



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die negative Integration einzelstaatlicher
Steuerrechtsordnungen:
Die Europäische Union und die Vereinigten Staaten im
Vergleich“**

Dissertation vorgelegt von Steffen Hörner

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer
Zweitgutachter: Prof. Dr. Bernd Grzeszick

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse
der Dissertation von Steffen C. Hörner

Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen

Die Europäische Union und die Vereinigten Staaten im Vergleich

1. Vorüberlegung

Sowohl im Vertrag über die Europäische Gemeinschaft als auch in der amerikanischen Bundesverfassung ist die Gesetzgebungskompetenz aufgeteilt zwischen einer übergeordneten Ebene und der Ebene der Mitglieds- oder Einzelstaaten (beide im Folgenden jeweils „**Einzelstaaten**“), wobei letztere jeweils (auch) für die Erhebung direkter Steuern zuständig sind.

Wer als Steuerpflichtiger zwar in einem Einzelstaat ansässig, jedoch in einem oder mehreren anderen tätig ist, begegnet deshalb zwei Phänomenen: Vielfach existieren Sonderregeln für nicht ansässige Steuerpflichtige, die diese gegenüber ansässigen Steuerpflichtigen benachteiligen. Außerdem trifft ein grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger auf unterschiedliche Steuersysteme und erfährt oft schon deshalb Nachteile im Vergleich mit Steuerpflichtigen, die nicht grenzüberschreitend tätig sind. Hält man dennoch am Ziel eines einheitlichen Binnenmarktes fest, der über die Grenzen der Einzelstaaten hinausreicht, wird es notwendig, die unterschiedlichen Steuersysteme der verschiedenen Einzelstaaten rechtlich so zu integrieren, dass grenzüberschreitende und rein innerstaatliche Tätigkeiten steuerlich identische Folgen zeitigen.

Dabei lassen sich die positive und negative Integration unterscheiden. Im Rahmen der positiven Integration gibt die jeweils übergeordnete Ebene einheitliche Rechtsvorschriften vor und versucht auf diese Weise, einen einheitlichen Binnenmarkt zu verwirklichen. Für die im Rahmen dieser Arbeit untersuchte negative Integration ist es dagegen charakteristisch, dass das für mehrere Staaten geltende, übergeordnete Primär- und/oder Verfassungsrecht Binnenmarktnormen enthält, die allgemeine Vorgaben darüber machen, welche Regelungen auf der untergeordneten Ebene zulässig sind. Die Einhaltung der Binnenmarktnormen wird von den Gerichten kontrolliert, wobei diese gegebenenfalls einzelstaatliches Recht verwerfen.

2. Der Mechanismus der negativen Integration

Die Binnenmarktnormen sind in ihrem Kern Gleichheitssätze, die einer spezifischen Benachteiligungstendenz gegenüber grenzüberschreitend Tätigen entgegenwirken sollen. Während im politischen Prozess üblicherweise davon ausgegangen werden kann, dass die demokratische Beteiligung aller Rechtsunterworfenen zu angemessenen Regelungen führt, liegt es bei grenzüberschreitend Tätigen anders. Wenn sich Nichtansässige im Inland engagieren, sind sie einer Jurisdiktion unterworfen, an deren demokratischem Prozess sie nicht beteiligt sind. Engagieren sich im Inland ansässige Steuerpflichtige im Ausland, stehen ihre Interessen denen einer Mehrheit gegenüber, die rein innerstaatlich tätig ist.

Die Binnenmarktnormen zielen auf diesen inhärenten Defekt föderaler Systeme, indem sie das (steuer-)rechtliche Schicksal grenzüberschreitend Tätiger dergestalt mit dem Schicksal rein innerstaatlich Tätiger verknüpfen, dass sie die Gleichbehandlung anordnen. Dies hat zur Folge, dass die Einzelstaaten bei jeder Regelung den grenzüberschreitenden Fall mitdenken müssen und nur Regelungen verwenden können, die für beide Fälle (gleich) geeignet sind. Aus dem beschriebenen Verständnis der Binnenmarktnormen als Gleichheitssätze folgt jedoch zugleich, dass der Versuch abzulehnen wäre, durch eine Überkompensation der Nachteile für grenzüberschreitend Tätige, die Einzelstaaten gleichsam zu positiver Integration zu zwingen.¹

Eine Prognose darüber, wie die negativ integrierten Steuerrechtsordnungen der Mitglied- oder Einzelstaaten am Ende im Detail aussehen werden, wird nur schwer möglich sein. Die negative Integration dürfte nicht auf eine inhaltlich bestimmte oder vorhersehbare *finalité* hinauslaufen. Beeinflussbar sind lediglich die Binnenmarktnormen als solche. Sie bilden den Rahmen der negativen Integration. Die Entscheidung darüber, welche Benachteiligungen sie verhindern sollen, ist eine politische Grundsatzentscheidung.

3. Die Möglichkeiten und Grenzen der negativen Integration

Die negative Integration stößt an Grenzen. Diese können entweder hingenommen oder im Wege der positiven Integration überwunden werden. Die Entscheidung darüber ist erneut

¹ Seiler, in Festschrift Isensee, 2007, S. 875 ff. (S. 882 f. und S. 886 ff.), führt zur Hebelfunktion des Marktkonzeptes und der „extensiv-funktionellen“ Interpretation der Binnenmarktnormen durch den Europäischen Gerichtshof in Ermangelung positiver Integration aus, dass es besser sei, auf das „nicht vorgesehene Harmonisierungsinstrument eines europäischen Wettbewerbs der Steuersysteme“ zu verzichten.

keine rechtliche, sondern eine politische. Die wichtigsten Grenzen der negativen Integration, die in dieser Untersuchung identifiziert werden konnten, lassen sich wie folgt skizzieren:

a) Vergleichbarkeit und Vergleichsobjekt

Aus ihrem Charakter als Gleichheitssätze folgt, dass die Binnenmarktnormen in der Regel nur dort ihre Wirkung entfalten können, wo zwei Steuerpflichtige vergleichbare Sachverhalte verwirklichen. Daraus, dass ein einheitlicher Binnenmarkt innerhalb eines föderalen Systems geschaffen werden soll, folgt weiterhin denotwendig, dass der grenzüberschreitende und der rein innerstaatliche Vorgang im Ausgangspunkt als vergleichbar anerkannt werden müssen. Die objektive Vergleichbarkeit kann also nur gemeinschaftlich geprägt verstanden werden. Die Tatsache, dass im föderalen System die Besteuerungshoheit bei den Einzelstaaten liegt, führt jedoch dazu, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige mit den Techniken des internationalen Steuerrechts graduell unterschiedlich behandelt werden müssen, um im Ergebnis beide steuerlich in gleicher Weise zu belasten.

Eine Grenze der negativen Integration dürfte allerdings dort erreicht sein, wo zwei unterschiedliche, grenzüberschreitende Vorgänge verglichen werden; Gegenstand des Vergleichs sollte stets der rein innerstaatliche, nicht der andere grenzüberschreitende Vorgang sein

b) Freiheitsrechtliche Elemente

Auch wenn es sich bei den Binnenmarktnormen im Kern um Gleichheitssätze handelt, stellt sich die Frage, ob sie auch freiheitsrechtliche Elemente enthalten. So liegen Nachteile, die Steuerpflichtige nur deshalb erfahren, weil sie in mehreren Staaten eines föderalen Systems gleichzeitig mehrere vergleichbare und gleichheitskonforme Vorschriften parallel beachten müssen, jenseits der Grenze der Gleichheitsdogmatik. Konkret betrifft dies etwa grenzüberschreitend Tätige, die die Rechnungslegungsvorschriften mehrerer Einzelstaaten zu befolgen haben. Soll den betroffenen Steuerpflichtigen in dieser Situation dennoch geholfen werden, erscheint ein freiheitsrechtliches Verständnis der Binnenmarktnormen unumgänglich. Dabei überzeugen weder die europäische noch die amerikanische Lösung völlig. Beide lassen in bestimmten Situationen Marktverzerrungen zurück. Diese erscheinen jedoch als zwingende Folge der Entscheidung für ein föderales System. Insoweit wird hier eine Grenze des Mechanismus der negativen Integration erreicht.

Freiheitsrechtliche Elemente spielen darüber hinaus bei Territorialitäts- und/oder Nexusfragen eine Rolle. Dabei geht es um, die Frage, wie weit die Besteuerungsbefugnis eines Ein-

zelstaates überhaupt reicht; Besteuerungsbefugnisse werden also nicht relativ, sondern absolut zugeteilt. Diese Frage ist Benachteiligungsfällen logisch vorgelagert und bislang im europäischen Rechtsraum in Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof wohl vor allem deshalb nicht aufgetreten, weil hier ein Netz von Doppelbesteuerungsabkommen die (absolute) Zuteilung von Besteuerungszuständigkeiten überwiegend befriedigend regeln dürfte. Wo dies misslingt oder ein solches Netz – wie in den Vereinigten Staaten – nicht existiert, wird die Frage relevant, wie sich die Binnenmarktnormen im pathologischen Fall verhalten.

c) Kohärente und konsistente Steuern

Problematisch sind zuletzt Fälle, in denen sich eine Benachteiligung grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger erst durch das Zusammenwirken unterschiedlicher Regelungen zweier oder mehrerer Einzelstaaten ergibt. In diesen Zusammenhang haben sich die Begriffe der kohärenten und konsistenten Regelungen entwickelt.

Der Begriff der Kohärenz wurde beschrieben als einer „*der schillerndsten Begriffe, den das europäische Steuerrecht bislang hervorgebracht hat*“.² Der Europäische Gerichtshof hat ihn in den Entscheidungen der Rechtssachen *Bachmann*³ und *Kommission/Belgien*⁴ entwickelt. In beiden Entscheidungen ging es um die nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften. So hat der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache *Bachmann* eine Regelung Belgiens zugelassen, die nur Altersvorsorgebeiträge zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zuließ, die an belgische Versorgungsträger geleistet wurden. Dabei forderte er einen engen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einer steuerlichen Vergünstigung für eine Person innerhalb der Sphäre desselben Trägers von Steuerhoheit und einer steuerlichen Belastung zu deren Ausgleich für dieselbe Person innerhalb eines einzigen Besteuerungsvorgangs.⁵

Nicht weniger schillernd ist für den US-amerikanischen Rechtskreis der Begriff der *internal consistency*. Dabei handelt es sich um die Überlegung des Supreme Court, dass eine einzelstaatliche Steuer dann nicht die Binnenmarktnormen verletzt, wenn ein grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger in einer gedachten Situation, in der alle Einzelstaaten die gleiche Regelung anwenden, nicht gegenüber einem rein innerstaatlich tätigen Steuerpflichtigen

² *Thömmes*, in Gedächtnisschrift für Knobbe-Kneuk, 1997, S. 795 ff. (S. 826).

³ EuGH vom 28.01.1992, C-204/90 – *Bachmann*, Slg. 1992, I-249.

⁴ EuGH vom 28.01.1992, C-300/90 – *Kommission/Belgien*, Slg. 1992, I-314.

⁵ So auch: EuGH vom 13.11.2001, C-209/01 – *Schilling*, Slg. 2003, I-13389, Randnr. 41 m.w.N. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 967, spricht von einer „strengen Wechselbeziehung im Sinne einer spezifischen Konditionalität zwischen konkreten Steuer- vor- und nachteilen.“

benachteiligt würde. Das erste Urteil, in dem der Supreme Court diesen Begriff gebrauchte, war der Fall *Container Corporation of America v. Franchise Tax Board*.⁶ Der Supreme Court verlangte dort, dass die Einzelstaaten das Gesamteinkommen eines Steuerpflichtigen nach einer gerechten Formel untereinander aufteilten, wenn sie den im jeweiligen Einzelstaat steuerpflichtigen Gewinnanteil ermitteln. Dies sei immer dann der Fall, wenn die verwendete Aufteilungsformel so beschaffen ist, dass nicht mehr als 100 Prozent des Gesamteinkommens eines Steuerpflichtigen besteuert wird, wenn alle Einzelstaaten dieselbe Formel verwenden würden. Die Formel müsse also in sich stimmig sein, *internally consistent*.⁷

Der Unterschied zwischen *Kohärenz* und *internal consistency* dürfte zunächst ein Unterschied der Perspektive sein. Während der sich auf den *internal consistency*-Gedanken berufende Einzelstaat eine Situation vor Augen hat, in der alle anderen Staaten seinem Vorbild folgen, blickt ein Einzelstaat, der sich auf den *Kohärenz*-Gedanken beruft, gerade auf Unterschiede zwischen den verschiedenen Steuersystemen und versteht eine abweichende Behandlung grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger als Reaktion auf diese Unterschiede. Im Rahmen der *internal consistency*-Prüfung wird damit eine hypothetische Situation der rechtlichen Prüfung anhand der Binnenmarktnormen unterzogen, während sich der *Kohärenz*-Gedanke auf konkrete Unterschiede bezieht.

Der *internal consistency*-Gedanke des US Supreme Court könnte für den europäischen Rechtskreis fruchtbar gemacht werden. Er spielt vor allem dort seine Stärke aus, wo zwei Staaten ihre (unterschiedlichen) Regelungen jeweils gleichheitskonform anwenden und nur durch das kumulative Zusammenwirken beider Regelungen eine Benachteiligung entsteht. In diesen Fällen ist keinem von beiden Staaten diese Benachteiligung alleine kausal zuzurechnen. Es kann deshalb weder von dem einen noch dem anderen erwartet werden, dass er die eigene Regelung zugunsten des benachteiligten Steuerpflichtigen zurück nimmt. Der Mechanismus der negativen Integration gelangt in diesen Fällen grundsätzlich an eine Grenze seiner Möglichkeiten.

Problematisch bleibt jedoch, dass im Rahmen der *internal consistency*-Prüfung eine nur hypothetische Situation der rechtlichen Prüfung anhand der Binnenmarktnormen unterzogen wird. Dieses Problem tritt vor allem dann zu Tage, wenn es um Regelungen geht, die bei

⁶ Supreme Court, *Container Corporation of America v. Franchise Tax Board*, 463 U.S. 159 (1983).

⁷ Supreme Court, a.a.O., S. 169: „The first and again obvious component of fairness in an apportionment formula is what might be called internal consistency (Hervorhebung durch den Verfasser) – that is, the formula must be such that, if applied by every jurisdiction, it would result in no more than all of the unitary business’ income being taxed.“

einheitlicher Anwendung zwar nicht zu einer Benachteiligungen grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger führen würden, von denen es aber – im Sinne einer Evidenzkontrolle – unwahrscheinlich wäre, dass sie tatsächlich von hinreichend vielen anderen Einzelstaaten übernommen würden, was zum Beispiel daran liegen könnte, dass die fragliche Regelung bei einheitlicher Anwendung einseitig einen oder einige wenige Einzelstaaten bevorzugen würde. Solche Regelungen sollten daher – gleichsam im Wege der Rückausnahme – die *internal consistency*-Prüfung nicht bestehen.

Frankfurt am Main, im Juli 2013