

# Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen

Die Europäische Union und die Vereinigten Staaten im Vergleich

von  
Dr. Steffen C. Hörner

1. Auflage

Nomos Baden-Baden 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:  
[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 8487 0741 6

Steffen C. Hörner

# Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen

Die Europäische Union und die Vereinigten Staaten  
im Vergleich



**Nomos**



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 48

Steffen C. Hörner

# Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen

Die Europäische Union und die Vereinigten Staaten  
im Vergleich



**Nomos**



Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Heidelberg, Univ., Diss., 2013

ISBN 978-3-8487-0741-6

1. Auflage 2014

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2014. Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
I. Themenstellung	21
II. Wissenschaftliches Umfeld	22
III. Hypothesen	24
IV. Gang der Untersuchung	25
Teil 1: Der primär- und verfassungsrechtliche Rahmen der negativen Integration	29
A. Europa	29
I. Niederlassungsfreiheit	29
1. Die Behandlung inländischer Betriebstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Muttergesellschaften oder Unternehmen	30
2. Die Benachteiligung grenzüberschreitender Aktivitäten ansässiger Steuerpflichtiger	31
II. Arbeitnehmer-Freizügigkeit	32
1. Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse; subjektives Nettoprinzip	34
2. Der grenzüberschreitende Splittingtarif	35
3. Die steuerliche Behandlung von Altersvorsorgeleistungen	35
III. Dienstleistungsfreiheit	36
1. Aktive Dienstleistungsfreiheit	37
2. Passive Dienstleistungsfreiheit	37
IV. Kapitalverkehrsfreiheit	38
V. Das allgemeine Diskriminierungsverbot	39
VI. Das Verbot staatlicher Beihilfen	39
VII. Rechtfertigungsgründe	39
1. Anerkannte Rechtfertigungsgründe im Rahmen der Grundfreiheiten	40
a. Steuerliche Kohärenz	40
b. Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle	40
c. Die Missbrauchsbekämpfung	41
d. Die Marks & Spencer-Rechtfertigungstrias	42

*Inhaltsverzeichnis*

e. Die wirksame Erfassung von Einkünften	43
2. Verworfenen Rechtfertigungsgründe im Rahmen der Grundfreiheiten	44
3. Die Ausnahmenvorschriften im Beihilfenrecht	46
a. Die Ausnahmenvorschrift des Art. 107 Abs. 2 AEUV	46
b. Die Ausnahmenvorschrift des Art. 107 Abs. 3 AEUV	48
B. USA	48
I. Die Commerce Clause, Artikel 1, Abschnitt 8, Satz 3	48
1. Das allgemeine Verständnis der Commerce Clause	48
a. Grundlagen	48
b. Die Rechtsprechungsentwicklung im Einzelnen	52
aa. Die frühen Entscheidungen, Definition des Commerce-Begriffes	52
bb. Die Rechtfertigung durch einzelstaatliche „police power“	53
cc. Erste Klarheit nach der Cooley-Rule	56
dd. Das Stone-Votum in der Entscheidung im Fall Di Santo	57
ee. Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung ab Southern Pacific Co. v. Arizona	58
c. Die Dormant Commerce Clause in ihrer aktuellen Gestalt	59
aa. Schutz vor einzelstaatlichem Protektionismus	59
bb. Verhältnismäßigkeitsprüfung	60
cc. Inbound- und Outbound-Situation	61
dd. Die so genannte market participant doctrine	62
2. Konkretisierung in Bezug auf das Steuerrecht der Einzelstaaten	63
a. Die historische Entwicklung der Commerce Clause-Rechtsprechung	63
aa. Die frühe Phase: free market doctrine und enges Verständnis des interstate-Begriffs	64
bb. Formalismus und Unsicherheiten	65
cc. Der Übergang zur modernen Commerce Clause-Rechtsprechung	66
b. Heute: Der Complete Auto Test	67
aa. Im Überblick: Die vier Kriterien des Complete Auto Test	68

bb. Nexus	68
cc. Die Diskriminierung des zwischenstaatlichen Handels	69
dd. Apportionment	69
ee. Die so genannte fairly-related-Voraussetzung	71
II. Die „Equal Protection Clause“ – Amendment XIV, Section 1, Clause 2	71
1. Allgemeines	71
a. Grundlagen	71
b. Die historische Entwicklung im Überblick	72
c. Die gefestigte Rechtsprechung im Einzelnen	74
aa. Der strict scrutiny test	74
bb. Der rational relationship test	75
cc. Der intermediate test	76
2. Konkretisierung in Bezug auf das Steuerrecht der Einzelstaaten	77
a. Allgemeine Unterscheidungsmerkmale	78
b. Unterscheidung nach Ansässigkeit	81
III. Die Due Process Clause	83
1. Allgemeines	83
a. Einführung	83
b. Historische Entwicklung	84
aa. Zwei grundlegende Fragen	84
bb. Die Frühphase der Due Process-Rechtsprechung	85
cc. Die Entwicklung hin zum vorherrschenden Wirtschaftsliberalismus in der Ära ab der Entscheidung Lochner	86
dd. Die Abkehr von Lochner und die Entwicklung zur heutigen Due Process-Rechtsprechung	88
c. Die aktuelle Gestalt der Due Process Clause im Hinblick auf einzelstaatliche Rechtsakte	89
2. Konkretisierung in Bezug auf das Steuerrecht der Einzelstaaten	89
a. Grundlegendes	89
b. Der Nexus	90
c. Das Erfordernis der rationalen Beziehung	93
d. Zusammenfassende Betrachtung	94

*Inhaltsverzeichnis*

IV. Die Interstate Privileges and Immunities Clause, Artikel IV der amerikanischen Verfassung	94
1. Allgemeines	94
2. Konkretisierung in Bezug auf das Steuerrecht der Einzelstaaten	96
a. Gebühren	96
b. Steuern	97
Teil 2: Möglichkeiten und Grenzen der negativen Integration	99
A. Auslandsbezug	99
I. Europa	99
1. Das Gebot der Inländergleichbehandlung als Ausgangspunkt	99
2. Der Schutz des grenzüberschreitenden Vorgangs	100
3. Das Erfordernis des wirtschaftlichen Auslandsbezuges	102
II. USA	105
1. Der Gedanke der Inländergleichbehandlung als Ausgangspunkt	105
a. Commerce Clause und Privileges and Immunities	105
b. Die lediglich vermeintliche Ausnahme bei der Equal Protection Clause	105
c. Das Gesamtbild: Zusammenwirken der einschlägigen Normen	109
3. Der Schutz des grenzüberschreitenden Vorgangs	111
4. Das Erfordernis des wirtschaftlichen Auslandsbezuges	114
III. Vergleich: Zwischenergebnisse	120
B. Vergleichbarkeit und Vergleichsobjekt	122
I. Europa	123
1. Beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen und objektive Vergleichbarkeit	123
2. Progressiver Tarifverlauf und objektive Vergleichbarkeit	128
3. Betriebsstätten, Verlustverrechnung und objektive Vergleichbarkeit	130
4. Gemeinnützigkeit und Vergleichbarkeit	133
5. Der andere zwischenstaatliche Vorgang als Vergleichsobjekt	136
a. Meistbegünstigung	136
b. EU-rechtlich determinierte Rechtsformneutralität	139

c. Switch-Over-Klauseln	141
II. USA	142
1. Beschränkte Steuerpflicht, subjektives Nettoprinzip und objektive Vergleichbarkeit	142
2. Progressiver Tarifverlauf und objektive Vergleichbarkeit	147
3. Betriebstätten, Verlustverrechnung und objektive Vergleichbarkeit	149
4. Gemeinnützigkeit und Vergleichbarkeit	151
5. Der andere zwischenstaatliche Vorgang als Vergleichsobjekt	154
III. Vergleich: Zwischenergebnisse	157
C. Ausweitung des Schutzzumfangs: Freiheitsrechtliche Komponenten	162
I. Europa	162
1. Die nichtdiskriminierende Beschränkung – non-discriminatory obstacle	162
2. Mitnahme heimischer Regelungen	164
a. Rechnungslegungsvorschriften	164
b. formelle Voraussetzungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit	165
3. Der erdrosselnde Steuersatz	166
4. Der Zusammenhang von umgekehrter Diskriminierung und nicht diskriminierender Beschränkung.	167
5. Territorialitätsfragen	170
a. genuine link	170
b. Doppelbesteuerung	171
c. Fälle	171
aa. Die Besteuerung von Einkünften aus Zins- und Lizenzgebühren	171
bb. Doppelbesteuerung bei Gewinnausschüttungen aus Eigenkapital	173
cc. Qualifikationskonflikte	177
d. Gesamtschau	178
II. USA	179
1. Die nicht diskriminierende Belastung des zwischenstaatlichen	179

*Inhaltsverzeichnis*

2. Die historische Entwicklung der Commerce Clause-Rechtsprechung	180
a. Die frühe Phase: Enge Auslegung des interstate-Begriffs	180
b. Formalismus	181
c. Der Übergang zur modernen Commerce Clause-Rechtsprechung	182
d. Bewertung	182
3. Mitnahme heimischer Regelungen	183
a. Rechnungslegungsvorschriften	184
b. Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit	186
4. Der übermäßige Steuersatz als excessive burden on interstate commerce	187
5. Im Querschnitt: der Zusammenhang von nicht diskriminierender Belastung und umgekehrter Diskriminierung	191
6. Territorialitätsfragen	192
a. Das Freiheitsproblem Nexus	192
aa. Verfassungsrecht	193
bb. Bundesgesetzgebung	195
b. Doppelbesteuerung	196
c. Fälle	199
aa. Besteuerung von Dividenden	199
bb. Einkünfte aus Lizenzgebühren	203
d. Gesamtschau	205
III. Vergleich: Zwischenergebnisse	205
D. Sonderfall: Steuersubventionen	211
I. Europa	212
1. Das Verbot staatlicher Beihilfen	213
a. Begünstigung	213
b. Unternehmen	214
c. „Staatliche Mittel“ oder „aus staatlichen Mitteln“	215
d. Selektivität der Begünstigung	216
e. Drohende Wettbewerbsverzerrung	218
2. Das Verhältnis von Grundfreiheiten und Beihilfenrecht	219
3. Der Steuerwettbewerb als Phänomen jenseits der Grenzen der negativen Integration	222

4. Besonderheiten beim Rechtsschutz: das Problem der steuerlichen Konkurrentenklage	225
5. Fallkonstellationen	225
a. Die Förderung Ostdeutschlands	226
b. Die Förderung der Azoren	226
c. Die Förderung der irischen Filmindustrie	227
d. Die luxemburgische Förderung inländischer Gesellschaftsanteile	228
6. Schlussfolgerungen zur Rolle des Beihilfenrechts	228
II. USA	230
1. Einschlägiges Verfassungsrecht	230
a. Boston Stock Exchange	232
b. Bacchus	233
c. Westinghouse Electric Corp. v. Tully	234
d. New Energy	236
2. Zusammenfassende Betrachtungen	236
a. Die Rolle des Diskriminierungsverbots der Commerce Clause	237
b. Subventionsspezifische Grenzen des Diskriminierungsverbotes	238
3. Steuersatzwettbewerb als Phänomen jenseits der Grenze der negativen Integration	241
a. Bestandsaufnahme	241
b. Die Commerce Clause-Lösung	242
c. Die Equal Protection Clause-Lösung	245
4. Besonderheiten beim Rechtsschutz	248
5. Fallkonstellationen	248
a. investment tax credits (ITC)	248
b. Ansiedlungspolitik durch apportionment-Formeln	250
c. Die Verbindung direkter Subventionen mit steuerlichen Maßnahmen	251
6. Schlussfolgerungen	253
III. Vergleich: Zwischenergebnisse	254
E. Kohärente, konsistente und komplementäre Steuern	256
I. Europa	256
1. Die Kohärenz-Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	256

*Inhaltsverzeichnis*

2. Die „zweite Karriere“ des Kohärenzbegriffes in der Argumentation der Mitgliedstaaten vor dem Europäischen Gerichtshof	258
a. Loser Zusammenhang mit Leistungen an inländische Sozialsysteme in Baxter (1999)	258
b. Vorbelastung mit inländischer Körperschaftsteuer in Baars (2000), Metallgesellschaft (2001) und Lenz (2004)	259
c. Generelles Abzugsverbot für Zahlungen an ausländisches Altersvorsorgesystem in Danner (2002)	260
d. Kritikwürdige Tendenzen im Vorbringen vieler Mitgliedstaaten	261
3. Die vorgeschlagene, erweiterte Ausgestaltung des Kohärenzbegriffes im Sinne eines kategorischen Imperativs des internationalen Steuerrechts	263
a. Allgemeines	263
b. Anwendung auf ausgewählte Entscheidungen	263
aa. Loser Zusammenhang mit Leistungen an inländische Sozialsysteme	263
bb. Vorbelastung mit inländischer Körperschaftsteuer	265
cc. Die grenzüberschreitende Verlustnutzung	266
dd. Abzugsverbot für Zahlungen an ausländische Altersvorsorgesysteme	267
ee. Die proratarische Berücksichtigung persönlicher Freibeträge in F.W.L. de Groot	268
ff. Die freiheitsrechtliche Ausprägung der Binnenmarktnormen	270
c. Möglichkeiten und Grenzen des Gedankens des kategorischen Imperativs des internationalen Steuerrechts	273
II. USA	275
1. Von der logical consistency reziproker Normen zum umfassenden Konzept der internal consistency	275
a. Die frühe Entscheidung gegen eine reziproke und „logisch konsistente“ Steuer	276
b. Die Entwicklung des Gedankens der internal consistency	279

c.	Die Anwendung der internal consistency-Lehre auf weitere ausgewählte Entscheidungen	284
aa.	internal consistency und die Benachteiligung von grenzüberschreitend oder zwischenstaatlich tätigen Steuerpflichtigen	285
bb.	internal consistency und nicht diskriminierende Belastungen	291
d.	Ausmaß und Grenzen des internal consistency-Gedankens	296
aa.	Die Verwendung des internal consistency-Gedankens zur Identifizierung einer Diskriminierung	296
bb.	Die Rechtfertigung mit Hilfe des internal consistency-Gedankens	298
cc.	Zusammenfassung	302
e.	Zur Begründung der internal consistency-Lehre	302
2.	Der Rechtfertigungsgrund der complimentary oder compensatory tax	304
a.	Indirekte Steuern	304
b.	Andere Steuerarten	305
aa.	Substanzsteuer auf „rollendes“ Betriebsvermögen	306
bb.	Geschäftslizenzsteuer für reisende Fotografen	306
c.	Kritik	307
d.	Anwendbarkeit auf den Bereich der Ertragsteuern	308
3.	Der Rechtfertigungsgrund der retaliatory tax	310
III.	Vergleich: Zwischenergebnisse	313
F.	Betrachtung der Rechtsfolgende	316
I.	Europa	316
1.	Vorüberlegungen	316
2.	Die Ausdehnung der schlechteren Regelung auf rein innerstaatliche Fälle	318
a.	Fallkonstellationen	318
aa.	Gesellschafter-Fremdfinanzierung	318
bb.	Aufwendungen für ein zu eigenen Zwecken genutztes Wohnhaus	319
b.	Abschließende Überlegungen	319

*Inhaltsverzeichnis*

3. Primärrechtlich vorgezeichneter Systemwechsel	321
a. Fallkonstellationen	321
aa. Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung	321
bb. Dividendenbesteuerung: Anrechnungs-, Halb- und Teileinkünfteverfahren	323
b. Zusammenfassende Überlegungen	325
II. USA	326
1. Vorüberlegungen	326
2. Die Ausdehnung der schlechteren Regelung auf rein innerstaatliche Fälle	326
a. Fallkonstellationen	326
aa. Dividendenbesteuerung	326
bb. Investitionsförderung durch Steuergutschriften	327
cc. Gemeinnützigkeit	328
b. Zusammenfassende Überlegungen	328
3. Durch die Binnenmarktnormen vorgezeichneter Systemwechsel	329
a. . Fallkonstellationen	329
aa. Ist ein separate accounting verfassungsrechtlich geboten?	329
bb. Umstellung von einer Ein-Faktoren auf eine Mehr-Faktoren-Formel	332
b. Zusammenfassende Überlegungen.	334
III. Vergleich: Zwischenergebnisse	334
G. Klagebefugnis und Klagebereitschaft als Katalysatoren der negativen Integration	335
I. Europa	336
1. Steuerpflichtige als Kläger	336
2. Die Handlungsmöglichkeiten der Kommission	339
a. Das Verfahren zur Beihilfenaufsicht	339
b. Das Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV	341
3. Klagen anderer Mitgliedstaaten	341
4. Zusammenfassende Betrachtung	342
II. USA	342
1. Klagemöglichkeiten anderer Steuerpflichtiger	342
a. Die Konkurrentenklage	343

b. (Popular)klagen sonstiger, nicht konkurrierender Steuerpflichtiger	345
aa. Klagen vor einzelstaatlichen Gerichten	346
bb. Klagen vor Bundesgerichten	347
2. Klagemöglichkeiten anderer Einzelstaaten	351
3. Die Klage einer Behörde auf Bundesebene	354
III. Vergleich: Zwischenergebnisse	354
Ergebnis	357
A. Zum Mechanismus der negativen Integration	357
B. Zu den Möglichkeiten und Grenzen der negativen Integration	360
I. Auslandsbezug	360
II. Vergleichbarkeit und Vergleichsobjekt	360
III. Ausweitung des Schutzzumfangs: freiheitsrechtliche Komponenten	361
IV. Sonderfall: Steuersubventionen	363
V. Kohärente, konsistente und komplementäre Steuern	363
VI. Die Rechtsfolgende	364
VII. Klagebefugnis und Klagebereitschaft als „Katalysatoren“ der negativen Integration.	364
Literaturverzeichnis	367