

Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB
Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, RA, FAFStR
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön
Vizepräsident der Max-Planck-Gesellschaft

IStR

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 10 · Seiten 365 – 400
22. Jahrgang · 16. Mai 2013

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dipl.-Kfm. Dr. Jens Schönfeld
RA, FAFStR
Prof. Dr. Jutta Förster
Richterin am BFH
Geschäftsführend:
Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann † Ständige Mitarbeiter: Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, StB, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Detroit; Dr. Pierre-Olivier Gehrig, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; Dr. Wolfgang Haas, BASF, Ludwigshafen; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, Ministerialrat a. D., Hagen; Franz Hruschka, Ltd. Regierungsdirektor, München; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, RA, Bern; Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, WU Wien; Dr. Eduard Lobis, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Michael Lorenz, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; Prof. Dr. Helmut Loukota, Ministerialrat, Wien; Manfred Naumann, Ministerialrat, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., RA, StB, Deloitte, Düsseldorf; Prof. Dr. Hans Georg Ruppe, Graz/Wien; Prof. Dr. Christian Schmidt, StB, Deloitte, Technische Hochschule Georg Simon Ohm, Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; Michael Wichmann, Ministerialrat, Berlin; Caroline Wunderlich, StB, PwC, Hamburg

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen?

Von Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien*

Die Europäische Kommission hat vor wenigen Monaten Empfehlungen an die Mitgliedstaaten beschlossen, in denen es um punktuelle Maßnahmen zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung und zur Durchsetzung der Standards der EU auf dem Gebiet des Informationsaustausches und der Transparenz im Verhältnis zu Drittstaaten geht. Die Vorschläge sind einseitig an den Interessen der Verwaltungen orientiert und lassen das dahinterstehende Gesamtkonzept nicht erkennen. Was sind die steuerpolitischen Alternativen dazu? Der Beitrag ist der dankbaren Erinnerung an Albert J. Rädler gewidmet, der dieser Tage seinen 80. Geburtstag gefeiert hätte.

1. Albert J. Rädler: Ein europäischer Vordenker, den wir vermissen ...

Am 6. 5. 2013 wäre Albert J. Rädler 80 Jahre alt geworden. Vor etwas mehr als einem Jahr ist er an den Folgen eines Schlaganfalls gestorben. Er bewahrte sich seine Kreativität bis zuletzt. Jede Begegnung mit ihm war inspirierend. Immer hatte er neue Ideen, wie die Harmonisierung des Steuerrechts voranschreiten konnte. Er argumentierte mit Leidenschaft und Ungeduld. Europa als das bisher erfolgreichste Friedensprojekt der Menschheitsgeschichte war ihm zu wichtig, als

dass er es akzeptieren konnte, dass nationalstaatliche Interessen im Vordergrund stehen. Albert J. Rädler war bis zuletzt Mahner, die größeren europäischen Ziele nicht aus den Augen zu verlieren. An ihn, den Europäer und Weltbürger, habe ich oft gedacht, als ich mich im Rahmen dieses Beitrags mit den jüngsten Initiativen der Europäischen Kommission auf dem Gebiet der direkten Steuern beschäftigt habe. Seinem Gedenken möchte ich diese Überlegungen widmen.

Nach Vorlage des Richtlinienentwurfs für eine CCCTB (GKKB) vor etwas mehr als zwei Jahren waren die in den beiden Empfehlungen vom 6. 12. 2012 enthaltenen Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Steuern die konkretesten Vorschläge der EU-Kommission. Sie möchte ich zum Ausgangspunkt meiner Überlegungen nehmen, um sodann zu überlegen, wie die von der Kommission angestrebten Ziele noch besser erreicht werden und in ein Gesamtkonzept eingebettet werden können.

2. Die Empfehlungen der EU-Kommission vom 6. 12. 2012

2.1 Die allgemeine Missbrauchsvorschrift

Zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung auf europäischer Ebene hat die Kommission 2012 eine Mitteilung und einen Aktionsplan sowie zwei an die Mitgliedstaaten gerichtete Empfehlungen ausgearbeitet und am 6. 12. 2012 veröffentlicht¹. Eine dieser Empfehlungen behandelt „aggressive Steuerplanung“: „Um Praktiken der aggressiven Steuerplanung entgegenzuwirken, die nicht in den Geltungsbereich ihrer spezifischen Vorschriften zur Bekämpfung der Steuervermeidung fallen, sollten die Mitgliedstaaten eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch erlassen, die auf inländi-

* Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL-M.-Studiiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs „Doctoral Program in International Business Taxation“ an dieser Universität. Frau Eline Huisman, LL.M., danke ich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

AUFsätze

sche und grenzübergreifende Fälle innerhalb der Union und auf Situationen unter Beteiligung von Drittländern zugeschnitten ist“². Aus diesem Grund schlägt die Kommission den Mitgliedstaaten die Einführung folgender Vorschrift vor: „Eine künstliche Vorkehrung oder eine künstliche Reihe von Vorkehrungen, die mit dem wesentlichen Zweck eingeführt wurde, eine Besteuerung zu vermeiden und die zu einem steuerlichen Vorteil führt, bleibt außer Acht. Die nationalen Behörden behandeln solche Vorkehrungen für steuerliche Zwecke entsprechend ihrer wirtschaftlichen Substanz“³.

Dieser Vorschlag ist in mehrfacher Hinsicht bedenklich⁴: Die bei allgemeinen Missbrauchsregelungen üblicherweise vorgesehenen – und auch hier vorgeschlagenen – subjektiven Kriterien bergen die Gefahr, dass die Anwendung derartiger Vorschriften beliebig wird und mehr vom subjektiven Rechtsempfinden der maßgeblichen Rechtsanwender – Finanzbeamte und Richter – als von den Wertungen des Gesetzes abhängt: Gerichte lassen sich dann oft – wie die leidvolle Erfahrung in manchen Mitgliedstaaten bestätigt⁵ – mehr vom „Geruchstest“ als vom methodisch vorgegebenen Postulat der Subsumtion des sorgfältig ermittelten Sachverhalts unter den nach den Regeln der juristischen Kunst ausgeloteten Tatbestand der Rechtsvorschrift leiten. Motive, die für eine bestimmte Gestaltung ausschlaggebend waren, lassen sich nämlich letztlich nie beweisen. Genauso wenig lässt sich daher die von Verwaltungen aufgestellte Behauptung, dass der angestrebte Steuervorteil für den Steuerpflichtigen im Vordergrund stand, von diesem widerlegen. Wem ein Gericht die Beweislast für das Motiv auferlegt, hat bereits von Vorneherein verloren⁶.

Wenn es der Kommission darum geht – wie sie in ihrer Empfehlung erläutert –, jene Gestaltungen zu erfassen, die „den Gegenstand, Geist und Zweck der Steuervorschriften“ unterlaufen, „die andernfalls gelten würden“, stellt sich die Frage, warum es dazu einer eigenen Vorschrift bedarf: Die Gefahr, dass bei der Auslegung von Steuervorschriften deren „Gegenstand, Geist und Zweck“ unterlaufen wird, besteht nur vor dem Hintergrund einer am Buchstaben des Gesetzes orientierten Interpretation. Mittlerweile ist es aber gesicherter Stand der Methodenlehre, dass der Wortlaut einer Vorschrift nicht am Ende, sondern nur am Anfang der Interpretation steht⁷. Mit Hilfe einer am Ziel und Zweck der Vorschriften

orientieren Auslegung kann entschieden werden, ob ein Umgehungsversuch von der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Vorschrift noch oder nicht mehr erfasst ist. Eines eigenen zusätzlichen Besteuerungstatbestandes bedarf es dazu nicht⁸.

Eine solche Vorschrift ist aber nicht bloß überflüssig, sondern der Rechtskultur abträglich⁹. Sie verleitet Rechtsanwender dazu, in Fällen, in denen fraglich ist, ob eine von Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung von einer Steuervorschrift erfasst ist, nicht nach dem Sinn der Steuervorschrift zu fragen, sondern stattdessen einen unbestimmten Tatbestand in Stellung zu bringen, der es möglich zu machen scheint, den Sachverhalt anhand des eigenen Rechtsgefühls des Rechtsanwenders und nicht anhand der aus dem Gesetz gewonnenen Wertungen zu beurteilen. Umgekehrt besteht für Behörden und Gerichte in anderen – als unbedenklich eingestuften – Fällen die Versuchung, sich auf den – meist ohnehin nur vermeintlich – klaren Wortlaut zu beschränken und die Frage nach dem Sinn und Zweck der Rechtsvorschriften auszublenden. Rechtsanwendung verkümmert, wenn sie sich vom „*primitiven Positivismus des nackten Wortes*“ leiten lässt¹⁰. Der verstorbene BFH-Richter und Kommentator *Ludwig Schmidt* hat am Beispiel des deutschen § 42 AO treffend darauf hingewiesen, dass der gute Jurist keiner Missbrauchsvorschrift bedarf¹¹. Er bedient sich ohnehin der teleologischen Interpretation. Der schlechte Jurist hingegen wird dankbar den Strohalm ergreifen, den ihm allgemeine Missbrauchsvorschriften scheinbar bieten: Er erhofft sich dadurch die oft mühevollen und anspruchsvollen Auseinandersetzungen mit dem Sinn und Zweck der tatsächlich oder bloß vermeintlich umgangenen Vorschrift zu sparen, indem er auf eine Vorschrift „ausweichen“ kann, die es ihm vordergründig erlaubt, sein subjektives Rechtsempfinden an die Stelle der Gesetzesauslegung zu setzen. Der frühere Generalanwalt *Poiares Maduro* hat in seinen Schlussanträgen in *Cartesio* unter Verweis auf *Gutteridge* den Grundsatz des Rechtsmissbrauchs als „Droge, die zunächst harmlos erscheint, doch später äußerst unangenehme Folgen haben kann“, beschrieben¹². Die EU sollte die Finger davon lassen¹³!

Die Kommission hat mit dem in der Empfehlung enthaltenen Vorschlag ein weiteres Missbrauchskonzept ins Spiel gebracht, das sie künftig konsequent in den sekundärrechtlichen Vorschriften verankern möchte. Der mittlerweile vorliegende Entwurf für die Regelungen der Finanztransaktionssteuer zeigt in Art. 13, dass die Kommission dieses Vorhaben ernst meint¹⁴. Eine einheitliche unionsrechtliche Missbrauchslehre ist damit aber noch nicht auf den Weg

1 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 27. 6. 2012 über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (KOM [2012] 351 endgültig); Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 6. 12. 2012: Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (KOM [2012] 722 endgültig); Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen (KOM [2012] 8805 endgültig); Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung (KOM [2012] 8806 endgültig).

2 KOM [2012] 8806 endgültig, S. 4.

3 KOM [2012] 8806 endgültig, S. 5.

4 Dazu auch *Lang*, SWI 2013, 62 (67).

5 Dazu am Beispiel der österreichischen Rechtsprechung ausführlich *Lang/Massoner*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht* (2009), S. 15 (47).

6 *Lang*, SWI 2013, 67.

7 Weiterführend *Lang*, ÖStZ 2001, 65 (68).

8 *Lang*, SWI 2013, 67.

9 Dazu schon *Lang*, SWI 2013, 67.

10 *Antonilli*, ÖJZ 1956, 646 (647).

11 Vgl. den Hinweis von *Schön*, FR 2011, 1125 (1125 f.).

12 Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 22. 5. 2008, C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt*, IStR 2008, 478 m. Anm. *Rainer*, Rz. 55 mit Verweis auf *Gutteridge*, 5 Cambridge Law Journal, 22, 44, 1933-1935.

13 *Lang*, SWI 2013, 68.

14 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer vom 14. 2. 2013, KOM (2013) 71 endgültig, S. 30.

AUFsätze

gebracht. Die Kommission hat sich nämlich mit dem Wortlaut ihrer Empfehlung zwar teilweise von der Terminologie leiten lassen, die der EuGH in seiner Rechtsprechung geprägt hat, zum Teil aber auch – offenbar bewusst – davon abgesetzt¹⁵. Der EuGH wird aber vermutlich keinen Grund sehen, aufgrund einer an die Mitgliedstaaten gerichteten Empfehlung der Kommission von seiner langjährigen Judikatur abzugehen. Seiner Rechtsprechung zu den „wholly artificial arrangements“ auf dem Gebiet der Grundfreiheiten wird er treu bleiben¹⁶. Die Änderung des Sekundärrechts kann auch nicht als Begründung dienen, um primärrechtliche Vorschriften anders zu deuten. Zumindest zwei leicht unterschiedliche unionsrechtliche Missbrauchskonzepte werden daher nebeneinander bestehen.

Ob jene Mitgliedstaaten, die schon jetzt allgemeine Missbrauchsklauseln kennen, bereit sein werden, der Empfehlung der Kommission zu folgen und ihre bisherigen Vorschriften durch die vorgeschlagene Regelung zu ersetzen, bleibt abzuwarten. Gegen Vorschriften wie § 42 AO können ähnliche Bedenken wie gegen die von der Kommission empfohlene Vorschrift erhoben werden. Aus rechtsstaatlicher Sicht käme man daher vom Regen in die Traufe. Gerade die Rechtsentwicklung zu § 42 AO zeigt, dass der Inhalt derartiger Vorschriften oft von der Auseinandersetzung zwischen der Rechtsprechung einerseits und der dem Gesetzgeber die Hand führenden Verwaltung geprägt ist. Fraglich ist daher, ob der deutsche Gesetzgeber auf eine derart „gewachsene“ Vorschrift verzichten und sich stattdessen des unionsrechtlichen Vorschlags bedienen wird. Auch wenn sich die Verwaltung von der Rechtsprechung des BFH nicht immer gut behandelt fühlt, gibt es bisher keine Anzeichen, dass der deutsche Gesetzgeber überlegt, die Empfehlung der Kommission umzusetzen und sich damit in Zukunft der – noch weniger berechenbaren – Rechtsprechung des EuGH anzuliefern. Bleibt es aber bei unterschiedlichen nationalstaatlichen Missbrauchsvorschriften, verliert nicht nur die Kommission mit folgenlos bleibenden Empfehlungen Autorität. Die unionsweite Vereinheitlichung der steuerlichen Missbrauchsdoktrin ist ferner denn je.

2.2 Die subject-to-tax-Klausel

Die Europäische Kommission hat in ihrer Empfehlung auch eine subject-to-tax-Klausel vorgeschlagen, die Fälle von Nichtbesteuerung erfassen soll, die sich durch das Zusammenspiel abkommensrechtlicher Freistellung und fehlender innerstaatlicher Besteuerung in einem der Vertragsstaaten ergeben können. Die in DBA einzufügende Vorschrift soll folgenden Wortlaut haben: „*Sieht dieses Abkommen vor, dass bestimmte Einkünfte nur in einem der Vertragsstaaten steuerpflichtig sind oder dass sie in einem der Vertragsstaaten besteuert werden können, so ist die Besteuerung dieser Einkünfte durch den anderen Vertragsstaat nur dann ausgeschlossen, wenn diese Einkünfte im ersten Vertragsstaat der Steuer unterliegen*“¹⁷.

Subject-to-tax-Klauseln sind nicht neu, sie werden aber in der internationalen Vertragspraxis im Wesentlichen aus zwei Gründen nur selten und im Regelfall bloß punktuell – also meist beschränkt auf bestimmte und nicht auf etwa auf alle einem DBA unterliegenden Einkünfte – angewendet: Sie führen zu schwer lösenden Auslegungsproblemen. Die Voraussetzung, dass die Einkünfte „der Steuer unterliegen“, wirft nämlich zahlreiche Fragen auf, die in der Kommissionsempfehlung nur partiell angesprochen werden¹⁸.

Vor allem aber führen die Unterscheidungen, die sich aufgrund einer subject-to-tax-Klausel ergeben, zu äußerst fragwürdigen Verwerfungen¹⁹: Nach der von der Europäischen Kommission vorgeschlagenen Regelung wären die Rechtsfolgen im Ansässigkeitsstaat völlig unterschiedlich, wenn im Quellenstaat eine Steuer in der Höhe von wenigen Promillepunkten oder gar keine Steuer einbehalten wird, obwohl diese Sachverhalte sehr ähnlich sind. Diese Verwerfungen können auch vor dem Hintergrund des aus den Grundfreiheiten abzuleitenden Verhältnismäßigkeitsgebots bedenklich sein, insbesondere wenn man – wie dies der EuGH-Rechtsprechung nach wie vor zu entnehmen ist²⁰ – auch horizontale Vergleichspaare der Grundfreiheitenprüfung unterwirft. Doppelte Nichtbesteuerung ist eben eine der möglichen Konsequenzen, die die Freistellungsmethode mit sich bringen kann. Wer diese Konsequenz scheut, sollte sich in seinen DBA stattdessen der Anrechnungsmethode bedienen, um Verwerfungen zu vermeiden. Die diametral entgegengesetzten Neutralitätskonzepte, von den Freistellungs- und Anrechnungsmethode geprägt sind, lassen für ein- und dieselben Einkünfte keinen befriedigenden Kompromiss zu.

Die künftige deutsche Abkommenspolitik wird vermutlich trotz dieser auf der Hand liegenden Bedenken danach trachten, eine subject-to-tax-Klausel in die deutschen DBA aufzunehmen, die einen generellen Anwendungsbereich hat. Die kürzlich vorgestellte Verhandlungsgrundlage für die deutschen DBA sieht eine solche Regelung vor²¹. Überraschenderweise weicht ihr Wortlaut von dem in der Empfehlung der Kommission vorgeschlagenen Vorschrift ab. Somit bewirkt die Empfehlung nicht einmal, dass sich jene Staaten, die die Notwendigkeit von subject-to-tax-Klauseln sehen, der von der Kommission entwickelten Musterregelung bedienen. Die Chance einer europaweit einheitlichen Auslegung dieser Vorschrift ist damit vertan.

2.3 „Nationale Schwarze Listen“ von Drittländern

Die EU-Kommission hat am 6. 12. 2012 auch eine weitere Empfehlung verabschiedet, in der den Mitgliedstaaten Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, vorgeschlagen werden²². Ein Drittland erfüllt Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich der Empfehlung zufolge nur dann,

¹⁵ Lang, SWI 2013, 66.

¹⁶ EuGH v. 16. 7. 1998, C-264/96, ICI, BeckRS 2004, 75812, Rn. 26; EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, IStR 2006, 670 m. Anm. Körner, Rn. 64.

¹⁷ KOM [2012] 8806 endgültig, S. 4.

¹⁸ Dazu bereits Lang, Double non-taxation (Generalbericht), CDFI 89a (2004) 21 (63); weiterführend Lang, SWI 2013, 64.

¹⁹ Dazu Lang, SWI 2013, 64 f.

²⁰ Lang, SWI 2011, 154 (161).

²¹ Vgl. Art. 22 Abs. 1 lit. e sublit. bb der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage.

AUFsätze

wenn es „Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Einhaltung der im Anhang ausgeführten Standards für Transparenz und Informationsaustausch erlassen hat und diese wirksam anwendet“ sowie „keine schädlichen steuerlichen Maßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung anwendet“²³. Steuerliche Maßnahmen, „die gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Drittland geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung bis hin zur Nullbesteuerung bewirken, sind als potenziell schädlich anzusehen“²⁴. Die Kommission hat dazu Kriterien angegeben, bei deren Anwendung „die Mitgliedstaaten die Schlussfolgerungen der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) in Bezug auf von ihr als schädlich beurteilte steuerliche Maßnahmen berücksichtigen“²⁵.

Die Kommission legt den Mitgliedstaaten nahe, „Schwarze Listen mit Drittländern [zu] veröffentlichen“, die die erwähnten Mindeststandards nicht einhalten. Jeder Mitgliedstaat, der ein DBA mit einem Drittland abgeschlossen hat, das auf einer derartigen „Schwarzen Liste“ steht, „sollte das Abkommen entweder neu aushandeln, aussetzen oder beenden, je nachdem, was am ehesten dazu geeignet ist, die Einhaltung der Mindeststandards durch das betreffende Drittland zu verbessern“²⁶. Mit jenen Drittländern, die die Mindeststandards erfüllen, sollten die Mitgliedstaaten erwägen, bilaterale Verhandlungen über den Abschluss von DBA aufzunehmen.

Die Kommission empfiehlt den Mitgliedstaaten somit, Druck auf Drittländer auszuüben, um sie zu bewegen, in ihrer Rechtsordnung den von der Kommission vorgegebenen Standard auf dem Gebiet des Informationsaustausches und der Transparenz zu folgen und sich an den zwischen den Mitgliedstaaten politisch vereinbarten Code of Conduct auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung zu halten. Der Vorschlag weckt zwiespältige Gefühle: Einerseits bleibt es jedem Staat – und damit auch Mitgliedstaaten der EU – unbenommen, DBA nur dann mit einem anderen Staat zu vereinbaren, wenn dieser Staat bestimmte Wertvorstellungen erfüllt. Andererseits sollten Staaten, die miteinander auf Augenhöhe verkehren, sich auch zugestehen, souverän ihr Besteuerungssystem festzulegen. Und wenn schon auf Drittländer politischer Druck ausgeübt werden soll, wäre hier eher zu erwarten gewesen, dass es um die Einhaltung grundlegender menschenrechtlicher Standards geht oder – akzeptiert man den ausschließlich steuerlichen Fokus – steuerliche Rechtsschutzgarantien gefordert werden. Die hinter der Empfehlung stehenden Wertungen sind aber ambivalent: Zwar fordert die Empfehlung, dass die „Mechanismen des betreffenden Drittlands für den Informationsaustausch [...] die Achtung der Rechte von Steuerzahlern und Dritten und der Schutzbestimmungen zu ihren Gunsten“ gewährleisten, doch haben die „im ersuchten Drittland für Personen geltenden Rechte und Schutzbestimmungen [...] mit einem wirksamen Informationsaustausch vereinbar“ zu sein²⁷. Die von

der Kommission angesprochenen Rechtsschutzpostulate sind demnach keineswegs abwägungsfest und haben offenbar gegebenenfalls zugunsten eines „wirksamen Informationsaustausches“ sogar zurückzutreten.

Bedenklich ist auch, dass die EU-Kommission auf dem Gebiet der Transparenz Mindeststandards einfordert, deren Einhaltung sie nicht einmal gegenüber den Mitgliedstaaten zur Gänze durchsetzen kann. Auch die „schädlichen“ Maßnahmen auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung sind innerhalb der EU lediglich auf politischer Ebene verpönt. Zwar hat die Rechtsprechung des EuGH zum Beihilferecht zuletzt erkennen lassen, die politischen Ziele der Kommission und der Regierungen der Mitgliedstaaten auch mit Instrumenten des Unionsrechts zu unterstützen²⁸. Doch sind keineswegs alle nach dem Code of Conduct auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung unerwünschten Regelungen auch *unionsrechtlich* unzulässig. Somit fordert die Europäische Kommission von Drittländern die Einhaltung von Vorgaben, die innerhalb der Union keineswegs zum *rechtlichen* Kernbestand gehören. Moralisch steht der gegenüber Drittländern erhobene Anspruch der EU daher auf tönernen Füßen. Letztlich basiert er auf der Machtposition der EU und ihrer Mitgliedstaaten.

Zumindest die Forderung, dass Drittländer auf dem Gebiet des Informationsaustausches Mindeststandards erfüllen sollten, lässt sich mit den innerhalb der EU anwendbaren Rechtsvorschriften begründen. Hier verlangt die Kommission gegenüber Drittländern nicht mehr als zwischen den Mitgliedstaaten gilt. Allerdings wurde in der EU in letzter Zeit nicht nur die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Informationsaustausches, sondern auch bei der Vollstreckung ausgebaut. Vollstreckungsamtshilfe könnte sich im steuerlichen Bereich gegenüber Drittländern noch wichtiger als der bloße Informationsaustausch erweisen. Obwohl die Amtshilfe auf diesem Gebiet im Unterschied zum Code of Conduct auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU auf rechtlich sicherem Fundament steht, wird von Drittländern nicht die Einhaltung von Mindeststandards auf dem Gebiet der Vollstreckungsamtshilfe gefordert. Die Differenzierung zwischen den beiden Arten der Amtshilfe lässt sich nur dadurch erklären, dass sich die EU-Kommission offenbar die Prioritäten der OECD zu Eigen gemacht hat.

Die Idee, mit „Schwarzen Listen“ zu arbeiten, dürfte ebenfalls von der OECD inspiriert sein²⁹. Naturgemäß lässt ein derartiger Ansatz kaum Platz für differenzierende Betrachtungen. Es wird sich daher erst herausstellen, ob es sinnvoll ist, mit einem derart groben Keil zu operieren. Nicht erkennbar ist jedenfalls der Vorzug *nationaler* „Schwarzer Listen“³⁰: Wenn alle Mitgliedstaaten für jedes Drittland diese „Schwarzen Listen“ nach denselben – von der Kommissionsempfehlung vorgegebenen – Kriterien erstellen sollen, wäre es naheliegend, eine einzige derartige „Schwarze Liste“ auf Ebene der EU zu erstellen und der EU-Kommission dabei die

22 Empfehlung der Kommission v. 6. 12. 2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen (KOM [2012] 8805 endgültig);

23 KOM [2012] 8805 endgültig, S. 5.

24 KOM [2012] 8805 endgültig, S. 5.

25 KOM [2012] 8805 endgültig, S. 5.

26 KOM [2012] 8805 endgültig, S. 6.

27 KOM [2012] 8805 endgültig, S. 8.

28 EuGH 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission/Gibraltar*, BeckRS 2011, 81623; dazu *Lang*, ÖStZ 2011, 593 (593 ff.).

29 *Brodzka/Garufi*, *European Taxation* 2012, 394 (396).

30 Hervorhebung nicht im Original.

AUFsätze

Federführung zu überlassen. „Nationale Schwarze Listen“ können dazu führen, dass ein- und dieselbe Maßnahme eines Drittlandes anhand derselben anzuwendenden Kriterien je nach Mitgliedstaat unterschiedlich beurteilt wird.

3. Was sind die Alternativen?

3.1 Steuerharmonisierung als politisches Gebot der Stunde

Die von der EU-Kommission vorgeschlagenen Maßnahmen erweisen sich somit als einseitig, da sie primär Fiskalinteressen Rechnung tragen. Vor allem aber greifen sie scheinbar beliebig einzelne Probleme heraus und lassen ein dahinterstehendes Grundkonzept nicht erkennen. Geht es der Kommission darum – wie es in der Empfehlung über aggressive Steuerplanung anklingt – zu verhindern, dass Steuerpflichtige „Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen aus[...]nutzen“ oder – mit anderen Worten – will sie den Steuerpflichtigen die Möglichkeit nehmen, vom Versagen der Mitgliedstaaten, die direkten Steuern zu harmonisieren, zu profitieren, ist die Schaffung allgemeiner Missbrauchsvorschriften oder „subject-to-tax“-Klauseln nicht der richtige Weg. Derartige „Unstimmigkeiten“ können nur durch Steuerharmonisierung selbst beseitigt werden. Der in der Formulierung von den „Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen“ zum Ausdruck kommende Vorwurf, dass es Kommission und Mitgliedstaaten nicht gelungen ist, eine Harmonisierung der direkten Steuern herbeizuführen, kann sich nur gegen diese selbst richten. Es ist nicht einzusehen, den Spieß umzudrehen, und jene Steuerpflichtigen, die sich bei ihren Steuerplanungen anhand der geltenden – eben „unstimmigen“ – Rechtslage orientieren, einem pauschalen Missbrauchsvorwurf auszusetzen. Wenn die Europäische Kommission daher Maßnahmen zur Vermeidung doppelter Abzüge oder doppelter Nichtbesteuerung vorschlägt, setzt sie bei den Symptomen an, nicht aber beim zugrundeliegenden Übel selbst: Die Harmonisierung des direkten Steuerrechts in der EU würde Doppelbesteuerung wie doppelte Nichtbesteuerung erst gar nicht auftreten lassen.

Die Forderung, Doppelbesteuerung in der EU zu vermeiden, entspringt allerdings bloß politischer Einsicht, nicht aber rechtlichen Zwangs. Die Rechtsprechung des EuGH erzeugt keinen Rückenwind für die Steuerharmonisierung. Der Gerichtshof leitet – rechtlich durchaus überzeugend – aus den Grundfreiheiten kein generelles Verbot der Doppelbesteuerung ab³¹. Die Grundfreiheiten haben eben bloß den Charakter von Diskriminierungsverboten und lassen – bei richtigem Verständnis – keine Berücksichtigung der sich aus zwei oder mehreren Rechtsordnungen ergebenden Rechtsfolgen gemeinsam zu. Der EuGH muss sich allerdings den Vorwurf gefallen lassen, dass er eine die Rechtsordnungen übergreifende Sichtweise gelegentlich doch anstellt, wenn es darum geht, sonst mögliche Nichtbesteuerung zu vermeiden. Eine Rechtsprechung, die Doppelbesteuerung hinnimmt, sich aber den-

noch bemüht, doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern, überzeugt nicht³².

Noch kritischer ist allerdings eine weitere Rechtsprechungslinie zu würdigen: Der Gerichtshof stand im Jahre 2005 nämlich bereits kurz davor, den Unionsrechtssetzer faktisch zu zwingen, Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU zu erlassen. *Albert J. Rädler* hatte zu denen gehört, die überzeugend dargelegt hatten, dass unterschiedliche DBA-Regelungen im Verhältnis zu verschiedenen Mitgliedstaaten den Grundfreiheiten widersprechen können³³. Dem Ziel der Verwirklichung eines Binnenmarktes steht die unterschiedliche Behandlung von verschiedenen Gebietsfremden genauso entgegen wie die von Gebietsansässigen und Gebietsfremden. Der EuGH hatte dann aber Angst vor der eigenen Courage bekommen und in der Rechtssache *D* die auf der Hand liegenden Konsequenzen seiner bis dahin ergangenen Rechtsprechung in Hinblick auf die Unterschiede zwischen den DBA doch nicht gezogen³⁴. Den Vergleich zwischen den in verschiedenen anderen Mitgliedstaaten Ansässigen hatte der EuGH nicht als zulässig angesehen, wenn sich die Unterschiede „aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ ergeben. Hätte der EuGH auf diesen fragwürdigen Kunstgriff verzichtet, wäre kurzfristig die jeweils günstigste DBA-Regelung auch im Verhältnis zu den anderen Mitgliedstaaten anwendbar gewesen. Eine derartige „Meistbegünstigung“ hätte zwangsläufig innerhalb kürzester Zeit zum Ersatz der bis dahin zwischen den Mitgliedstaaten anwendbaren DBA durch Sekundärrecht geführt. Die sonst drohende Konsequenz erheblicher Steuerausfälle hatte die Mitgliedstaaten zum Handeln gezwungen. Sie hätten die Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – der Not gehorchend – rasch harmonisiert. Dem bilateralen Charakter von DBA innerhalb der EU wäre der Boden entzogen gewesen.

3.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung im Binnenmarkt

Es ist nun hoch an der Zeit, dass die Kommission auch ohne Rückenwind der Rechtsprechung initiativ wird, um die Vermeidung der Doppelbesteuerung unionsrechtlich zu regeln. Im Rahmen eines Forschungsprojektes, an dem auch *Albert J. Rädler* beteiligt war, konnte bereits 1997 gezeigt werden, dass sich das bestehende OECD-MA ohne Schwierigkeiten im Bereich der EU zu einem multilateralen Steuerabkommen umgestalten lässt³⁵. Die von der Kommission noch 2011 als gravierendes Problem der Doppelbesteuerung angesprochenen Dreieckskonstellationen sind dann leicht zu lösen³⁶. Die verhältnismäßig geringe Zahl von Vorbehalten, die EU-Mitgliedstaaten gegenüber dem OECD-Musterabkommen abgegeben haben, lässt hoffen, dass sich weitgehend die OECD-Regelungen als Vorbild eignen. Die meisten der

32 Dazu schon *Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (98 ff.).

33 *Rädler*, in: *Lang/Loukotska/Rädler/Schuch/Toifl/Urtz/Wassermeyer/Züger* (Hrsg.), *Multilateral Tax Treaties* (1997), S. 1 (7 ff.).

34 EuGH 5. 7. 2005, Rs. C-376/03, *D*, IStR 2005, 70504; kritisch dazu bereits *Lang*, SWI 2005, 365.

35 Vgl. *Lang/Schuch/Urtz/Züger*, in: *Lang/Loukotska/Rädler/Schuch/Toifl/Urtz/Wassermeyer/Züger* (Hrsg.), *Multilateral Tax Treaties*, (Fn. 33), S. 197 ff.

31 Dazu *Lang*, in: *Lehner* (Hrsg.) *Reden zum Andenken an Klaus Vogel* (2010), 59 (75) m. w. N. zum Stand der Diskussion. Siehe auch *Rädler*, *StuW* 1960, 730 (731).

AUFsätze

in den Abkommensentwürfen der OECD enthaltenen Vorschriften gehören ohnehin schon derzeit zum bilateralen Rechtsbestand der EU-Mitgliedstaaten und könnten in unionsweit geltende Regelungen transformiert werden. Quellensteuerregelungen sind durch Richtlinienrecht auch heute schon teilweise harmonisiert. Dort, wo sich derzeit unterschiedliche nationale Interessen in DBA-Regelungen widerspiegeln, ist es ohnehin an der Zeit, die Standpunkte der Mitgliedstaaten abzugleichen. Das Beispiel der Besteuerung von Pensionen zeigt, dass Interessenskonflikte zwischen EU-Mitgliedstaaten mitunter auch gravierend sein können, in der derzeitigen bilateralen Vertragspraxis manchmal komplexe Abweichungen vom OECD-Musterabkommen erfordern³⁷ und gelegentlich sogar zur Kündigung von Abkommen innerhalb der EU führen können³⁸. Umso wichtiger ist es aber gerade auch in solchen Bereichen, die Harmonisierung nicht aus den Augen zu verlieren und Mobilitätshindernisse zu beseitigen, und zwar auch unabhängig von der generellen Vereinheitlichung der Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Die passende Rechtssatzform für Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der EU ist die Richtlinie. Sie lässt nämlich auch die Möglichkeit von Umsetzungsspielräumen. Den Mitgliedstaaten könnte in ihrer Eigenschaft als Ansässigkeitsstaaten die Wahl verbleiben, die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungs- oder der Freistellungsmethode zu beseitigen. Die Entscheidung für eine der beiden Methoden, die zu den Grundfragen der Abkommenspolitik jedes Staates gehört, bliebe daher in der Ingerenz der Mitgliedstaaten. Die Staaten könnten auch leichter als bisher – nämlich ohne Revision oder Neuverhandlung eines DBA, sondern bloß durch Änderung des nationalen Rechts³⁹ – von einer Methode zur anderen wechseln und gegebenenfalls könnte die Richtlinie den Staaten auch die Befugnis lassen, je nach Einkunftsart die Methode zu wählen oder die Entscheidung für eine der beiden Methode je nach Besteuerungsniveau im anderen Mitgliedstaat zu treffen. Auf diese Weise hätten die Staaten die Möglichkeit, kurzfristig und differenziert der Gefahr doppelter Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorzubeugen. Ein Staat, der bei Bedarf von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode wechseln kann, hat damit ein besseres und treffsichereres Instrumentarium zur Vermeidung politisch unerwünschter Niedrigbesteuerung zur Hand als mit einer „subject-to-tax-Klausel“.

Die Regelung in Form einer Richtlinie begründet auch die Zuständigkeit des EuGH. Viele der derzeit geltenden bilateralen Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben den Nachteil, dass es an einer übergeordneten

Stelle zur Lösung von Auslegungskonflikten fehlt. Auch nach Ausschöpfung des nationalen Instanzenzugs kann es daher bei unterschiedlichen Interpretationen und damit bei Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung bleiben. Abhilfe wird in letzter Zeit vermehrt in Form von Schiedsklauseln gesucht, auf deren Grundlage dann für jeden Einzelfall Schiedsrichter bestellt und Schiedsverfahren durchgeführt werden müssen. Wäre im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens den nationalen Gerichten die Anrufung des EuGH möglich und in bestimmten Fällen auch geboten, könnten die bestehenden unionsrechtlichen Strukturen genutzt werden, um die europaweite Harmonisierung der Auslegung der an die Stelle der DBA tretenden Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung herbeizuführen. Fast wäre es für Teilbereiche des DBA-Rechts ohnehin schon vor vielen Jahren dazu gekommen: Die heute für Verrechnungspreise maßgebende Schiedskonvention war ursprünglich als Richtlinie konzipiert und ihre Auslegung damit auch Sache des EuGH gewesen⁴⁰. Die Zuständigkeit des EuGH für die Klärung von Fragen der DBA-Auslegung gehört nach dem zwischen Österreich und Deutschland abgeschlossenen Abkommen zum geltenden Rechtsbestand⁴¹. Der Umstand, dass in den ersten zehn Jahren seit Inkrafttreten dieses Abkommens der EuGH kein einziges Mal befasst wurde, zeigt, dass derartige Regelungen nicht zu einer Überbelastung des Gerichtshofs führen müssen. Gleichzeitig wird dadurch auch die Präventivwirkung solcher gerichtlicher Zuständigkeiten deutlich: Offenbar hat alleine die für die Steuerpflichtigen geschaffene Möglichkeit, die Befassung des EuGH durchsetzen zu können, im Regelfall genügt, um die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten zu motivieren, offene Auslegungsfragen innerhalb angemessener Zeit befriedigend zu lösen. Wird die Vermeidung der Doppelbesteuerung umfassend in einer Richtlinie geregelt, ist damit auch nicht zwangsläufig ein Verzicht auf den Versuch der Klärung von Auslegungsfragen durch das bewährte Verständigungsverfahren verbunden: Überlegt werden könnte, in den Fällen, in denen ein nationales Gericht die Einleitung eines Vorabentscheidungsersuchens erwägt, den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu geben, die Aussetzung des Verfahrens für einen Zeitraum von höchstens zwei oder drei Jahren – angelehnt an die Regelungen des DBA Österreich-Deutschland oder der Schiedskonvention – zu beantragen, um den Auslegungskonflikt durch bilaterale Verhandlungen zu bereinigen oder auch ein von der Kommission in ihrer Mitteilung aus 2011 ins Spiel gebrachtes „Forum zur Doppelbesteuerung“ zu befassen und die Befassung des EuGH dann als ultima ratio vorzusehen⁴².

Eine einmal beschlossene Richtlinie könnte nur einstimmig geändert werden. Die Gefahr der Versteinerung der Rechtslage ist nicht völlig zu entkräften. Würde man aller-

36 Ausführlich *Lang*, in: *Multilateral Tax Treaties*, (Fn. 33), S. 189 (193 ff.); Vgl die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 11. 11. 2011 über Doppelbesteuerung im Binnenmarkt (KOM [2011] 712 endgültig).

37 Siehe z. B. Art. 18 DBA NL-Portugal.

38 Näher *Bundgaard/Dyppel*, *Bulletin for International Taxation* 2009, 295 (295).

39 Vgl. allerdings Art. 22 Abs. 1 lit. c sublit. ee der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage, der von einer Änderung der Methode durch bloße Notifikation ausgeht.

40 Zum ursprünglichen Richtlinienentwurf *Sass*, DB 1979, 2196 (2196 ff.).

41 Dazu *Züger*, SWI 1999, 19 (21 ff.).

42 Vgl. die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 11. 11. 2011 über Doppelbesteuerung im Binnenmarkt (KOM [2011] 712 endgültig), S. 11.

AUFsätze

dings die Vereinheitlichung der Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU durch abgestimmte bilaterale Regelungen oder durch ein multilaterales Abkommen anstreben, würden Änderungen dieser Regelungen zumindest faktisch auch der Zustimmung aller Mitgliedstaaten bedürfen, will man eine einmal erreichte Harmonisierung nicht aufs Spiel setzen. Die bisherige Erfahrung auf dem Gebiet der europäischen Steuerharmonisierung zeigt auch, dass zwar der Weg zu einstimmig erlassenen Richtlinien langwierig ist, dass einmal erlassene Vorschriften aber dann doch immer wieder geändert werden. Beispiele dafür lassen sich sowohl auf dem Gebiet der direkten als auch der indirekten Steuern finden. Das hoffentlich in Zukunft noch stärker im Sekundärrecht eingesetzte Komitologieverfahren stellt auch eine Möglichkeit dar, Anpassungen bestimmter Richtlinienvorschriften auf kurzem und vereinfachtem Weg herbeizuführen⁴³.

Jüngste Initiativen der EU-Kommission gehen in eine ähnliche Richtung, wenngleich nur sehr vorsichtig: In einem „Stakeholder Meeting – Direct Taxation“ hat sie am 12. 4. 2013 ein Working Paper vorgelegt und darin verschiedene Optionen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Diskussion gestellt. Die Kommission redet dabei vor allem der Einführung von Schiedsverfahren das Wort, allenfalls auf Grundlage einer Richtlinie. Der weitgehendste Vorschlag sieht die Erlassung einer Richtlinie zur Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat und die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat vor. Diese Regelungen würden aber nur bei fehlenden DBA greifen, kämen also nur subsidiär zum Tragen. Nicht einmal für diese wenigen Fälle bekennt sich die Kommission ausdrücklich zur Zuständigkeit des EuGH, sondern spricht nur verschämt von der Notwendigkeit eines „EU appeal systems“.

Ernüchternd ist, wie wenig ambitioniert sogar die weitgehendste der vorgelegten Optionen ist. Die zur Diskussion gestellte Richtlinie hätte aufgrund der großen Zahl bestehender DBA zunächst kaum Bedeutung. Sie wäre vor allem in Bereichen maßgebend, die zwar auch Doppelbesteuerung ausgesetzt sind, in den meisten DBA derzeit aber gar nicht angesprochen sind, wie dies beispielsweise bei der Erbschaftssteuer und den Eintragungsgebühren der Fall ist und von der Kommission in früheren Mitteilungen zurecht aufgezeigt wurde⁴⁴. Immerhin könnte die Umsetzung dieses Vorschlags aber zumindest dazu führen, langfristig auch auf dem Gebiet der Einkommen- und Körperschaftsteuer die Harmonisierung der Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die Hintertüre einzuführen: Die Mitgliedstaaten könnten sich auf diese Weise langsam daran gewöhnen, Doppelbesteuerung auf unionsrechtlicher Grundlage zu vermeiden und den Abschluss von DBA untereinander als überflüssig

zu betrachten. Im Falle von – in letzter Zeit auch zwischen Mitgliedstaaten häufiger werdenden – DBA-Kündigungen würde sich der Anwendungsbereich der unionsrechtlichen Regelungen ebenfalls sukzessive erweitern.

3.3 Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern

Harmonisierung im Innenverhältnis legt aber auch gemeinsames Vorgehen nach außen nahe. Im Verhältnis zu Drittländern scheint sich die EU-Kommission bisher auf einzelne Symptome zu konzentrieren, anstatt das Problem an der Wurzel zu packen: Derzeit werden DBA mit Drittländern von jedem Mitgliedstaat individuell abgeschlossen. Wenig überraschend verfolgen die Staaten daher in ihrer Abkommenspolitik im Verhältnis zu Drittländern unterschiedliche Ziele. Manche Staaten berücksichtigen bei der Wahl ihrer Abkommenspartner, ob und inwieweit ein Drittland bestimmte Standards auf dem Gebiet des Informationsaustausches und der Transparenz einhält oder – wie auch immer definierte – „schädliche“ nationale Steuerregelungen kennt, andere nicht. Die Mitgliedstaaten stehen bei ihren Abkommensverhandlungen mit Drittländern im Wettbewerb miteinander um die für ihren Standort vorteilhaftesten Regelungen. Fälle von Nichtbesteuerung können die Folge sein, wenn sich Steuerpflichtige dann Unterschiede zwischen DBA-Regelungen zunutze machen. Wer dieses Problem in den Griff bekommen will, sollte darauf verzichten, auf diesen Unterschieden basierende Gestaltungsüberlegungen als „aggressive Steuerplanung“ zu brandmarken oder die sich als Folge dieser Unterschiede auftuenden Besteuerungslücken durch „subject-to-tax-Klauseln“ zu schließen oder gar die Mitgliedstaaten zu ermuntern, im Alleingang die Kündigung von DBA zu erwägen. Die EU-Kommission sollte stattdessen die Abkommenspolitik im Verhältnis zu Drittländern an sich ziehen. DBA mit Drittländern sollten von der EU alleine oder zumindest als gemischte Verträge von allen Mitgliedstaaten und der EU gemeinsam mit den Drittländern geschlossen werden.

Politisch hätte Europa bereits von den vor mehr als zwanzig Jahren gesammelten Erfahrungen lernen können: Damals verhandelten viele Mitgliedstaaten ihre DBA mit den USA neu und betrachteten es als Erfolg, wenn es ihnen gelang, den USA geringfügige Änderungen der LoB-Klausel abzutrotzen, die dem eigenen Wirtschaftsstandort Vorteile gegenüber anderen Mitgliedstaaten verschaffen konnten. Ein derartiger Wettbewerb zwischen Mitgliedstaaten, die sich sonst um einen gemeinsamen Binnenmarkt bemühen, ist naheliegenderweise kontraproduktiv. Letztlich waren *alle* Mitgliedstaaten der EU Verlierer: Hätten sie gegenüber einem wirtschaftlich potenten Drittland wie den USA mit einer Stimme gesprochen und wären Kommission und Mitgliedstaaten Hand in Hand aufgetreten, wäre die Verhandlungsmacht der EU insgesamt viel stärker gewesen. Der Wirtschaftsstandort Europa hätte zweifellos profitiert.

Spätestens dann, wenn die Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU sekundärrechtlich geregelt ist, lässt sich an der Zuständigkeit der EU zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge mit Drittländern nicht mehr zweifeln. Der Rechtsprechung zufolge folgt aus der Zuständigkeit des Unionsrechtssetzers zur Erlassung von Regelungen inner-

43 Dazu *Lyal*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Common Consolidated Corporate Tax Base* (2008), S. 49 (51 ff.).

44 KOM [2011] 712 endgültig, S. 9; siehe auch die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 20. 12. 2010 über die Beseitigung grenzübergreifender steuerlicher Hindernisse für die Bürgerinnen und Bürger der EU (KOM [2010] 769).

AUFsätze

halb der EU die Außenkompetenz im Verhältnis zu Drittländern⁴⁵. Diskutieren lässt sich allenfalls darüber, ob eine alleinige Zuständigkeit der EU besteht oder ob „gemischte Verträge“, die auf europäischer Seite von der EU und den Mitgliedstaaten gemeinsam abgeschlossen werden, die passende Rechtsatzform sind⁴⁶. Das auch auf dem Gebiet des Steuerrechts bedeutsame mit der Schweiz abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen hat als gemischter Vertrag sowohl die EU als auch die Mitgliedstaaten zu Vertragspartnern⁴⁷. Die zu den Landerechten von Luftfahrtunternehmen ergangene Open Skies-Judikatur zeigt jedenfalls, dass der EuGH nicht zögert, Mitgliedstaaten die Zuständigkeit zum Abschluss von völkerrechtlichen Verträgen mit Drittländern *überhaupt* abzusprechen, wenn die auf diesem Gebiet innerhalb der EU geltende sekundärrechtliche Regelung auch Auswirkungen auf Drittlandsunternehmen hat⁴⁸.

Bei der inhaltlichen Ausgestaltung von Verträgen der EU und gegebenenfalls ihrer Mitgliedstaaten mit Drittländern lässt sich an die Vorarbeiten der Kommission, des Parlaments und der dänischen Präsidentschaft zum Richtlinienentwurf der CCCTB anknüpfen: Drittlandskonstellationen sind von diesem Entwurf im unternehmerischen Bereich erfasst und es liegt nahe, die für die CCCTB entwickelten Grundsätze auch zum Ausgangspunkt der Abkommenspolitik im Verhältnis zu Drittländern zu nehmen⁴⁹. Die Freistellung von Gewinnen der in Drittländern gelegenen Betriebsstätten ist dort genauso vorgesehen wie die Befreiung zumindest bestimmter Drittlandsdividenden, allerdings verbunden mit Möglichkeiten zum Methodenwechsel und auch zur Durchgriffsbesteuerung im genau geregelten Ausnahmefall. Für von außerhalb der EU stammende Zinsen und Lizenzgebühren ist hingegen die Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat unter Anrechnung der Drittlandssteuern geplant. Im Bereich zahlreicher anderer Einkünfte bedienen sich die meisten Mitgliedstaaten in ihren derzeit bestehenden DBA mit Drittländern der von der OECD propagierten Musterregelungen, die sich häufig daher auch für DBA der EU mit Drittländern anbieten werden.

4. Würdigung und Ausblick

Die Europäische Kommission hat vor mehr als zwei Jahren den Entwurf der CCCTB-Richtlinie vorgelegt, dessen weiteres Schicksal nun in den Händen des Rates liegt. Schon in einer aus 2011 stammenden Mitteilung der Kommission war davon die Rede, dass der von ihr vorgelegte Vorschlag einer CCCTB-Richtlinie nur die Doppelbesteuerungsprobleme internationaler Unternehmen lösen würde und es daher darüber hinausgehender Maßnahmen bedarf⁵⁰. Die Kom-

mission hat seitdem auf dem Gebiet der direkten Steuern nicht die Hände in den Schoß gelegt. Zunächst hat sie allerdings bloß einen „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“ vorgelegt⁵¹. Zu ihm gehören die beiden Empfehlungen vom 6. 12. 2012, die auch konkrete Maßnahmen beinhalten. Deren nähere Analyse, um die ich mich in diesem Beitrag bemüht habe, zeigt aber, dass sie nur punktuell an den Symptomen ansetzen. Die Wurzel des Übels liegt in der fehlenden Steuerharmonisierung: Erst unterschiedliche Regelungen innerhalb der EU und das nicht abgestimmte Vorgehen der Mitgliedstaaten gegenüber Drittländern ermöglichen Besteuerungslücken. Die Steuerpflichtigen, die sich die Untätigkeit des Unionsgesetzgebers zunutze machen, trifft dann der Vorwurf, ihre Steuerplanung zu „aggressiv“ vorzunehmen. Die einseitig unter dem Schlagwort von der „aggressiven Steuerplanung“ geführte Diskussion verdeckt, dass unter der fehlenden Harmonisierung nicht nur die Mitgliedstaaten und deren Regierungen leiden, sondern auch die Steuerpflichtigen: Neben Nichtbesteuerung ist auch Doppelbesteuerung die Folge.

Die am „Stakeholder Meeting – Direct Taxation“ zuletzt vorgelegten Überlegungen zeigen, dass die Kommission sich auch der Notwendigkeit der Vereinheitlichung der Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bewusst ist. Sie knüpft dabei inhaltlich an ihre im Jahr 2011 ergangene Mitteilung über „Doppelbesteuerung im Binnenmarkt“ an⁵². Die von der Kommission zuletzt zur Diskussion gestellten Vorschläge sind zwar nicht weitreichend genug, weisen aber zumindest in die richtige Richtung. Sie sollte diese Ideen weiterentwickeln: Bilaterale DBA innerhalb der EU sind ein Anachronismus und führen nur zu Verwerfungen in einem Binnenmarkt. Sie sollten zur Gänze durch sekundärrechtliche Regelungen ersetzt werden. Die Behörden der Mitgliedstaaten könnten zwar nach dem Vorbild der herkömmlichen Verständigungsverfahren weiterhin die Möglichkeit haben, die Auslegung dieser Regelungen abzustimmen. Das letzte Wort über ihre Interpretation sollte aber beim EuGH liegen. Konsequenz der Harmonisierung nach innen sind EU-Zuständigkeiten nach außen: Die Kommission sollte die Verhandlungen mit Drittländern übernehmen und die ihr zukommende Vertragsschlusskompetenz wahrnehmen.

Spekulieren lässt sich darüber, warum die Vorschläge der Kommission so wenig ambitioniert sind. Fehlt es an einer Vision? Oder ist es nur politische Klugheit? Steht die Sorge dahinter, dass deutliche Worte über die Notwendigkeit der Steuerharmonisierung kontraproduktiv wären und die Mitgliedstaaten schon alleine durch die bloße Erwähnung des weiteren Ausbaus der Zuständigkeiten des EuGH abgeschreckt werden könnten? Falls dies der Grund für die Zurückhaltung der Kommission ist, wäre dies zwar auch bedauerlich: Die nationalen politischen Akteure hätten dann noch nicht erkannt, dass an einer weiteren Steuerharmonisierung

45 EuGH v. 31. 3. 1971, Rs. 22/70, *Kommission/Council*, BeckRS 2004, 72371; EuGH v. 14. 7. 1976, Rs. 3, 4 und 6/76, *Kramer*, (North-East Atlantic Fisheries Convention) [1976] ECR 1279; EuGH v. 26. 4. 1977, Opinion 1/76, *Rhine Waterway Vessels*, Slg. 1977, ECR 741.

46 *Pistone*, in: Lang/Pistone (Hrsg.), *The EU and Third Countries. Direct Taxation* (2007), S. 15 (53).

47 Dazu *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 709 (713 ff.).

48 EuGH v. 5. 11. 2002, C-467/98, *Kommission/Dänemark (Open Skies)*, BeckRS 2004, 77388, para. 112.

49 Näher *Lang*, *StuW* 2012, 297 ff.

50 KOM [2011] 712 endgültig, S. 9.

51 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat v. 6. 12. 2012: Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (KOM [2012] 722 endgültig).

52 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 11. 11. 2011 über Doppelbesteuerung im Binnenmarkt (KOM [2011] 712 endgültig).

AUFsätze

in einem zusammenwachsenden Europa kein Weg vorbei führt, oder wollen dies zumindest vor dem Hintergrund der öffentlichen Meinung in ihren Staaten nicht eingestehen. Immerhin liebe dies aber hoffen, dass die Europäische Kommission über eine Vision über die Zukunft des europäischen Steuersystems in 20 oder 30 Jahren verfügt und bloß keinen Rechtsentwicklungsplan vorlegt, der den Weg dahin aufzeigt, ihn aber dennoch ihren Vorschlägen insgeheim zugrunde legt.

Damit bin ich wiederum bei *Albert J. Rädler*: Er war ein Vordenker und hat für kleinliche nationalstaatliche Interessen in der EU kein Verständnis gehabt. Nie hat er einen Zweifel daran gelassen, dass Europa auch auf dem Gebiet des Steuerrechts zusammenwachsen muss. Dieses Ziel hat er niemals aus den Augen verloren. Mit großem Optimismus und Lebensfreude hat er sich aber auch den Mühen der Ebene nicht entzogen und vor dem Hintergrund seiner Vision an pragmatischen Vorschlägen mitgewirkt. Nehmen wir uns ihn zum Vorbild!

Nunmehr auch die Besteuerung der Spielbanken auf dem Prüfstand des EuGH

Von Prof. Dr. Dieter Dziadkowski, München*

Dieser Beitrag ist *Albert J. Rädler* gewidmet, der am 7. 5. 2013 seinen 80. Geburtstag erreicht hätte. Den Autor verbindet eine langjährige fachliche Diskussion insbesondere auf dem Gebiet der Harmonisierung der Umsatzsteuern in Europa mit dem zu Ehrenden.

1. Einführung

Das FG Hamburg hält die Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Spielbanken in Deutschland für nicht zweifelsfrei und hegt insbesondere Zweifel hinsichtlich der Europarechtskompatibilität im Bereich der Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer, aber auch hinsichtlich der Spielbankabgaben, die landesrechtlich geregelt sind, und der Vergnügungsteuern, die örtlich differieren.

Das FG Hamburg stellt damit nicht nur, wie es der erste Eindruck vermitteln könnte, die Norm des § 4 Nr. 9b UStG n. F. in Frage. Vielmehr erachtet es die gesamten Besteuerungsregelungen für öffentlich-rechtliche Spielbanken und die Besteuerungspraxis für nicht unionsrechtskonform. Wie bereits 1991 in der Rechtssache *Glawe* ergreift das FG die Initiative und richtet ein umfangreiches Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH in der Hoffnung, völlige Klarheit für Spieler, Spielveranstalter und Finanzverwaltung zu erlangen. Nachstehend soll kritisch hinterfragt werden, ob der EuGH diese berechtigte Hoffnung erfüllen kann und ob mit zunehmender Globalisierung überhaupt noch ein Hoffnungsschimmer auf dem Markt der Geldspiele zu erkennen ist. Zweifel erscheinen angebracht, da nicht nur private Wettbewerber auf legale Weise an den Markt herantreten sind, sondern auch digitale, globalisierte und semikriminelle Kräfte mehr und mehr Aktivitäten entfalten und insbesondere das Internet ausgiebig nutzen. Hinzu kommt, dass sich ebenfalls in jüngerer Zeit mehr und mehr staatliche und halbstaatliche Konkurrenten um das Geld der Spieler bemühen (vgl. nur die neue Aktion „Glücksmarie“ von LOTTO Bay-

ern, die „aus Marie eine Glücksmarie macht“). Ob der EuGH innerhalb des Binnenmarkts Einfluss ausüben kann, erscheint ebenso nicht hinreichend klar.

Die Diskussion um das Glücksspiel hat erneut einen Höhepunkt erreicht. Immer mehr Anbieter drängen auf den umkämpften Markt. Insbesondere der Internet-Markt für Glücksspiele verzeichnet „sprunghafte“ Wachstumsraten. Mit der Eröffnung von „OnlineCasino Deutschland“ in Schleswig-Holstein ist das Glücksspiel verstärkt in den Wohnbereich der Spieler eingedrungen¹. Aber auch immer mehr Anbieter mit semikriminellem Hintergrund drängen um den Internet-Markt und gefährden bestimmte Spielergruppen. Zielgruppen sind insbesondere die mit digitalen Spielen aufgewachsenen Bevölkerungskreise. Spieler werden bekanntlich nicht geboren, Spieler werden vielmehr von der Spiele-Industrie mit Hilfe der Politik von Kindesbeinen an digital durch die einschlägige Industrie ermuntert, ihren noch schlummernden Spieltrieb zu aktivieren. Die Globalisierung der Spielangebote und Spielformen hat dazu geführt, dass sich die spielenden Bevölkerungsschichten sprunghaft vermehrt haben. Immer neue Spiele erobern den Markt. Auch Glücksspiele spielen eine immer größere Rolle².

Die Spielformen sind jedoch nicht mehr kontrollierbar. Die öffentlich zugelassenen Spielbanken sollten eine gewisse staatliche Kontrollfunktion übernehmen und Spielsucht eindämmen³. Es ist nicht zu leugnen, dass damit ebenfalls eine neue Einnahmequelle für den Fiskus geschaffen wurde. Die Besteuerung wurde einfach gestaltet. Die Spielbankabgabe, die von den jeweiligen Ländern erhoben wurde, galt sämtli-

1 OnlineCasino-Deutschland wird mit einer offiziellen deutschen Konzession Nummer IV 36-212-21.6.10 v. 19. 12. 2012 des Innenministeriums/Glücksspielaufsicht des Landes Schleswig-Holstein betrieben. Die Anzeige lautet: „Jetzt startet (2013) das Casino fürs Wohnzimmer. Legal und sicher. Endlich legaler Spielspaß – made in Germany ...“.

2 Hinzu kommt noch ein demografisches Problem. Es ist nicht – wie vielfach angenommen wird – nur die Alterung der Bevölkerung. Es sind die *facebook*- und *twitter*-Einflüsse. Sie führen bekanntlich dazu, dass die Gehirne immer kindlicher werden, vgl. *Spitzer*, Digitale Demenz, 2012, mit umfangreichen Untersuchungsergebnissen aus dem Bereich der Hirnforschung, insb. „Digitale Spiele“, S. 185 ff.

3 *Klenk*, UVR 2004, 217 ff.; *Dziadkowski*, UVR 2004, 281 ff.; *ders.*, IStR 2006, 685 ff.

* Prof. Dr. Dieter Dziadkowski war u. a. Vorsitzender der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V. Regensburg/München sowie Mitglied der Ursprungslandkommission.