzielen (S. 12 f.).

6. Die Dienstleistungsfreiheit schützt beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 3 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erzielen (S. 13-17).

7. Gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Dieses Verbot wirkt sich auch auf das Einkommensteuerrecht aus. Würde man dies anders sehen, so könnten die Mitgliedstaaten den Kapitalverkehr behindern, indem sie den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr höher besteuern würden als den rein inländischen. Die Bundesrepublik Deutschland muss daher bei der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG gewährleisten, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nicht verletzt wird (S. 17-19).

8. Der Schutzbereich einer Grundfreiheit ist nicht eröffnet, soweit beschränkt Steuerpflichtige Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 8 und Nr. 8a EStG erzielen (S. 20).


Der EuGH sieht dies jedenfalls in Bezug auf die Vorschriften des EStG anders, die die subjektive Leistungsfähigkeit betreffen. In Bezug auf Vorschriften, die die Einkünfteermittlung betreffen, geht er (stillschweigend) von einer vergleichbaren Lage aus. Die Gründe, die gegen eine Vergleichbarkeit sprechen, sind bei der Prüfung, ob der Eingriff in eine Grundfreiheit gerechtfertigt ist, zu berücksichtigen (S. 22-28).


12. Eine Diskriminierung ist immer dann gegeben, wenn gegen das Gebot der Inländergleichbehandlung verstoßen wird, wenn also beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen rechtlich benachteiligt werden (Vergleich von Personen). Entgegen der wohl h.A. in der Literatur sollte eine Ungleichbehandlung allerdings auch dann angenommen werden, wenn Regelungen zwar für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige gleichermaßen gelten, die Steuervorschriften aber bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine höhere Steuerbelastung vorsehen (Sachverhaltsvergleich). Das Diskriminierungsverbot deckt dann sämtliche Fälle ab, in denen grenzüberschreitende Sachverhalte steuerlich schlechter gestellt werden.

Große Teile der Literatur nehmen hingegen einen Verstoß gegen das Beschränkungsverbot an, wenn eine steuerliche Regelung sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Steuerpflichtige gilt, die Vorschrift aber bewirkt, dass ein grenzüberschreitender Sachverhalt höher besteuert wird als ein reiner Inlandssachverhalt.
Der EuGH spricht mittlerweile ganz allgemein von einer Beschränkung, wenn die Ausübung einer Grundfreiheit in irgendeiner Weise behindert wird. Der Begriff wird also auch dann benutzt, wenn eine Ungleichbehandlung vorliegt (S. 31-33).

13. Enthalten Vorschriften, die die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen regeln, anders als die Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht, auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe, so liegt m.E. eine Ungleichbehandlung auch dann vor, wenn, bei richtiger Gesetzesanwendung, die beschränkt Steuerpflichtigen genau so besteuert werden wie die unbeschränkt Steuerpflichtigen. Schließlich besteht hier nur für die beschränkt Steuerpflichtigen die Gefahr einer fehlerhaften Rechtsanwendung (S. 34 f.).

Ob eine Ungleichbehandlung vorliegt ist also für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu prüfen (S. 35-37).

15. Unterliegen beschränkt Steuerpflichtige im Quellenstaat einer höheren Steuerbelastung als unbeschränkt Steuerpflichtige, so liegt auch dann ein Verstoß gegen das in den Grundfreiheiten enthaltene Diskriminierungsverbot vor, wenn der Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode anwendet und die im Quellenstaat zu entrichtende Einkommensteuer vollständig von der Steuerschuld abzieht.
Dieser in der Literatur vertretenen Ansicht ist zuzustimmen, da jeder Mitgliedstaat gewährleisten muss, dass seine Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht vereinbar sind (S. 37 f.).


17. Eingriffe in die Grundfreiheiten sind gerechtfertigt, wenn ein geschriebener oder ungeschriebener Rechtfertigungsgrund eingreift und der Eingriff verhältnismäßig ist (S. 42-46).

18. Die Grundfreiheiten weisen eine dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ähnliche Struktur auf. Im Detail bestehen allerdings erhebliche Unterschiede. So sind die Grundfreiheiten, anders als Art. 3 Abs. 1 GG nur anwendbar, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt. In ihrem Anwendungsbereich untersagen die Grundfreiheiten nur die nachteilige Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten im Vergleich zu rein inländischen. Sie verbieten dem nationalen Gesetzgeber also nicht, dass die Steuerbelastung für rein inländische Sachverhalte höher ist als für solche, die einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen.
 Unterschiede bestehen auch bei der Prüfung, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt. Während das BVerfG Personengruppen miteinander vergleicht, stellt der EuGH zutreffenderweise auf einen Vergleich zweier Personen ab. Schließlich handelt es sich bei den Grundfreiheiten um Individualrechte. Dieser Ansatz hat zur Folge, dass in jedem Fall sichergestellt sein muss, dass eine Ungleichbehandlung
nicht eintreten kann. Dagegen liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht vor, wenn im Regelfall eine Gleichbehandlung erfolgt. Außerdem liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht vor, wenn eine nacheilige Regelung durch eine vorteilhafte ausgeglichen wird. Der EuGH nimmt hingegen an, dass ein Verstoß gegen eine Grundfreiheit auch dann vorliegt, wenn ein Nachteil durch einen Vorteil ausgeglichen wird, den eine andere Vorschrift dem Steuerpflichtigen einräumt. Der Vorteil wird nur dann bei der Rechtfer tigungsprüfung berücksichtigt, wenn ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang zwischen den beiden Regelungen besteht.

Ganz erhebliche Unterschiede bestehen hinsichtlich der Frage, ob die Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Während das BVerfG dann keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG annimmt, wenn die Ungleichbehandlung aufgrund eines sachlich vernünftigen Grundes geboten ist, betont der EuGH, dass die Mitgliedstaaten ihre gesetzgeberischen Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen. Gesetzliche Differenzierungen sind daher den Mitgliedstaaten nur dann gestattet, wenn sie zu keinem Verstoß gegen das Unionsrecht führen (S. 47-52).

19. Das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 UAbs. 1 AEUV) hat für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich keine Bedeutung, da die beschränkte Steuerpflicht nicht an den Aufenthalt im Inland gekoppelt ist. Das Diskriminierungsverbot ist allerdings anwendbar, wenn eine Regelung (wie beispielsweise § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 1 Abs. 3 EStG) an die Ansässigkeit anknüpft (S. 52-55).

20. Die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht müssen m.E. so ausgestaltet sein, dass sie den Anforderungen des Beihilferechts genügen. Schließlich können auch Steuerentlastungen Beihilfen sein. Außerdem handelt es sich bei den Regeln zur beschränkten Steuerpflicht um Vorschriften, die von den allgemeinen
Regeln abweichen. Daher liegt eine selektive Wirkung vor, die Art. 107 Abs. 1 AEUV voraussetzt.
Die Beihilferegeln sind allerdings nur dann anwendbar, wenn ein Unternehmer Einkünfte erzielt (S. 55-60).


23. Die Besteuerung der inländischen Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 EStG verstößt m.E. nicht gegen das Recht der Europäischen Union, da so sichergestellt wird, dass unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige die gleiche inländische Steuerbelastung tragen. Eine andere Frage ist, welcher Staat eine etwaige Doppelbesteuerung verhindern muss (S. 69).

24. Der Gesetzgeber kann m.E. aber nicht frei darüber entscheiden, welche Einkünfte beschränkt steuerpflichtig sind. Dies folgt aus dem Umstand, dass er dafür Sorge tragen muss, dass grenzüberschreitende Sachverhalte nicht schlechter behandelt werden als reine Inlandssachverhalte.
Scheitert der Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG daran, dass der unterhaltsberechtigte Ehegatte in Deutschland nicht steuerpflichtig ist, so liegt, entgegen der Auffassung des EuGH ein Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 UAbs. 1 EStG) vor. Schließlich könnte der Gesetzgeber die Einkünfte beim Unterhaltsempfänger besteuern, indem er die Einkünfte in den Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufnimmt. So wäre sicherge stellt, dass die Sonderausgaben immer geltend gemacht werden können, unabhängig davon, wo der Unterhaltsberechtigte ansässig ist (S. 70-72 und S. 147 f.).


26. Nimmt man mit der h.M. an, dass § 49 Abs. 2 EStG zu einer Umqualifizierung der Einkünfte führt, so resultiert hieraus ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten, wenn die Umqualifizierung zu einer höheren Steuerbelastung führt. Richtigerweise ist aber anzunehmen, dass § 49 Abs. 2 EStG keine Umqualifizierung bewirkt. Die Vorschrift will m.E. sicherstellen, dass die in Deutschland erzielten Einkünfte der gleichen inländischen Steuerbelastung unterliegen. Die Folge ist, dass es mangels Ungleichbehandlung zu keinem Verstoß gegen die Grundfreiheiten kommen kann (S. 79-81).

27. Bewirkt § 49 Abs. 3 EStG eine zu hohe Besteuerung, so liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor. Ist die Steuerbelastung zu gering, so liegt m.E. ein Verstoß gegen das Beihilferecht vor (S. 81-83).
28. Da der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG abgeltende Wirkung hat und auf Bruttolbasis erfolgt, liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor. Schließlich werden bei unbeschränkt Steuerpflichtigen die Betriebsausgaben/Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung berücksichtigt (S. 84 f.).

29. Bei der Ermittlung der Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG müssen, nach zutreffender Ansicht des EuGH, sämtliche Ausgaben berücksichtigt werden, die mit den Einkünften in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Abziehbar sind daher nicht nur Betriebsausgaben und Werbungskosten, sondern auch Sonderausgaben, wenn die Aufwendungen einen unmittelbaren Zusammenhang zu den steuerbaren Einkünften aufweisen. Nur so ist gewährleistet, dass die im Inland erzielten Einkünfte stets in gleicher Höhe in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eingehen (S. 86 f.).


31. Der EuGH ist m.E. richtigerweise der Auffassung, dass der Quellenstaat nur solche Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehen muss, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerbaren Einkünften stehen. § 50 Abs. 1 S. 1 EStG geht über diese Verpflichtung hinaus, da nach der Regelung auch Ausgaben abgezogen werden können, die nur in einem mittelbaren Zusammenhang zu den beruflich veranlassten Ausgaben stehen. Dies verstößt
nicht gegen die Grundfreiheiten, da diese nur vor Benachteiligungen schützen (S. 87-90).

32. Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten liegt vor, wenn der Steuerabzug gemäß § 50 Abs. 2 EStG i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG abgeltende Wirkung hat und so verhindert wird, dass positive Einkünfte mit negativen verrechnet werden können. Schließlich ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ein Verlustausgleich möglich. Da der beschränkt Steuerpflichtige m.E. einen Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG stellen kann, ist gewährleistet, dass es auch bei beschränkt Steuerpflichtigen zu einem Verlustausgleich im Rahmen von § 20 Abs. 6 EStG kommen kann. Die Erhebung der Kapitalertragsteuer in der gegenwärtigen Form verstößt daher nicht gegen das Recht der Europäischen Union (S. 90-93).

33. Bei beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG müssen m.E. die im Ansässigkeitsstaat erlittenen Verluste grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. Etwas anderes gilt nur dann, wenn ausgeschlossen ist, dass sich die Verluste im Ansässigkeitsstaat noch auswirken können. Negative Einkünfte liegen nach der zutreffenden Auffassung des EuGH nur dann vor, wenn nach dem nationalen Recht des Quellenstaats ein Verlust vorliegt. Welche Bedeutung es hat, dass nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats keine für die Besteuerung erheblichen Verluste vorliegen, wird vom EuGH nicht einheitlich beurteilt. M.E. spielt dies für den Verlustabzug im Rahmen von § 1 Abs. 3 EStG keine Rolle. Unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG werden nur dann gleichbehandelt, wenn sich die Verluste steuermindernd auswirken, unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat sie entstanden sind (S. 93-100).

34. Die Grundfreiheiten verbieten es m.E. nicht, dass beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG Steuervergünstigungen wie beispielsweise § 34g EStG verwehrt werden, sofern diese keinen Bezug
zur Erwerbssphäre aufweisen. Anderenfalls bestünde die Gefahr, 
dass die beschränkt Steuerpflichtigen solche Steuervergünstigungen 
sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch in der Bundesrepublik erhal-
ten könnten (S. 102-105).

35. Die Grundfreiheiten verpflichten m.E. den Ansässigkeitsstaat dazu, 
das subjektive Nettoprinzip auf alle dort unbeschränkt Steuerpflichti-
gen anzuwenden. Daraus folgt für die in der Bundesrepublik be-
schränkt Steuerpflichtigen, dass bei ihrer Besteuerung dieses Prinzip 
grds. nicht angewendet werden muss. Anderenfalls käme es ggf. zu 
einer doppelten Berücksichtigung von privaten Aufwendungen. 
Bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen ist das subjek-
tive Nettoprinzip allerdings m.E. dann anzuwenden, wenn ansonsten 
eine Überbesteuerung eintritt. Diese liegt vor, wenn die Bemes-
sungsgrundlage der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichti-
gen höher ist, als diejenige, die sich ergeben würde, wenn der Steu-
erpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig wäre. Allerdings sind im Aus-
land erzielte negative Einkünfte nicht bei der Vergleichsrechnung zu 
berücksichtigen. Schließlich würden sich diese ansonsten sowohl im 
Ansässigkeitsstaat als auch in der Bundesrepublik steuermindernd 
auswirken (S. 106-122).

36. § 1 Abs. 3 S. 4 EStG verstößt m.E. nicht gegen die Grundfreiheiten. 
Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert werden, in 
Deutschland aber steuerbar sind, können daher in die Berechnung 
der 90% Grenze i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 2 EStG eingehen (S. 124-128).

37. Sofern § 1 Abs. 3 EStG nicht verhindert, dass es in der Bundesrepub-
blik zu einer Überbesteuerung kommt, liegt ein Verstoß gegen die 
Grundfreiheiten vor (S. 128-139).

38. § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 EStG, § 32 Abs. 6 S. 4, § 33a Abs. 1 S. 6, 
Abs. 2 S. 2 EStG sind m.E. mit dem Unionsrecht vereinbar. Die ge-
nannten Vorschriften sehen eine Reduzierung der Beträge vor, die
maximal steuerlich geltend gemacht werden können bzw. eine Kürzung von Freibeträgen, wenn die Lebenshaltungskosten im Ausland niedriger sind als in Deutschland. Die Vorschriften dienen damit einer Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen (S. 139-142).


40. Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG müssen nach der zutreffenden Ansicht des EuGH immer abziehbar sein, da es sich um Ausgaben handelt, die mit Einkünften in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Es ist weder erforderlich, dass der Empfänger der Versorgungsleistung unbeschränkt steuerpflichtig ist, noch müssen die Versorgungsleistungen bei ihm steuerpflichtig sein, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, § 1a Abs. 1 Nr. 1a S. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG (S. 147-150).

41. M.E. können beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. 1 Abs. 3 EStG Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs stets geltend machen. Es ist unverhältnismäßig, wenn § 1a Abs. 1 Nr. 1b EStG den Sonderausgabenabzug davon abhängig macht, dass die Zahlungen beim Empfänger besteuert werden. Der Gesetzgeber könnte die Leistungen in den Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufnehmen und so erreichen, dass das Korrespondenzprinzip auch dann eingreift, wenn der Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist (S. 150 f., S. 153).
42. Entgegen der Ansicht des EuGH hat der beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG nicht nur dann Anspruch auf Zusammenveranlagung, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG vorliegen. Der Anspruch besteht, wenn der Steuersatz gemäß § 32a Abs. 1 EStG höher ist als derjenige, der sich ergeben würde, wenn beide Ehegatten in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wären und der Splittingtarif zur Anwendung kommen würde. Nur so ist sichergestellt, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige im größtmöglichen Maße gleich behandelt werden (S. 151-153.).

43. Beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG haben Anspruch auf die Sonderausgaben, wenn zwischen den Ausgaben und den inländischen Einkünften ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Nur so ist sichergestellt, dass für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige die gleichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen gelten. § 50 Abs. 1 S. 3 verstoßt daher m.E. gegen die Grundfreiheiten, sofern die Vorschrift § 10 Abs. 1 Nr. 1a, Nr. 2 lit. a und lit. b, Nr. 3a, § 10a, § 10c EStG für nicht anwendbar erklärt. Auch die Nichtanwendbarkeit von § 16 Abs. 4 EStG steht nicht im Einklang mit den Grundfreiheiten (S. 154-172).

44. Die zeitanteilige Kürzung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a S. 1 Nr. 1 EStG) verstoßt gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit. § 50 Abs. 1 S. 5 EStG. Schließlich sieht das Gesetz für unbeschränkt Steuerpflichtige eine zeitanteilige Kürzung nicht vor. § 50 Abs. 1 S. 5 EStG ist daher auf Unionsbürger, die Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielen, nicht anwendbar (S. 175 f.).

45. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5, Abs. 2 S. 1 EStG) im Rahmen der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG verstoßt nicht gegen die Grundfreiheiten. Die Vorschrift stellt lediglich sicher, dass die von den beschränkt Steuerpflichtigen im Inland erzielten Einkünfte der glei-
46. Erzielen beschränkt Steuerpflichtige Einkünfte i. S. v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, so hat der Steuerabzug abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG). Diese Einkünfte unterliegen gemäß § 50a Abs. 2 S. 1 EStG einem Steuersatz von 15%. Sofern dieser Steuersatz höher ist als derjenige, der sich nach § 32a Abs. 1 EStG ergeben würde, liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor (S. 178 f.).

47. Bei der Ermittlung der Lohnsteuer wird der Freibetrag gemäß § 39a EStG berücksichtigt. Dieser wird für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige unterschiedlich ermittelt. Können bei der Ermittlung des Freibetrags beim beschränkt Steuerpflichtigen, anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, Ausgaben nicht abgezogen werden, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen mit steuerbaren Einkünften, so liegt ein Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit vor (S. 180 f.).

48. Unterliegen Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen der Kapitalertragsteuer, so werden sie mit einem Steuersatz von 25% besteuert, da der Steuerabzug abgeltende Wirkung hat, § 50 Abs. 2 S. 1 EStG. Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte eigentlich einer anderen Einkunftsart zuzuordnen sind. Gehören beispielsweise Kapitalerträge nach den allgemeinen Regeln zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, so werden sie nach derzeitiger Rechtslage mit 25% besteuert. Ist diese Steuerbelastung höher als diejenige, die sich unter Anwendung von § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG ergibt, so liegt ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor (S. 181-186).

49. Das Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a EStG verstößt nicht gegen die Grundfreiheiten. Zwar sind von dem Steuerabzug nur beschränkt Steuerpflichtige betroffen. Der EuGH verneint aber trotzdem richti-
gerweise eine Diskriminierung, da das Verfahren erforderlich ist, um den Steueranspruch der Bundesrepublik durchzusetzen (S. 186-188).

50. Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50a EStG unterliegen, nach den §§ 43b, 50g EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet der §§ 43b und 50g EStG sowie des Abkommens anzuwenden (§ 50d Abs. 1 S. 1 EStG). Der Gläubiger hat aber die Möglichkeit, sich die zu viel gezahlte Steuer erstatten zu lassen (§ 50d Abs. 1 S. 2 EStG). Diese gesetzliche Regelung verstößt nicht gegen das Unionsrecht, da der Gesetzgeber eine verhältnismäßige Regelung getroffen hat. Wie der EuGH zutreffend festgestellt hat, ist keine weniger belastende Maßnahme ersichtlich (S. 188-191).


52. § 1 Abs. 3 EStG räumt beschränkt Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein. Sie können sich entweder hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln lassen, oder sich für eine Besteuerung gemäß § 1 Abs. 4 EStG entscheiden. Räumt der Gesetzgeber beschränkt Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein, das unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht zusteht, so verstoßt dies nicht gegen das Unionsrecht. Hier liegt keine Benachteiligung der beschränkt Steuerpflichtigen vor (S. 194 f.).
53. Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte muss der beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 3 S. 5 EStG durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachweisen. Die Vorschrift ist unverhältnismäßig, da es für den Steuerpflichtigen weniger belastend wäre, wenn er die, im Ansässigkeitsstaat abgegebene Steuererklärung, in übersetzter Form abgeben könnte (S. 195-197).
Literaturverzeichnis

Bayer, Adebiola, Steht die Erhebung einer Quellensteuer für Dienstleistungen im Einklang mit Unionsrecht?, ÖStZ 2012, 121 ff.
Benz, Sebastian, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht der EG-Freizügigkeit, 1996.
Blumenberg, Jens/Kring, Wulf, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011.
Burgstaller, Eva/Loukota, Walter, Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall Gerritse?, SWI 2003, 244 ff.


Grube, Friederike, Der Einfluss des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2007, 371 ff.
Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt-Kommentar, hrsg. v. Hey, Johanna/Prinz, Ulrich/Wendt, Michael u.a., (Stand: Februar 2014).
Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Loseblatt-Kommentar, (Stand: Dezember 2013).
Koblenzer, Thomas, Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, 1999.


Lang, Michael, Gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Rechtsformneutralität im Steuerrecht?, IStR 2006, 397 ff.


Mattson, Nils, Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances?, ET, 2003, 186 ff.

Menhorn, Matthias, Anrechnungshöchstbeträg gemäß § 34c EStG noch gemeinschaftskonform?, IStR 2002, 15 ff.


Mitschke, Wolfgang, Direktes Europäisches Steuerrecht auf Schlinger kurs?, IStR 2014, 37 ff.


Schenke, Ralf/Mohr, Martin, Auswirkungen des europäischen Gemein- schaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2009, 439 ff.


Selling, Heinz-Jürgen, Deutschland im Steuerwettbewerb der Staaten, IST 2000, 225 ff.

Smit, Daniel, The Haribo and Österreichische Salinen Cases: To What Extent Is the ECJ Willing To Remove International Double Taxation Caused by Member States, ET 2011, 275 ff.

Tiedtke, Klaus/Langheim, Hagen, Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beschränkten und der (fiktiven) unbeschränkten Steuerpflicht für die direkten Steuern, EuZW 2008, 424 ff.


Wattel, Peter, Home Neutrality in an Internal Market, ET 1996, 159 ff.
Weinschütz, Bernhard, Konsequenz aus „Beker“: Höhere Anrechnung ausländischer Quellensteuer, IStR 2013, 470 ff.
Wunderlich, Nina/Albath, Lars, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, DStZ 2005, 547 ff.

Selbständigkeitsklärung

Hiermit erklärte ich, Tobias Dell,

- dass ich die Dissertation selbst angefertigt habe und alle von mir benutzten
  Hilfsmittel, persönlichen Mitteilungen und Quellen in meiner Arbeit angegeben
  habe,
- dass ich die Hilfe eines Promotionsberaters nicht in Anspruch genommen
  habe und
- dass Dritte von mir weder mittelbar noch unmittelbar geldwerte Leistungen
  erhalten haben, die im Zusammenhang mit dem Inhalt der vorgelegten Dis-
  sertation stehen.