

§ 1 Die internationale Dimension des Steuerrechts

A. Einführung

„Das Kapital ist ein scheues Reh.“ Insbesondere aus dem Umfeld von Börsenmaklern und Aktienhändlern ist dieser Satz immer wieder zu hören. Man hört ihn so häufig, dass sich längst nicht mehr mit Bestimmtheit ausmachen lässt, wer ihn eigentlich geprägt hat. So wird er neben dem Ökonomen *P.J. Dunning* unter anderem – und ohne Anspruch auf Vollständigkeit – *Karl Marx*, *Bertolt Brecht*, dem ehemaligen Bundeswirtschaftsminister *Karl Schiller* und schließlich *Theo Waigel* zugeschrieben. Letzterer spielt unter den Genannten eine besondere Rolle. Er war noch zu einer Zeit Bundesfinanzminister (1997/1998), für die das Bundesverfassungsgericht die Besteuerung von Einkünften aus sog. Spekulationsgeschäften (nunmehr: private Veräußerungsgeschäfte) bei Wertpapieren im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr 2 EStG aF wegen **struktureller Vollzugsdefizite** für verfassungswidrig erklärt hat¹.

Abgesehen jedoch von der damit angesprochenen schlichten Nichterklärung steuerpflichtiger Einkünfte (das ist – nota bene – kein Kavaliersdelikt, sondern Steuerhinterziehung, § 370 AO) bedarf es auf der rein nationalen Ebene und in den Grenzen des geltenden Rechts durchaus einiger Kreativität der Steuerpflichtigen (oder ihrer Berater), Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG ganz oder teilweise gar nicht erst im steuerbaren Bereich anfallen zu lassen. Ein Gleiches gilt für die übrigen Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG und insbesondere für diejenigen unter ihnen, deren Einkunftsquelle² nicht so beweglich ist wie das eingangs bemühte scheue Reh (namentlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, § 19 EStG, oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG).

Geht es um die immer weiter ausufernde normative Verdichtung gerade in diesem Bereich, zeigen sich Unmut und Verdruss der Steuerpflichtigen in besonderem Maße. Schließlich haben vor allem Arbeitnehmer, bei denen die Einkommensteuer aus Gründen der Vereinfachung als Vorauszahlung im Wege des Lohnsteuerabzugs (§§ 38 ff EStG) erhoben wird³, kaum eine Möglichkeit, ihre Steuerlast durch Gestaltungen oder gar gezielte Steuerplanung zu senken: Der Steuersatz der Einkommensteuer ist ceteris paribus vom Nordseebad List auf Sylt (geografisch der nördlichste Ort Deutschlands) bis Einödsbach bei Oberstdorf (geografisch der südlichste Ort Deutschlands) identisch, so dass ein **Steuerwettbewerb** im Inland jedenfalls insoweit

1 BVerfG-Urteil vom 9.3.2004, Az.: 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 ff und dazu *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn 172; ebenso *Lang*, in: *Tipke/Lang* [Hrsg.], Steuerrecht, § 4 Rn 71; § 9 Rn 502 und 557.

2 Dem EStG liegt nach hM kein einheitlicher Einkommensbegriff zugrunde. Insbesondere kann die noch aus dem preußischen EStG bekannte Quellentheorie (*Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn 23, 25, 589 und 602) nicht unbesehen zur Interpretation des § 2 EStG herangezogen werden, vgl *Kaminski*, in: *Korn* [Hrsg.], EStG, § 2 Rn 18, wengleich sie zumindest teils zur Begründung des Dualismus der Einkunftsarten (Einteilung in Gewinn- und Überschusseinkünfte) tragfähig ist. Der Begriff „Einkunftsquelle“ wird zB verwendet in § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG.

3 Der Verfahrensvereinfachung dient dabei nicht nur die Erhebung der Steuer an der Quelle (die sog. Quellensteuer), sondern auch die Überwälzung der Einbehaltungs- und Abführungspflicht auf den Arbeitgeber (§ 38 Abs. 3 EStG); dazu *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn 668 und 764.

nicht denkbar ist⁴. Auch eine **Steuerflucht**⁵ wird man innerhalb Deutschlands kaum beobachten können.

- 4 Außerhalb der Fesseln des nationalen Steuerrechts jedoch eröffnen sich für unser Recht nicht nur weitere Wiesen und Weiden, sondern ein schier unerschöpfliches Paradies, welches in doppeltem Sinne eine grenzenlose, in der Steuerrechtspraxis aber häufig trügerische Freiheit suggeriert: Eine sanktionslose **Verlagerung von Einkunftsquellen** scheint – jedenfalls in der Europäischen Union – durch die europarechtlich verbürgten Grundfreiheiten⁶ gesichert, auch wenn die Finanzverwaltung mit den Regelungen über sog. **Funktionsverlagerungen** (§ 1 Abs. 3 Sätze 9 ff AStG) gegenzusteuern sucht und die Bundesrepublik Deutschland inzwischen vermehrt von dem Instrument des Auskunftsabkommens Gebrauch macht. Und dass der Steuerpflichtige vorbehaltlich wirtschaftlicher Gründe sowie vorbehaltlich der Nichtfeststellung einer gesetzlichen Missbilligung im Einzelfall⁷ nicht zur Zahlung von Steuern verpflichtet ist, sondern im Gegenteil den der Besteuerung zugrunde liegenden Sachverhalt (vgl § 38 AO) so gestalten darf, dass eine geringere oder gar keine Steuerbelastung entsteht, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁸.
- 5 Es ist nicht einsichtig, warum letztgenannter Grundsatz nur gelten soll, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen einer bereits bestehenden persönlichen Steuerpflicht (vgl § 1 EStG und §§ 1, 2 KStG)⁹ aufgrund rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten die Nichtsteuerbarkeit oder die fehlende oder reduzierte Steuerpflicht von Einkünften herbeiführt. Der Grundsatz darf auch bemüht werden, wenn der Steuerpflichtige gar nicht erst in die deutsche Steuerpflicht hineinwächst oder er diese wieder verlässt. An verschiedenen Stellen – namentlich bei der beschränkten Steuerpflicht – lässt zudem auch der Gesetzgeber erkennen, dass die Regelungen über die Steuerbarkeit bestimmter Sachverhalte notwendig lückenhaft bleiben¹⁰, so dass es dem Steuerpflichtigen freistehen muss, ob er sich dem nationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland oder einem anderen Steuerrechtsregime unterstellen möchte.
- 6 Nie war es einfacher als heute, binnen Sekunden erhebliche Vermögenswerte in das Ausland zu transferieren. Auch die **Mobilität der Steuerpflichtigen** hat ein nie gekanntes Ausmaß angenommen. Hinzu kommt, dass die Staaten, die sich in der Staatengemeinschaft als gleichberechtigte Rechtssubjekte gegenüberstehen, miteinander

4 Auch bei der Gewerbesteuer ist ein solcher inzwischen nur noch eingeschränkt möglich, vgl § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG: Der Gewerbesteuerhebesatz beträgt nunmehr mindestens 200 vom Hundert.

5 Dazu unten Rn 346.

6 Dazu *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn 215 ff sowie ausführlich *Streinz*, Europarecht, Rn 757 ff.

7 Zum Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten bereits *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn 330 ff.

8 Vgl dazu im Ausgangspunkt das BFH-Urteil vom 29.11.1982, Az.: GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 ff im Gliederungspunkt C III der Entscheidungsgründe: „Das Gestaltungsmotiv der Ersparnis von Steuern macht die Gestaltung nicht unangemessen ...“; fortentwickelt im BFH-Urteil vom 12.7.1988, Az.: IX R 149/83, BStBl. II 1988, 942 ff im Gliederungspunkt II 3 a der Entscheidungsgründe und deutlicher BFH-Urteil vom 20.5.1997, Az.: VIII B 108/96, BFH/NV 1997, 462 ff im Gliederungspunkt II 2 c der Entscheidungsgründe: „Eine sog. Steuervermeidung bleibt folgenlos.“

9 Dazu *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn 676 ff (für natürliche Personen) und Rn 1219 ff (für Körperschaften).

10 So etwa bei vom Ausland in das Inland gewährten unbesicherten Darlehen nach § 49 Abs. 1 Nr 5 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa EStG; ausführlich dazu unten Rn 357.

in einen Steuerwettbewerb eingetreten sind, dessen Ende noch immer nicht absehbar ist. All dies führt letztlich dazu, dass die Staaten um wirtschaftlich rege und finanzkräftige Steuerpflichtige konkurrieren, weil sich der stetig steigende Finanzbedarf anderenfalls nicht mehr hinreichend decken lässt. In einem Wohlfahrtsstaat wie der Bundesrepublik Deutschland zeigt sich dies beinahe täglich aufs Neue, und wenn wirtschaftliche Krisen hinzutreten, wie 2008 die sog. Finanzkrise und 2020 die durch Covid-19 ausgelöste Rezession, kumulieren sich diese Probleme schnell.

Es nimmt daher nicht Wunder, dass das scheue Reh nicht nur gehegt und gepflegt, sondern zuweilen regelrecht angelockt werden muss. Der Lockruf muss dabei nicht einmal primär international ausgerichtet sein. Auch im rein nationalen Bereich werden dem Steuerpflichtigen gelegentlich Möglichkeiten offeriert, sich – ungeachtet der konkreten Gründe für seine Situation – weitergehend als bislang der deutschen Besteuerung zu unterstellen (man denke nur an das Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23.12.2003¹¹). Nicht wenige Steuerpflichtige haben diese Chance genutzt und ihr Kapital zurück in das Inland überführt. 7

Gleichwohl hat die **internationale Steuerplanung**¹² in den vergangenen Jahren stark an Attraktivität gewonnen. Ihre Bedeutung wird in der Zukunft noch weiter zunehmen, weil das Reh dem (weitergesponnenen) Sprichwort nach immer von der hohen zur niedrigeren Besteuerung flieht. Die zunehmende Regelungsdichte, das Nebeneinander nationaler Steuerhoheiten, die **Verteilung von Besteuerungsansprüchen** zwischen den Staaten durch Doppelbesteuerungsabkommen und auch rein faktische Schwierigkeiten (etwa Sprachbarrieren oder unterschiedliche Kulturen) haben dabei zu einer Komplexität geführt, die auch von dem Kundigen nicht immer leicht zu durchschauen ist. Hinzu kommt, dass die internationale Beweglichkeit von Steuerpflichtigen und Einkunftsquellen **gegenläufige Reaktionen der Finanzverwaltungen** hervorruft, die nicht eben zur Vereinfachung des Steuerrechts und einer praxistauglicheren Anwendung führen. Oftmals entstehen dadurch weitere administrative und sonstige Belastungen des Steuerpflichtigen, wie es beispielsweise für Verrechnungspreise seit dem Jahr 2003 im Bereich der sog. erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten gemäß § 90 Abs. 3 AO¹³ zu beobachten ist und was mit den neuen Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (§§ 138d ff. AO) einen besonders beklagenswerten Niederschlag gefunden hat. 8

Zu konstatieren ist insgesamt, dass der deutsche Gesetzgeber mittlerweile äußerst sensibilisiert ist für Steuergestaltungen gerade im internationalen Bereich. Ein anschauliches Beispiel hierfür ist die durch das Jahressteuergesetz 2007¹⁴ eingeführte sog. **Qualifikationsverkettung** in § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG, nach der eine Zahlung der Gesellschaft an den Gesellschafter nur dann als verdeckte Gewinnausschüttung beim Gesellschafter behandelt wird, wenn die Zahlung auch korrespondierend bei der zahlenden Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung und damit als steuerlich nicht abzugsfähig qualifiziert wird, maW, die vGA ist beim Gesellschafter nur dann steuerbefreit, wenn sie das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert hat. 9

11 BGBl. I 2003, 2928 ff.

12 Zum Begriff *Grotherr*, in: *ders.* [Hrsg.], Handbuch der internationalen Steuerplanung, Grundlagen der internationalen Steuerplanung, 3, 5.

13 Die Vorschrift ist im Zusammenhang mit § 162 Abs. 3 AO zu sehen und begründet eine Dokumentationspflicht für internationale Verrechnungspreise; dazu ausführlich unten Rn 492 ff.

14 Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878 ff.

Einige Jahre später wurde diese Regelung auf „gewöhnliche Dividenden“ ausgeweitet. Hierdurch werden in den letzten Jahren vermehrt aufgesetzte Gestaltungen insbesondere von multinationalen Konzernen verhindert, wonach aufgrund von sog. **Qualifikationskonflikten** eine Zahlung einer ausländischen Tochtergesellschaft als steuerlich abzugsfähiger Zins, dieselbe Zahlung bei der inländischen Muttergesellschaft jedoch als wirtschaftlich betrachtet zu 95% steuerfreie Dividende nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG behandelt wurde.

Auch auf europäischer Ebene beobachtet man die „Gestaltungsmöglichkeiten“ im internationalen Kontext mit Skepsis. Am 2.2.2009 bereits hatte die Europäische Kommission zwei Richtlinienvorschläge zur Steuerbetrugsbekämpfung erlassen. Sie sollen die Verwaltungszusammenarbeit und die Beitreibung von Steuern zwischen den Mitgliedstaaten erleichtern. Zudem soll das Bankgeheimnis insoweit partiell aufgehoben werden.

Die Kommission hatte ferner am 6.12.2012 einen Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung auf den Weg gebracht, der 34 Einzelvorschläge zu diesem Bereich enthält. Er wird ergänzt durch eine Empfehlung gleichen Datums betr. aggressive Steuerplanung, die insbesondere die Überarbeitung der ertragsteuerlichen Richtlinien sowie die Aufnahme allgemeiner und besonderer Missbrauchsklauseln in DBA zum Gegenstand hat. Eine weitere Kommissions-Empfehlung gleichen Datums befasst sich mit dem verantwortungsvollen Handeln von Drittstaaten, mit der diese zu Mindeststandards im steuerlichen Bereich angehalten werden sollen (Beispiele: Anknüpfung an Kriterien des Code of Conducts zum unfairen Steuerwettbewerb, Erstellung einer „schwarzen Liste“, Anknüpfung an Kriterien des Global Forums zu Transparenz und Informationsaustausch, etc).

Für Aufsehen sorgte ferner in jüngerer Zeit der von der OECD veröffentlichte Aktionsplan gegen sog. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Die OECD hatte den G20 im Februar 2013 einen umfassenden Bericht über die Ursachen und Auswirkungen von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen von multinational tätigen Unternehmen vorgelegt. Aufgrund dieses Berichts haben die G20 der OECD ein Mandat für die Erarbeitung eines umfassenden Aktionsplans erteilt. Bei der Erstellung des Aktionsplans, der von der G20 am 20.7.2013 in Moskau gebilligt wurde, hat Deutschland maßgeblich mitgewirkt. Der Aktionsplan ist als ein Katalog mit Maßnahmen gegen Base Erosion and Profit Shifting zu verstehen, auf dessen Grundlage bis Ende 2015 wirksame, international abgestimmte Regelungen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen erarbeitet wurden. Der Aktionsplan umfasst die folgenden 15 Maßnahmen: 1. Besteuerung der digitalen Wirtschaft; 2. Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung bei hybriden Gestaltungen; 3. Erarbeitung von internationalen Standards für die Hinzurechnungsbesteuerung; 4. Verhinderung von Steuerverkürzungen durch Regelungen zur Versagung des Zinsabzugs; 5. Umgestaltung der Arbeiten zu steuerschädlichen Regimes; 6. Verhinderung von unrechtmäßiger Inanspruchnahme von DBA-Vorteilen; 7. Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs, um die künstliche Vermeidung des Betriebsstättenstatus zu verhindern; 8. Aktualisierung der Verrechnungspreisleitlinien in Hinblick auf immaterielle Wirtschaftsgüter; 9. Aktualisierung der Verrechnungspreisleitlinien in Hinblick auf Risiko- und Kapitalzuordnungen; 10. Aktualisierung der Verrechnungspreisleitlinien in Hinblick auf andere risikobehaftete Transaktionen; 11. Entwicklung von Methoden und Regelungen, um Daten über Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen zu erlangen; 12. Überarbeitung der Dokumentationsanforderungen für die Verrechnungspreisermittlungen; 13. Verbesserung der Transparenz in Hinblick auf aggressive Steuerplanungen; 14. Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit in Verständigungs- und Schiedsverfahren; 15. Entwicklung einer multilateralen Vertragsgrundlage für die Umsetzung von BEPS-Maßnahmen.

Einen Sonderweg der Missbrauchsbekämpfung gehen die USA mit ihrem FATCA („Foreign Account Tax Compliance Act“). Ziel des FATCA ist es, zu verhindern, dass in den USA Steuerpflichtige Geld in ausländische Steueroasen schaffen. Dies soll vor allem durch eine Ausweitung der Berichtsverpflichtungen (Reporting) erreicht werden:

- Finanzinstitutionen müssen einen zusätzlichen Vertrag mit dem IRS abschließen.
- Alle Kunden, auch Nicht-US-Kunden außerhalb der USA, müssen hinsichtlich ihrer US-Steuerpflicht eindeutig identifiziert werden. Insbesondere sind solche US-Personen zu identifizieren, die Anteilhaber von Unternehmen und Personengesellschaften sind.
- Bereits der Verdacht, dass ein Deutscher eine „US-Person“ sein könnte, soll Finanzinstitutionen dazu verpflichten, deutsche Datenschutzbestimmungen zu missachten und Auskünfte an einen fremden Staat zu erteilen.
- Es müssen nun auch Einlagenkonten und nicht an der Börse gehandelte Beteiligungen am Kapital bzw Verbindlichkeiten jährlich an den IRS gemeldet werden.
- Der Begriff der Einnahmen, die zu berichten sind, ist stark erweitert worden.
- Gutschriften, Belastungen und Höchststände auf den Konten sind zu berichten.

Es wird ein Quellensteuerabzug in Höhe von 30% auf alle Einnahmen aus US-Quellen („withholdable payments“) für nicht kooperationswillige Kunden und Finanzinstitutionen vorgenommen. Der Steuerabzug hat jedoch keinen Abgeltungscharakter und ersetzt nicht die Abgabe der jährlichen FATCA-Meldung.

Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Italien, Spanien und die USA haben vor diesem Hintergrund am 8.2.2012 in einer gemeinsamen Erklärung vereinbart, die bilaterale Zusammenarbeit zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung weiter auszubauen. Die fünf Staaten und die USA haben dazu ein Musterabkommen erarbeitet. Hierdurch werden die von den USA mit dem FATCA verfolgten Ziele auf eine zwischenstaatliche Grundlage gestellt. Im Gegenzug verpflichtet sich die USA, den Partnerstaaten steuerlich relevante Informationen zur Verfügung zu stellen.

Natürlich ist eine Verlagerung von Einkunftsquellen und Besteuerungssubstrat vom Inland in das Ausland (**Outbound-Fall**) oder vom Ausland in das Inland (**Inbound-Fall**) nicht stets steuermotiviert¹⁵. Auch rein betriebswirtschaftliche oder sonstige außersteuerrechtliche Gründe können dazu führen, dass sich ein Steuerpflichtiger einem anderen als dem bisher anwendbaren Steuerrecht bzw auch mehreren nationalen Besteuerungsrechten unterworfen sieht. Im für ihn günstigsten Fall kann dies dazu führen, dass Einkünfte in keinem der betroffenen Staaten besteuert werden (sog. **weiße Einkünfte**). Weitaus häufiger aber ist es der Fall, dass mehrere Jurisdiktionen einen Sachverhalt besteuern möchten (sog. **Doppelbesteuerung**¹⁶). Auch der „worst case“ des Steuerrechts, eine Besteuerung ohne einen entsprechenden Liquiditätszufluss (sog. **dry income**), kommt im internationalen Kontext häufiger zum Tragen, so etwa bei der sog. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG. 10

Das **Steuerrecht als klassische Eingriffsverwaltung**¹⁷ verlangt in besonderem Maße 11 nach Regeln, die sich mit den vorstehenden, lediglich skizzierten Problemen befassen

¹⁵ Das Begriffspaar „outbound“ und „inbound“ ist international gebräuchlich, wird aber zuweilen missverständlich verwendet. Es bezeichnet im Allgemeinen die Zielrichtung einer Investition. Es ist jedoch im Einzelfall darauf zu achten, welcher Sachverhalt konkret beschrieben werden soll. Gründet eine deutsche Kapitalgesellschaft eine Tochtergesellschaft im Ausland, handelt es sich um ein „outbound investment“, während die Muttergesellschaft „inbound dividends“ empfängt. Ein Begriff ersetzt nie die rechtliche Würdigung.

¹⁶ Zum Begriffsverständnis unten Rn 30 ff.

¹⁷ Dazu Lang, in: *Tipke/Lang* [Hrsg.], Steuerrecht, § 1 Rn 11. Es muss nach Tatbestand und Rechtsfolge exakt definiert sein, was vom Steuerpflichtigen erwartet wird und welche Rechtsfolgen sich an sein Verhalten knüpfen, damit er es danach ausrichten kann. Es gelten die allgemeinen Prinzipien des Verwaltungsrechts (dazu ausführlich *Peine*, Allgemeines Verwaltungsrecht), insbesondere das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (dazu *Degenhart*, Staatsrecht I, Rn 323 ff), ergänzt um spezifisch steuerliche Prinzipien (dazu *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn 28 ff; ebenso *Thiel/Lüdtke-Handjery*, Bilanzrecht, Rn 286 ff).

sen. Dies sind die Normen des Internationalen und – für das Gebiet der Europäischen Union – Europäischen Steuerrechts. Hierzu nachstehend im Einzelnen.

Juristische und betriebswirtschaftliche Lehrbücher zum Internationalen und Europäischen Steuerrecht (Auswahl): *Bächle/Ott/Rupp*, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Stuttgart 2008; *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 5. Auflage, Wiesbaden 2008; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, München 2008; *Grotherr/Herfort/Strunk*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Achim 2010; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Auflage, München 2011; *Kellersmann/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden 2002; *Kluge*, Das internationale Steuerrecht, 4. Auflage, München 2002; *Mössner* ua, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Auflage, Köln 2005; *Reith*, Internationales Steuerrecht, München 2004; *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Auflage, Berlin 2004; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Köln 2011; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, München 2005; *Wilke*, Internationales Steuerrecht, 10. Auflage, Herne 2010.

B. Grundlagen

I. Begriffsbestimmungen

1. Regelungsgegenstand des Internationalen Steuerrechts

- 12 An Definitionen des Begriffs „Internationales Steuerrecht“ mangelt es nicht¹⁸. Eine andere Frage ist, ob Differenzierungen und Abgrenzungen in der Sache weiterführen und insbesondere, ob sich daraus Unterschiede in der materiellen Besteuerungsfolge ableiten lassen. Dies ist nicht der Fall. Gleichwohl wird man sich auf Folgendes einigen können: Der Begriff „**Internationales Steuerrecht**“ ist ein Oberbegriff, der in die Unterbegriffe „**Außensteuerrecht**“ und „**Abkommensrecht**“ zerfällt. Unter dem sog. Abkommensrecht versteht man das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen¹⁹ (DBA) und damit jene Regeln, die zwei Staaten im Vertragswege miteinander vereinbaren. Das nationale Gesetzesrecht hingegen, das sich mit grenzüberschreitenden Sachverhalten befasst und bei dem der Normgeber nur ein einzelner Staat ist, bildet den Gegenstand des Außensteuerrechts.
- 13 *Wassermeyer* hat zu Recht darauf hingewiesen, dass es sich bei diesen Begriffen nicht um Rechtsbegriffe, sondern reine Ordnungsbegriffe handelt²⁰. Sie sind daher lediglich beschreibender Natur, was dazu führt, dass sich die Definitionsversuche des Oberbegriffs „Internationales Steuerrecht“ stets in Nuancen unterscheiden. Vorzugswürdig erscheint es, ungeachtet der Frage nach dem Normgeber und der Normentstehung dem Internationalen Steuerrecht die Gesamtheit aller Rechtsvorschriften zuzuordnen, die sich auf **Sachverhalte mit Auslandsbezug** beziehen²¹. Etwas enger und problemfokussierter ließe sich auch formulieren, dass zum Internationalen Steuer-

18 Vgl nur *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* [Hrsg.], DBA, Vor Art. 1 MA Rn 6; *Grotherr/Herfort/Strunk*, Internationales Steuerrecht, S. 25; eine gute Übersicht über die Begriffsvielfalt gibt insbesondere *Reith*, Internationales Steuerrecht, Rn 1.8 ff.

19 Im Steuerrecht selten sind andere völkerrechtliche Vereinbarungen; dazu unten Rn 47.

20 *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* [Hrsg.], DBA, Vor Art. 1 MA Rn 6.

21 In der Terminologie etwas abweichend, im Kern aber jeweils beieinander *Vogel*, in: *Vogel/Lehner* [Hrsg.], DBA, Einl. Rn 6; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn 17; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* [Hrsg.], DBA, Vor Art. 1 MA Rn 6.

recht all jene Regeln zählen, die unmittelbar oder mittelbar die Abgrenzung von Besteuerungsansprüchen zwischen Staaten zum Gegenstand haben.

2. Regelungsgegenstand des Europäischen Steuerrechts

Der Begriff „Europäisches Steuerrecht“ wird im Schrifttum erst in jüngerer Zeit zunehmend verwendet²². Der Grund hierfür ist darin zu sehen, dass es ein **originäres Europäisches Steuerrecht** in dem Sinne, dass der Normgeber eines der Organe der Europäischen Gemeinschaft wäre, jedenfalls für den Bereich des Ertragsteuerrechts kaum gibt. 14

Von einigen Vorschriften des AEU-Vertrags, die einen eher allgemeinen Charakter aufweisen²³, sowie von wenigen Richtlinien²⁴ abgesehen, war es bislang nur der Bereich der **indirekten Steuern** und hier vor allem der Umsatzsteuer, der aufgrund europarechtlicher Vorgaben derart eng mit Europäischem (Sekundär-)Recht verzahnt war, dass man von einem originären Europäischen Steuerrecht sprechen konnte. 15

Der allseits präsente Einfluss der **europarechtlichen Grundfreiheiten**²⁵ (Primärrecht) auf das nationale Steuerrecht sowie die zentrale Bedeutung des **Europäischen Gerichtshofs** (EuGH), die diesem in seiner Rolle als **Motor der Harmonisierung** bei der Auslegung des Europarechts zukommt, rechtfertigen es jedoch längst, das Europäische Steuerrecht als Teildisziplin des Steuerrechts anzuerkennen²⁶. In diesem weit verstandenen Sinne lässt sich zum Gebiet des Europäischen Steuerrechts jenes europäische Recht rechnen, das „Steuern zum Gegenstand hat, mit Steuern in Zusammenhang steht und sich auf die nationalen Steuerrechtsordnungen auswirkt“²⁷. 16

Es ist – nicht zuletzt im Hinblick auf die **Auslegung** von Normen und die **Behandlung von Normenkollisionen** – zu beachten, dass es sich bei den meisten Rechtsnormen, die zum Internationalen oder Europäischen Steuerrecht gehören, nicht um originär internationales oder europäisches Recht handelt. „International“ oder „europäisch“ sind allenfalls die der Besteuerung zugrundeliegenden Sachverhalte. Im Übrigen muss der Rechtsanwender eine Norm nach den allgemeinen Regeln der juristischen Dogmatik in die aus dem nationalen Recht bekannte **Normenpyramide** einordnen und aus der Einordnung entsprechende Schlüsse für den Geltungsrang der Norm ziehen. Jeder Staat wendet bei der Besteuerung stets nur sein eigenes Recht an²⁸: Eine 17

22 Vgl nunmehr aber die Werke von *Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, sowie *Birk* [Hrsg.], *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts und für den englischsprachigen Raum Williams, EC Tax Law*.

23 So etwa noch die Empfehlung des Art. 293 2. Spiegelstrich EG a. F. zur Beseitigung der Doppelbesteuerung (jetzt im AEUV nicht mehr enthalten) sowie die zollrechtlichen Vorschriften der Art. 28, 30 und 31 AEUV zur Schaffung einer Zollunion.

24 Beispielsweise die Mutter/Tochter-Richtlinie oder die Fusionsrichtlinie; dazu unten Rn 958 ff.

25 Dazu ausführlich unten Rn 898 ff; einfürend bereits *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, Rn 215 ff.

26 In der Praxis wird dem in den internationalen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Anwaltskanzleien schon seit einigen Jahren durch die Bildung eigener Expertengruppen zum „EU Steuerrecht“ Rechnung getragen. Aber auch der ausschließlich im nationalen Steuerrecht tätige Berater kommt ohne profunde Kenntnisse des Europäischen Steuerrechts bei weitem nicht mehr aus.

27 So treffend *Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, § 1 Rn 1.

28 Anders als das Internationale Privatrecht ist das Internationale Steuerrecht kein Kollisionsrecht, dh es wird nicht erst das anzuwendende Sachrecht bestimmt, sondern jeder Staat wendet sein Internationales Steuerrecht an, wie er aufgrund seiner Hoheitsgewalt auch anderes öffentliches Recht anwenden würde. Zur Frage des Verhältnisses zwischen IPR und Internationalem Steuerrecht vgl. *Haase*, *Pfadabhängigkeit im Internationalen Steuerrecht – sind Kollisionsnormen (noch) eine Alternative?* Ein Gedankenspiel; *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 2015, S. 146 – 156.

Norm wie § 34c EStG etwa hat den Rang eines einfachen Bundesgesetzes, während DBA als völkerrechtliche Verträge erst über ein Zustimmungs- und Transformationsgesetz gemäß Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG im innerstaatlichen Recht gelten. DBA haben daher auch nur den Rang des Transformationsgesetzes, wenngleich sie als *leges speciales* dem einfachen Bundesrecht vorgehen²⁹. Richtlinien der EU (Art. 288 Abs. 3 AEUV) schließlich bedürfen ebenfalls der Umsetzung in innerstaatliches Recht, während zB Verordnungen (Art. 288 Abs. 2 AEUV) verbindlich und unmittelbar in den Mitgliedsstaaten gelten³⁰. Ein Gleiches gilt für die Grundfreiheiten des AEU-Vertrags.

3. Strukturprinzipien im Internationalen Steuerrecht

- 18 Die Normen des Internationalen Steuerrechts lassen sich häufig auf bestimmte Muster und Strukturen zurückführen. Diese sollten schon deshalb sicher beherrscht werden, weil sie bei der Auslegung der Normen herangezogen werden können. Zudem können so auch unbekannte Sachverhalte einer zumindest vertretbaren Lösung zugeführt werden. Wenn der Einzelgewerbetreibende A mit Wohnsitz und Aufenthalt in der Schweiz der natürlichen Person B mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in den Niederlanden einen Gebrauchtwagen verkauft und aus dem Verkauf einen Gewinn erzielt, stellt sich die Frage, ob Deutschland diesen Sachverhalt besteuern darf. Die Frage ist zu verneinen, weil kein Anknüpfungspunkt **zum inländischen Hoheitsgebiet** besteht. Aus dem Völkerrecht ist bekannt, dass ein Staat seine Hoheitsgewalt immer nur auf seinem Hoheitsgebiet ausüben kann³¹. Für das Internationale Steuerrecht hat das zur Folge, dass ein bestimmter Sachverhalt nur dann der Besteuerung unterworfen werden darf, wenn eine **hinreichend enge Verbindung zum Hoheitsgebiet des besteuernenden Staates** besteht (sog. **genuine link**)³².
- 19 Da dieser Grundsatz nach Art. 25 Satz 2 GG³³ zu den sog. **allgemeinen Regeln des Völkerrechts** gehört, ist er vorrangig vor dem einfachen Bundesrecht zu beachten. Wie die hinreichend enge Verbindung im Einzelnen ausgestaltet sein muss, lässt das Völkerrecht offen. Es besteht daher ein Ermessensspielraum der Staaten. Das Bundesverfassungsgericht formuliert diesbezüglich für das nationale deutsche Recht: „Der rechtlichen Möglichkeit, Ausländer zu Abgaben heranzuziehen, sind durch das Erfordernis der Anknüpfung etwa an die Staatsangehörigkeit, Niederlassung, Wohnsitz oder Aufenthalt im Inland, die Verwirklichung eines Abgabentatbestandes im Inland oder die Herbeiführung eines abgabenrechtlich erheblichen Erfolges im Inland deutliche Grenzen gesetzt.“ Erforderlich ist aber lediglich, so das Bundesverfassungsgericht weiter, ein „Mindestmaß“ an „Sachnähe“³⁴.
- 20 Die Steuerrechte nahezu aller Staaten haben in Beachtung dieser völkerrechtlichen Vorgaben **Anknüpfungspunkte für die Besteuerung** festgelegt und daraus verschie-

29 Dazu ausführlich unten Rn 620 ff.

30 Auf dem Gebiet des Steuerrechts ist von Verordnungen noch kein Gebrauch gemacht worden. Vgl aber die Verordnung (EWG) Nr 2913/92 des Rates vom 12.10.1992, ABl. EG Nr L 302/1, die für die Europäischen Gemeinschaften den Gemeinsamen Zollkodex festlegt.

31 Sog. Territorialitätsprinzip; dazu *Verdross/Simma*, Universelles Völkerrecht, § 1183; ebenfalls dazu bereits *Schweitzer*, Staatsrecht III (Staatsrecht/Völkerrecht/Europarecht), Rn 574 ff.

32 Nachweise bei *Mössner*, in: *ders.* ua [Hrsg.], Steuerrecht international tätiger Unternehmen, B 2 ff.

33 Dazu bereits *Schweitzer*, Staatsrecht III (Staatsrecht/Völkerrecht/Europarecht), Rn 40 f.

34 Vgl zu beidem das BVerfG-Urteil vom 22.3.1983, Az.: 2 BvR 275/78, BVerfGE 63, 343 ff im Gliederungspunkt B II 4 b der Entscheidungsgründe.