

Transnationales Steuerrecht

EKKEHART REIMER

Transnationales Steuerrecht ist der Inbegriff der steuerrechtlichen Regelungen, die transversal, d.h. auf der Horizontalen zwischen verschiedenen, einander aber prinzipiell gleichgeordneten Rechtsordnungen verschoben oder vervielfältigt werden. Das transnationale Steuerrecht ist deshalb ein Teilgebiet des klassischen Internationalen Steuerrechts. Es teilt dessen Eigenarten (unten A.) und steht damit insbesondere – wie das Internationale Steuerrecht insgesamt – unter dem Einfluss Internationaler Organisationen und des von ihnen gesetzten Sekundärrechts. Das differenzierende Attribut „transnational“ verengt die Perspektive auf den horizontalen Einfluss, dem das innerstaatliche Steuerrecht von Seiten anderer nationaler Steuerrechtsordnungen ausgesetzt ist. Damit sind gleichermaßen Fragen der Rechtsetzungsebene (unten B.) und der Anwendung des geltenden Rechts angesprochen (unten C.). Die nachfolgende Analyse konzentriert sich auf das Recht der direkten Steuern, hier v.a. auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer.

A. Internationales Steuerrecht. Eine Standortbestimmung

I. Begriff

„Internationales Steuerrecht“ ist die überkommene Sammelbezeichnung für alle Rechtsregeln, die die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte betreffen. Diese Definition weist zwei praktische Charakteristika auf: Erstens ist sie nicht rechtsquellen-, sondern gegenstandsbezogen;¹ sie umfasst damit gleichermaßen die Doppelbesteuerungsabkommen

¹ Wie hier *H. Dorn*, Internationales Finanzrecht und internationale Doppelbesteuerung, DJZ Bd. XXIX (1924), 682; *ders.*, Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung, VJSchrStuFR Bd. 1 (1927), S. 189 (195); *G. Lippert*, Handbuch des Internationalen Finanzrechts, 2. Aufl. 1928, S. 1; *A. Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 1936, S. 52 ff.; *J. M. Mössner*, Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der neueren Literatur, ZÖR 25 (1974), 255; *H. Liedtke*, Gibt es ein Internationa-

und das innerstaatliche Außensteuerrecht (dazu näher unten A.III.). Zweitens umfasst sie nicht nur das Metarecht (das Rechtsanwendungsrecht), sondern auch das spezifisch grenzüberschreitende Fälle betreffende Sachrecht.² Diese Begriffsbildung erscheint mir nützlich, weil sie den Blick offen hält

- für das Ineinandergreifen von Völkerrecht und innerstaatlichem Recht und für Effekte wechselseitiger Substitution,
- innerhalb beider Systeme: für die vielfältigen Regelungstechniken, denen die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte folgt.

les Steuerrecht?, DB 1977, 1208 m.w.N.; *E. Höhn*, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: ders. (Hrsg.), *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2. Aufl. 1993, S. 47; *M. Lehner*, Wurzeln des Internationalen Steuerrechts im biblischen und im talmudischen Recht, in: FS K. Vogel, 2000, S. 1149; *K. Vogel*, in: Vogel/Lehner (o. Fußn. 1), Einl. Rdnr. 6; ferner *O. Bühler*, „Steuerrecht, internationales“, in: K. Strupp/H.-J. Schlochauer (Hrsg.), *Wörterbuch des Völkerrechts*, Bd. 3, 2. Aufl. 1962, S. 378 f., der die gegenstandsbezogene Belegung des von ihm verwendeten Ausdrucks „internationales Steuerrecht im weiteren Sinn“ mit dem entsprechenden Sprachgebrauch beim „Internationalen Privatrecht“ begründet. - Eine rechtsquellenbezogene Bestimmung des Begriffs „Internationales Steuerrecht“ vertritt dagegen *H. Debatin*, in: Debatin/Wassermeyer, *Doppelbesteuerung, Systematik I* [heute nicht mehr Teil der Loseblattsammlung], Rdnr. 2, der hierunter nur Völkerrecht oder supranationales Recht versteht. Ebenso für das Internationale Verwaltungsrecht zuletzt v.a. *E. Schmidt-Aßmann*, Die Herausforderung der Verwaltungsrechtswissenschaft durch die Internationalisierung der Verwaltungsbeziehungen, in: *Der Staat* Bd. 45, 2006, S. 315 ff. (336); und *ders.*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, Band 1, 2006, § 5 Rdnr. 48.

² Dies gegen *E. Isay*, *Internationales Finanzrecht*, 1934, S. 3 ff., der das Internationale Finanzrecht unter Hinweis auf eine Wortschöpfung *E. Zitelmanns*, *Niemeyers Zeitschrift* Bd. 27, S. 176 (193 ff.) mit dem „Zwischenfinanzrecht“ gleichsetzt. Ebenso für das Internationale Verwaltungsrecht *K. Neumeyer*, *Internationales Verwaltungsrecht*, Band 4, 1936, S. 20 und passim, und die auf ihn zurückgehende Begriffsverwendung seither; vgl. dazu etwa *C. Tietje*, *Internationalisiertes Verwaltungshandeln* (2001), S. 97 m.w.N. in Fn. 355; *S. Michaels*, *Anerkennungspflichten im Wirtschaftsverwaltungsrecht der Europäischen Gemeinschaften und der Bundesrepublik Deutschland* (2004), 5. Dass es im geltenden deutschen Internationalen Steuerrecht spezifische Regeln gibt, die nicht Rechtsanwendungsrecht, sondern Sachrecht sind, belegen exemplarisch die länderspezifischen Pauschbeträge für den Verpflegungsmehraufwand (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 4 EStG) oder der Mindeststeuersatz für bestimmte beschränkt Steuerpflichtige (§ 50 Abs. 3 Satz 2 EStG), jedenfalls soweit er wirtschaftliche Konsequenzen hat, die über die Versagung des Grundfreibetrags hinausgehen. Einen Grenzfall bilden dagegen die Einschränkungen des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs für beschränkt Steuerpflichtige (§ 50 Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 EStG) und diverse weitere Regelungen, die sich – bei entsprechend feiner gedanklicher Auflösung – durchaus als Anordnungen einer partiellen Nichtgeltung des regulären Sachrechts, mithin als Rechtsanwendungsrecht verstehen lassen.

II. Aufgaben und Teleologie des Internationalen Steuerrechts

Soweit das Internationale Steuerrecht das Staat-Bürger-Verhältnis prägt, dient es traditionell zwei Zwecken, die sich allerdings beliebig fein auffächern lassen:

- Erstens der Vermeidung der Doppelbesteuerung ein und desselben Wirtschaftsvorgangs durch zwei Staaten, mithin der Wahrung einer (zumindest formalen) Neutralität zwischen der Belastung rein innerstaatlicher Sachverhalte und der Gesamtbelastung grenzüberschreitender Sachverhalte,
- zweitens der Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung oder einer als illegitim angesehenen Minderbesteuerung in grenzüberschreitenden Fällen, die dem grenzüberschreitenden Wirtschaften eine ungerechtfertigte Attraktivität gegenüber dem rein innerstaatlichen Wirtschaften geben.³

Beide Zwecke zielen auf die Herstellung einer Belastungsgerechtigkeit im Subordinationsverhältnis ab, betreffen also eine Sonderform der *iustitia distributiva*. Sie können aber regelmäßig nur erreicht werden, wenn mindestens einer der beteiligten Staaten ganz oder teilweise auf die Belastung verzichtet, die er nach seinem innerstaatlichen Recht für rein innerstaatliche Sachverhalte beansprucht.

Dadurch gewinnt das Internationale Steuerrecht Einfluss auch auf die zwischenstaatliche Allokation der Steuerquellen und des Steueraufkommens. In dieser horizontalen Dimension zielt es auf die Herstellung von *iustitia commutativa* ab. Das Internationale Steuerrecht ist mithin durch den spezifischen Konnex von Bürgerbelastung und Staatsfinanzierung geprägt, der daraus folgt, dass jeder Staat nur dasjenige Steueraufkommen erhält, das sich aus der Anwendung seines eigenen Rechts ergibt, und dass – anders als im Bundesstaat – grundsätzlich kein zwischenstaatlicher Finanzausgleich stattfindet.⁴

Daneben finden sich im Internationalen Steuerrecht – v.a. neuerdings und in hohem Maße inspiriert durch das Gemeinschaftsrecht – Zwecksetzungen, die über das Ziel der Vermeidung der Doppel(nicht)besteuerung hinausgehen und die spezifischen Nachteile der Grenzüberschreitung, v.a. die Zeiteffekte, zu beseitigen suchen (Wegzugsbesteuerung, Begrenzungen der Verlustverrechnung etc.).

³ Zu diesem – oft unterschätzten – Zweck s. die Beiträge bei M. Lang (Hrsg.), *Avoidance of Double Non-Taxation*, 2003.

⁴ Dazu näher A. VII.

III. Rechtsquellen und Inhalte im Überblick

Das Internationale Steuerrecht i.w.S. (*droit fiscal international*⁵) ist zunächst von dem klassischen Rechtsquellendualismus aus Gesetz und Vertrag geprägt, der das Recht der internationalen Verwaltungsbeziehungen gebietsübergreifend charakterisiert:⁶

- Das Außensteuerrecht besteht aus rein innerstaatlichen, ganz überwiegend bundesgesetzlichen Regelungen der Sachverhalte mit Auslandsberührung.
- Das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (auch: Internationales Steuerrecht i.e.S.,⁷ *droit international fiscal*⁸) leistet die völkervertragliche Koordination und bietet Schnittstellen für die innerstaatlichen Steuerrechtsordnungen an.

Daneben spielt das Gemeinschaftsrecht eine erhebliche Rolle. Die indirekten (d.h. ökonomisch vom Steuerpflichtigen auf einen Dritten abwälzbaren) Steuern sind in hohem Maße vergemeinschaftet. Historische und dogmatische Leitfunktion kommt dabei dem Zollrecht zu; der EG-Zollkodex⁹ wird als Prototyp der Kodifikation eines Europäischen Allgemeinen Verwaltungsrechts begriffen. Von höchster fiskalischer und damit praktischer Bedeutung ist die Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts (Mehrwertsteuerrechts) durch eine Reihe von EWG- bzw. EG-Richtlinien. Demgegenüber sind die direkten (regelmäßig nicht abwälzbaren) Steuern materiell nur partiell harmonisiert¹⁰. Sie unterliegen aber im Hinblick auf

⁵ Zur hier und im folgenden verwendeten Terminologie vgl. statt aller *O. Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1964, S. 1 und 23 ff.; *M. Chretien*, *A la recherche du droit international fiscal commun* 1955; *J. H. Rothstein*, Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der französischen Rechtswissenschaft und Praxis, 1965, a.a.O.

⁶ Statt aller *E. Schmidt-Aßmann*, Die Herausforderung der Verwaltungswissenschaft durch die Internationalisierung der Verwaltungsbeziehungen, in: Der Staat Bd. 45, 2006, S. 315 ff.; *ders.*, Verfassungsprinzipien für den Europäischen Verwaltungsverbund, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band 1, 2006, § 5 Rdnr. 44.

⁷ *O. Bühler*, „Steuerrecht, internationales“, in: K. Strupp/H.-J. Schlochauer (Hrsg.), Wörterbuch des Völkerrechts, Bd. 3, 2. Aufl. 1962, S. 377 f.

⁸ Italienische Parallele („*diritto internazionale tributario*“) bei *M. Udina*, *Il Diritto Internazionale Tributario*, 1949, S. 16 f.

⁹ VO (EWG) Nr. 1697/79 des Rates vom 24.7.1979, betreffend die Nacherhebung von noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet, ABl. EG 1979 Nr. L 197/1 v. 3.8.1979.

¹⁰ Zu nennen sind aus dem Bereich des materiellen Rechts v.a. Richtlinien zur Besteuerung miteinander verbundener Kapitalgesellschaften (Mutter-Tochter-Richtlinie: RL des Rates v. 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesell-

grenzüberschreitende Sachverhalte einer starken negativen Integration, die von der umfangreichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten ausgeht¹¹. Dadurch hat der Anpassungsdruck auf die mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen innerhalb der EG erheblich zugenommen. Er schlägt sich in einer Tendenz zur Konvergenz der Rechtsinstitute und partiell auch in einem *race to the bottom* im Hinblick auf das Steuerniveau nieder. Die Harmonisierung des Verfahrensrechts beschränkt sich auf Richtlinien zum grenzüberschreitenden Informationsaustausch¹² und zur grenzüberschreitenden Beitreibungshilfe.¹³

Sonstiges Völkerrecht ist in beschränktem Umfang für die Besteuerung relevant. Einzelne Diskriminierungsverbote und Meistbegünstigungsgebote des Welthandelsrechts oder bilateraler wirtschaftsvölkerrechtlicher Verträge beanspruchen auch für das Steuerrecht Geltung. Erwähnenswert sind daneben der Einfluss, den Regelungen aus dem Bereich des Völkerstrafrechts und der sog. *good governance*-Regelwerke auf das Steuerrecht haben,¹⁴ und einige wenige weitere völkerrechtliche Verträge, auf die noch zurückzukommen ist.¹⁵

schaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl. EWG L 225 v. 02.08.1990, S. 6; zuletzt umfassend geändert durch RL 2993/123/EG v. 22.12.2003, ABl. EG L 7 v. 13.01.2004, S. 41; steuerliche Fusionsrichtlinie: RL des Rates v. 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (90/434/EWG), ABl. EWG L 225 v. 20.08.1990, S. 1, zuletzt geändert durch RL 2005/19/EG des Rates v. 17.02.2005, ABl. EG L 58 v. 04.03.2005, S. 19; Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren bei verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten: RL 2003/49/EG des Rates v. 03.06.2003, ABl. EG L/157 v. 26.06.2003, S. 49 ff.), daneben die Richtlinie über die Besteuerung privater Sparzinsen (Zinsrichtlinie: Richtlinie 2003/48/EG v. 03.06.2003, ABl. EG Nr. L 157/38.).

¹¹ Hierzu maßgeblich *A. Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002.

¹² RL 77/799/EWG des Rates v. 19.12.1977 über die Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABl. EWG L 336/15, in Deutschland umgesetzt durch das Gesetz zur Durchführung der EG-Richtlinie über gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten und indirekten Steuern (EG-Amtshilfegesetz) v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436, zuletzt geändert durch EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz v. 2.12.2004, BGBl. I 2004, 3112.

¹³ RL 76/308/EWG v. 15.03.1976, zuletzt geändert durch RL 2001/44/EG, ABl. EG L 175, 17, in Deutschland umgesetzt durch EG-Beitreibungsgesetz v. 10.08.1979, BGBl. I 1979, 2150, zuletzt geändert durch StÄndG 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794. Zu dieser RL *J. Mueller*, IWB 1999/12 (= IWB 1999, S. 563 f.); und *M. Engelschalk*, in: Vogel/ Lehner, (o. Fn. 1), Art. 27 Rdnr. 5 ff.

¹⁴ Dazu exemplarisch unten A. V. 2.

¹⁵ Siehe die Nachweise in Fn. 30.

Wichtigstes Ordnungsmerkmal für die klassischen Rechtsquellen (Steuergesetze, DBA) ist die Steuerart: Innerstaatlich kommt den Einzelsteuergesetzen (und hier v.a. EStG, KStG und UStG) und den hierzu ergangenen Rechtsverordnungen (v.a. EStDV, KStDV, UStDV) eine herausgehobene und für die Herausbildung einer Dogmatik führende Funktion zu. Die materiellrechtlichen Regelungen der DBA beschränken sich grundsätzlich auf das Recht der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; ihnen gilt daher im Folgenden auch das Hauptaugenmerk.

Seit Erlass der von Enno Becker 1918/19 entworfenen Reichsabgabenordnung ist das innerstaatliche Steuerrecht daneben von Abstraktions- und Bündelungstendenzen geprägt. Heute existieren neben mehreren allgemeinen Steuergesetzen (AO, FVG, BewG) eine Reihe von Querschnittsgesetzen für bestimmte Lebenssachverhalte, die gerade für das Internationale Steuerrecht besonders bedeutsam sind (AStG, InvStG, UmwStG). Alle diese Gesetze betreffen mehrere oder sogar alle Einzelsteuerarten. Entsprechendes gilt für einzelne, v.a. verfahrensbezogene Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen.

IV. Akteure

1. Rechtsetzung

Entsprechend dem Rechtsquellendualismus sind die für die Rechtsetzung formal wichtigsten Akteure: Für die Steuergesetze die nationalen Parlamente, für die Doppelbesteuerungsabkommen das Bundesministerium der Finanzen.

Eine stärker der Staatswirklichkeit verpflichtete Analyse muss beide Aussagen indes erheblich modifizieren (nachfolgend a), b)). Sie muss zudem die Bedeutung der nationalen Finanzverwaltungen einbeziehen, denen völkervertraglich eine über die bloß nachvollziehende (erkennende) Rechtsanwendung hinausgehende Stellung eingeräumt ist (unten 2.).

a) Entparlamentarisierung der Steuergesetzgebung

Die Mitglieder des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages sind zu einer inhaltlichen Durchdringung des deutschen Internationalen Steuerrechts nicht mehr in der Lage. Erst recht gilt dies für die Formulierung oder auch nur Beurteilung von Reformvorschlägen. Hier wie dort ist das Parlament nahezu vollständig von außerparlamentarischer Beratung abhängig.

Sie ist zunächst von staatsinternen Beratern zu leisten. Zu ihnen gehören die Referenten in den Steuerabteilungen des BMF und den Finanzministerien einiger weniger großer Länder (Baden-Württemberg, Bayern, Nordrhein-Westfalen, in einzelnen Teilgebieten auch Hessen und Rheinland-Pfalz). Erheblicher Einfluss kommt daneben staatsexternen Experten, na-

mentlich Vertretern von Wirtschafts- und Berufsverbänden zu. Unter den Verbänden nehmen der BDI und die Finanzdienstleistungsbranche (v.a. die Initiative Finanzplatz Deutschland, IFD) traditionell eine herausgehobene Stellung ein; teilweise sind Mitarbeiter von Verbänden temporär als Referenten im BMF eingesetzt worden.¹⁶ Weniger einflussreich sind dagegen die Vertreter des Mittelstands, der Gewerkschaften und der steuerberatenden Berufe.

b) Entstaatlichung des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen

Weniger dramatische, aber ebenfalls bemerkenswerte Verschiebungen lassen sich im Völkervertragsrecht beobachten.

c) OECD

Eine Führungsrolle kommt dabei der OECD¹⁷ und innerhalb der OECD dem Steuerausschuss (CFA - Committee of Fiscal Affairs) und dem Center for Tax Policy and Administration (CTPA) zu. Wichtigstes Produkt der steuerlichen Tätigkeit der OECD sind die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: Seit 1963 orientieren sich nahezu alle rund 2.600 bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen weltweit am OECD-Musterabkommen (OECD-MA¹⁸). Dieses Musterabkommen bildet zwar seinem rechtlichen Anspruch nach nicht mehr als eine Blaupause für die konkreten Steuerverträge der OECD-Mitgliedstaaten (auch mit Drittstaaten). Wegen des legislativ-technischen Erfordernisses bestmöglicher Passgenauigkeit aller Doppelbesteuerungsabkommen, entfaltet das OECD-MA faktisch aber auch außerhalb der OECD eine Vorbildfunktion.

Dem OECD-MA hat die OECD einen amtlichen Kommentar zur Seite gestellt, dessen Formulierungen von Beratergruppen (Technical Advisory Groups, TAGs) unter maßgeblichem Einfluss hauptamtlicher Bediensteter der OECD entworfen und vom CFA unter Beteiligung der ihm angehörenden Vertreter der Mitgliedstaaten verabschiedet werden. Der OECD-

¹⁶ Instruktiv die Antwort der Bundesregierung v. 4.12.2006 (BT-Drs. 16/3727) auf die Kleine Anfrage (BT-Drs. 16/3431) einzelner Abgeordneter und der Fraktion von Bündnis90/Die Grünen „Mitarbeit von Beschäftigten von Verbänden und Wirtschaftsunternehmen in Bundesministerien und in nachgeordneten Bundesbehörden“.

¹⁷ Die OECD selber beansprucht heute eine „lead role in setting the rules of the game for international taxation“ (Generalsekretär *Angel Gurría*, in: OECD, Tax in a Borderless World: The Role of OECD, 2006, Internet: <http://www.oecd.org/dataoecd/2/55/36665412.pdf> (21.1.2007)). Zur Bedeutung der OECD *M. Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?, ÖStZ 2006, 203 ff.

¹⁸ Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, laufend aktualisiert (Loseblattform), zuletzt am 15.7.2005.

Kommentar hat normkonkretisierende, partiell aber auch normergänzende Funktion und ist für die Anwendung der DBA von großem Gewicht.

Das zentrale Anliegen der Arbeiten der OECD liegt traditionell in der technischen Passgenauigkeit; jedenfalls in der Außenwahrnehmung erscheinen fiskalische Fragen (Justierung der zwischenstaatlichen Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Abkommensnormen) als untergeordnet. Das ist auf die materielle Reziprozität der Verteilungsnormen der DBA¹⁹ bei vergleichsweise symmetrischen Außenhandelsbilanzen der OECD-Mitgliedstaaten zurückzuführen.

d) Vereinte Nationen

Gerade in diesem Punkt unterscheiden sich die Beziehungen der OECD-Mitgliedstaaten untereinander von den Beziehungen zwischen OECD-Staaten einerseits und den Entwicklungs- bzw. Schwellenländern andererseits. Je unausgeglichener die Geld-, Waren- und Dienstleistungsströme zwischen entwickelten Ländern und Entwicklungsländern sind, desto härter wird in den DBA-Verhandlungen um die grundlegende Verteilungsentcheidung gerungen. Hier haben sich die Vereinten Nationen einer Stärkung der Entwicklungs- und Schwellenländer verschrieben. Zu diesem Zweck haben sie 1980 ein eigenes Musterabkommen (das UN-MA) und ein Handbuch für das Aushandeln von Doppelbesteuerungsabkommen vorgelegt. Beide Texte zielen speziell auf die Nord-Süd-Beziehungen ab. Das UN-MA folgt in Struktur und Regelungstechnik allerdings vollständig dem OECD-MA – einerseits, weil im Jahr 1980 keine grundlegende Neuausrichtung mehr möglich war; andererseits, weil der Verwaltung der Vereinten Nationen der Sachverstand fehlt, der bei den Bediensteten der OECD vorhanden ist. Daher hat das UN-MA lediglich bestimmte quantitative Stellenschrauben anders justiert; seine qualitative Prägekraft ist gering.

¹⁹ Einleitung zum OECD-MA, Ziff. 31 („principle of reciprocity“); *H. Bühring*, Grundsätze der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1954, 482 (483). Das Prinzip der Gegenseitigkeit wird hier als materielles Prinzip verstanden, das ausdrückt, dass die DBA überwiegend abstrakt formuliert sind, indem sie von „der eine Vertragsstaat“ bzw. „der andere Vertragsstaat“ sprechen, statt für jeden Vertragsstaat separate Regelungen vorzusehen. Damit übernehmen beide Vertragsstaaten exakt symmetrische Pflichten. Vgl. zu diesem Verständnis von Reziprozität z.B. *J. G. Herndon*, Relief from International Income Taxation. The Development of International Reciprocity for the Prevention of Double Income Taxation, 1932; ferner *M. Hill*, The Economic and Financial Organization of the League of Nations, 1946, S. 35. Dieser Begriff materieller Gegenseitigkeit unterscheidet sich vom Begriff des eher formell (wie in § 779 Abs. 1 BGB: „gegenseitiges Nachgeben“) verstandenen Prinzips der Gegenseitigkeit im allgemeinen Völkervertragsrecht. Zu diesem allgemeinen Prinzip: *B. Simma*, Das Reziprozitätselement im Zustandekommen völkerrechtlicher Verträge, 1972; *ders.*, Art. „Reciprocity“, in: EPIL Bd. 4, 2000, S. 29 ff.; *A. Verdross/B. Simma*, Universelles Völkerrecht, 3. Aufl. 1984, S. 48 ff.; jeweils m.w.N.

2. Rechtsanwendung

Blendet man den Umstand aus, dass das deutsche Steuerrecht – ebenso wie alle anderen wichtigen Steuerrechtsordnungen – Verwaltungslasten in erheblichem Umfang auf die Teilnehmer des Wirtschaftsverkehrs (die Steuerpflichtigen²⁰ und ihre Vertragspartner²¹) abwälzt,²² sind als Akteure der Rechtsanwendung in erster Linie die mitgliedstaatlichen Finanzbehörden zu nennen. In Deutschland sind dies das Bundeszentralamt für Steuern²³ und die Finanzbehörden der Länder.

Internationale Steuerbehörden gibt es nicht. Insbesondere sind weder OECD noch UN mit Einzelfällen befasst. Unbedeutende Ausnahmen ergeben sich aus der Kompetenz Internationaler Organisationen zur Besteuerung ihrer eigenen Bediensteten. Die Bedienstetenbesteuerung hat aber keine Ausstrahlungswirkung auf die externen Steuerrechtsordnungen.

V. Funktionskreise des Internationalen Steuerrechts

Wendet man das von Schmidt-Aßmann entwickelte Raster mit der Unterscheidung dreier Funktionskreise des Internationalen Verwaltungsrechts (das Aktionsrecht internationaler Verwaltungsinstanzen, das Determinationsrecht für die nationalen Verwaltungsrechtsordnungen und das Kooperationsrecht spezifischer Verbundprobleme²⁴) auf das Internationale Steuerrecht an, so ergibt sich ein uneinheitlicher Befund.

1. Aktionsrecht internationaler Verwaltungsinstanzen

Internationale Steuerverwaltung i.S.e. Handelns internationaler Bürokratien mit Außenwirkung gegenüber dem Bürger findet praktisch nicht statt.²⁵

²⁰ Dies v.a. in den Steuerarten, in denen sog. Steueranmeldungen vorzunehmen sind. Eine Steueranmeldung hat VA-ersetzende Funktion (§§ 167, 168 i.V.m. 164 AO).

²¹ Arbeitgeber (für den Einbehalt von Lohnsteuer nach §§ 38 ff. EStG, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, ferner für die Auszahlung des Kindergeldes), Banken (für den Einbehalt von Kapitalertragsteuer nach §§ 43 ff. EStG, 7 InvStG), Bauherren (für den Einbehalt der Bauabzugsteuer nach §§ 48 ff. EStG) und inländische Vertragspartner von beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a EStG).

²² Instruktiv hierzu *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005.

²³ Bis 31.12.2005 „Bundesamt für Finanzen“. Zum BZSt s. auch unten A. VI. 1.

²⁴ *E. Schmidt-Aßmann*, Die Herausforderung der Verwaltungsrechtswissenschaft durch die Internationalisierung der Verwaltungsbeziehungen, in: *Der Staat* Bd. 45, 2006, S. 315 ff.(336 f.); *ders.*, Verfassungsprinzipien für den Europäischen Verwaltungsverbund, in: *Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle*, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band 1, 2006, § 5 Rdnr. 48.

²⁵ S. oben A. IV. 2.

2. *Determinationsrecht für die nationalen Steuerrechtsordnungen*

Von einem materiellen, d.h. auf die Ausgestaltung materieller Belastungsentscheidungen in den nationalen Steuerrechtsordnungen abzielenden Determinationsrecht lassen sich nur Spurenelementen nachweisen. Wichtigstes Beispiel sind völkervertragliche Verpflichtungen, Bestechungsgelder beim Zahlenden (Bestechenden) nicht - oder nicht länger - als einkommensmindernde Aufwendungen steuerwirksam werden zu lassen (dazu näher B. I.).

Im Kern besteht das materielle Steuervölkerrecht mit den Verteilungsnormen der Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 6-23 OECD-MA), den auf die Verteilungsnormen bezogenen Hilfsnormen (v.a. Definitionen und Auslegungsregeln: Art. 1-5 OECD-MA) und Diskriminierungsverboten (Art. 24 OECD-MA) aus *self-executing treaties*. Sie brauchen gerade deshalb, weil sie selbstständig – meist als *leges speciales* – neben das innerstaatliche Recht treten, keine Rechtsetzungsbefehle zu enthalten.

Auch im Hinblick auf das Verfahrensrecht ergibt sich kein wesentlich anderes Bild. Auch insoweit enthalten die DBA (v.a. die Art. 25 ff. OECD-MA) keine Anordnungen zur Normgebung, sondern Regeln, die *self-executing* sind und daher nur den Gesetzes- und Abkommensvollzug determinieren, nicht aber die innerstaatlichen Rechtsetzungsorgane.

Damit unterscheidet sich das Internationale Steuerrecht erheblich vom Europäischen Steuerrecht, das im Sekundärrecht²⁶ fast durchgehend Determinationsrecht bereitstellt.

3. *Kooperationsrecht*

Von eminenter Bedeutung ist dagegen das Kooperationsrecht. Dies gilt vor allem auf der Horizontalen: Die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten umfassende, allerdings wenig detailreiche formelle und materielle Regelungen für einen Großteil der Sachverhalte mit Auslandsberührung. Detailreicher als die Doppelbesteuerungsabkommen ist der amtliche Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen, der seiner Herkunft nach als vertikales Kooperationsrecht zu bezeichnen ist, seinem Gegenstand nach aber ebenfalls die Horizontale (die zwischenstaatliche Besteuerung) betrifft.

VI. *Informationsrecht*

Während das materielle Steuerrecht weithin klassischen Mustern folgt und damit nur in begrenztem Umfang Impulse für die Fortentwicklung des Verwaltungsrechts geben kann, kommt dem steuerlichen Informations-

²⁶ Oben Fn. 10, 12 und 13.

recht²⁷ eine Leitbildfunktion für andere Teile des Internationalen Verwaltungsrechts zu.²⁸ Wichtigste Rechtsquellen sind neben den Vorschriften der §§ 88 ff. AO

- die Amtshilfeklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Art. 26 OECD-MA),
- das von der OECD erarbeitete Modell eines Memorandum of Understanding zum automatisierten Informationsaustausch in Steuersachen,²⁹
- das gemeinsam von OECD und Europarat aufgelegte (von Deutschland aber bislang nicht unterzeichnete) Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen,³⁰
- die im EG-Amtshilfegesetz umgesetzte EG-Amtshilferichtlinie³¹ sowie
- eine Reihe weiterer gemeinschaftsrechtlicher Normen und innereuropäischer Abkommen. Von großer praktischer Bedeutung ist ein zusammenfassendes Merkblatt des BMF, das den Charakter einer Verwaltungsanweisung hat.³²

²⁷ Überblicksdarstellungen: *T. Menck*, Erscheinungsformen, Stand und Entwicklung des Auskunftsverkehrs mit dem Ausland, in: ders./Wolfgang Ritter (Hrsg.), Internationale Steuerauskunft und Deutsches Verfassungsrecht, 1987, S. 1 ff.; *V. Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, Kap. X Rdnr. 1 ff.; *P. Bilsdorfer/R. Weyand*, Die Informationsquellen und -wege der Finanzverwaltung, 7. Aufl. 2005, S. 140 ff. *M. Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004; Speziell zu informationsrechtlichen Regelungen in DBA die Kommentierungen zu Art. 26 OECD-MA von *M. Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (o. Fußn. 1), Art. 26 Rdnr. 1 ff.; und *F. Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung (Loseblattsammlung), Art. 26 OECD-MA Rdnr. 1 ff.; jeweils m.w.N.

²⁸ *E. Schmidt-Aßmann*, Die Herausforderung der Verwaltungsrechtswissenschaft durch die Internationalisierung der Verwaltungsbeziehungen, in: Der Staat Bd. 45, 2006, S. 315 ff.(333).

²⁹ OECD, Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes v. 21.10.2002, C(2001)28/Final.

³⁰ Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters v. 25.1.1988, in Kraft getreten am 1.4.1995. Das Übereinkommen gilt für Steuern aller Art und enthält Regelungen über den Informationsaustausch, simultane Betriebsprüfungen und die steuerliche Beitreibungshilfe. Die Teilnahme von Beamten eines Staates an Betriebsprüfungen in einem anderen Staat wird von dem Regelungsbe- reich des Übereinkommens ebenso umfasst wie die Amtshilfe durch Zustellung von Dokumenten und Schriftstücken. Zur Kritik an dem Übereinkommen (einseitige Ausrichtung an den Bedürfnissen der Finanzverwaltung, Ausblendung der Interessen des Steuerpflichtigen) s. die Nachweise bei *M. Engelschalk*, in: Vogel/ Lehner, (o. Fn. 1), Art. 26 Rdnr. 72 a.E.

³¹ Oben Fn. 12.

³² BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe in Steuersachen v. 3.2.1999, IV B 4-S 1320-3/99, BStBl. I 1999, 228 ff.

1. Verwaltungsorganisation: Konzentration von Informationskompetenzen beim Bund

Soweit der Vollzug des Steuerrechts eines grenzüberschreitenden Informationsaustauschs bedarf, ist dieser Informationsaustausch im Wesentlichen Sache des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt).³³ Darin liegt eine Inversion der für rein innerstaatliche Sachverhalte geltenden Zuständigkeitsordnung, die eine primäre Zuständigkeit der Landesfinanzbehörden für den Vollzug der Steuergesetze vorsieht.

Innerhalb des BZSt ist eine Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA) eingerichtet worden. Sie sammelt einerseits abstrakt-generelle Informationen über ausländische Steuerrechtsordnungen und deren Vollzug, andererseits konkret-individuelle Daten über natürliche und juristische Personen, die (auch oder sogar ausschließlich) in Deutschland steuerpflichtig sind.

Für grenzüberschreitende Sachverhalte innerhalb der EG hat der Bund im Einvernehmen mit den betroffenen Ländern allerdings einen Teil seiner Kompetenzen zum Vollzug des EG-Amtshilfegesetzes³⁴ wiederum auf diese Länder delegiert;³⁵ Rechtsgrundlage hierfür sind Art. 9 Abs. 2 i.V.m. Art. 1 Abs. 5 der Amtshilferichtlinie und § 1 Abs. 4 des EG-Amtshilfegesetzes.³⁶ Damit erlangen Landesbehörden eine begrenzte Zuständigkeit zur Außenvertretung der Bundesrepublik Deutschland in Fragen der innergemeinschaftlichen Informationshilfe.

2. Informationsquellen und Verfahren

Der völkerrechtlich geprägte Informationsaustausch beruht auf einer Generalklausel in Art. 26 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA. Diese Klausel verpflichtet die Vertragsstaaten dazu, einander grundsätzlich – unter Wahrung der Belange rechtsstaatlichen Datenschutzes (Art. 26 Abs. 3 OECD-MA), aber unter Zurückdrängung des Bankgeheimnisses (Art. 26 Abs. 5 OECD-MA 2005) – alle Informationen zu übermitteln, die zur Durchführung des DBA oder des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, erforderlich sind. Die Generalklausel verpflichtet einen Vertragsstaat gleichermaßen zur spontanen Übermittlung von Auskünften und zur Auskunftserteilung auf Ersuchen des anderen Vertragsstaats.

Über mehr als 40 Jahre bezog sich diese Pflicht zur Erteilung von Ersuchensauskünften allerdings nur auf Informationen, die der ersuchten Be-

³³ § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG; für innergemeinschaftliche Sachverhalte ebenso § 1a Abs. 1 EG-AmtshilfeG (oben Fn. 12).

³⁴ Oben Fn. 12.

³⁵ Siehe z.B. BMF v. 7.12.2004, IV B 4 – S 1320 – 12/04, BStBl. I 2004, 1184 ff.

³⁶ Oben Fn. 12.

hörde bereits vorlagen; die DBA begründeten keine Ermittlungspflicht der ersuchten Behörde. Diese überkommene Zurückhaltung hat die OECD erst 2005 überwunden; eine Ergänzung von Art. 26 OECD-MA um einen neuen Abs. 4³⁷ sieht nun erstmals eine Informationsbeschaffungspflicht vor.

Treibende Kraft sind hier die Vereinigten Staaten von Amerika und das Vereinigte Königreich; die kontinentaleuropäischen Staaten (die nach wie vor die Mehrheit der OECD-Mitglieder bilden) gehören nicht zu den Protagonisten effektiven Informationsaustauschs. Das gilt namentlich für Deutschland. Die Zahl der Ersuchensauskünfte, die Deutschland erteilt oder die Deutschland erhält, beträgt nach inoffiziellen Zahlen derzeit nur rund 7.000 pro Richtung und Jahr.³⁸ Größer ist die Zahl der Spontanauskünfte; hier zeigt sich allerdings eine bemerkenswerte Asymmetrie: Die Zahl der von Deutschland erteilten Spontanauskünfte beträgt mit rund 125.000 pro Jahr nur rund ein Fünftel der Spontanauskünfte, die andere Staaten Deutschland erteilen (590.000 pro Jahr). Von den hereinkommenden Spontanauskünften nehmen die deutschen Finanzbehörden den ganz überwiegenden Teil allerdings von vornherein nicht zur Kenntnis; die Gründe hierfür sind rein faktischer Natur: Da es bislang kein bundeseinheitliches computergestütztes Steuerinformationssystem der Finanzbehörden gibt, tauschen Bund und Länder (aber auch die meisten Länder untereinander) Informationen nach wie vor nur schriftlich aus; dem BZSt fehlt es an Sachmitteln und qualifiziertem (auch sprachkundigem) Personal für die Verarbeitung der hereinkommenden ausländischen Spontanauskünfte.

Soweit Deutschland in der Rolle des ersuchten Staats ist, übermitteln die deutschen Finanzbehörden den ausländischen (i.d.R. Wohnsitz) Finanzbehörden in schriftlicher Form Daten, die im Rahmen der Steuerveranlagung, u.U. auch einer Betriebsprüfung bereits amtlich bekannt sind. Ermittlungspflichten nach dem Vorbild von Art. 26 Abs. 4 OECD-MA 2005 sind in der deutschen Abkommenspraxis bislang eine seltene Ausnahme. Wo sie bestehen, erfüllen die für die Auskunftserteilung zuständigen deutschen Finanzbehörden (i.d.R. primär das BZSt; § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG, sekundär die nach Landesrecht zuständigen Landesfinanzbehörden) ihre Ermittlungspflicht primär durch Auswertung allgemein zugänglicher Quellen, namentlich der Handelsregister, des Bundesanzeigers, der gesellschafts- und kapitalmarktrechtlichen Mitteilungen des Steuerpflichtigen.

³⁷ Er hat folgenden Wortlaut: „If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 [Datenschutz] but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.“

³⁸ Hierzu und zu den folgenden Angaben *M. Hendricks*, (o. Fn. 27), S. 411.

Denkbar sind nunmehr aber auch Außenprüfungen (§§ 193 ff. AO) mit dem Ziel der Beschaffung von Informationen, die der Steuerpflichtige nicht von sich aus bereitgestellt hat.

c) Regelungen für das Staat-Bürger-Verhältnis

Im Staat-Bürger-Verhältnis sieht § 90 Abs. 3 AO gesteigerte Dokumentations- und Mitwirkungspflichten des Bürgers als Ausgleich für Schwäche der Amtsermittlung über die Grenze vor. Vor allem die Dokumentationspflichten grenzüberschreitend tätiger Unternehmen sind in den letzten Jahren erheblich ausgeweitet und durch Einführung empfindlicher Sanktionen für den Fall unzureichender Dokumentationen verschärft worden.³⁹

7. Eigenarten des Internationalen Steuerrechts im Vergleich zu anderen Referenzgebieten

Das Steuerrecht ist Eingriffsrecht par excellence. Es weist aber gegenüber anderen Gebieten des Verwaltungsrechts wichtige Besonderheiten auf. Teilweise sind diese Besonderheiten in der vorstehenden Darstellung bereits angelegt; das Bild bedarf aber weiterer Vervollständigung:

- Das materielle Steuerrecht betrifft eine besonders hohe Zahl von Fällen. Gerade im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer ist die Steuerverwaltung eine Massenverwaltung. Rechtsanwender sind staatlicherseits überwiegend Nichtjuristen; das gilt auch für Sachverhalte mit Auslandsberührung. Darin liegt einer von mehreren Gründen für die Detailverliebtheit des Steuerrechts, die weit über das grundrechtlich gebotene Maß hinausgeht. Zudem erklärt dieser Umstand die hohe praktische Bedeutung abstrakt-generell formulierter Verwaltungsanweisungen.
- Der steuerliche Eingriff ist eindimensional. Schon begrifflich begründet er nur eine Geldzahlungspflicht. Geldzahlungspflichten sind stets kommensurabel, d.h. ohne Zwischenschritte und Ungewissheiten miteinander vergleichbar.
- Eingriff ist gegenleistungsfrei. Dem Sachrecht geht es (anders als dem Kollisionsrecht) in der Regel auch nicht um einen handhabbaren Sachzweck. Natürlich dient die Auferlegung von Steuern dem Fiskalzweck; dieser ist aber maßlos. Die rein fiskalisch begründeten Steuerbelastungseingriffe entziehen sich daher von vornherein jeder Abwägung, insbesondere der Verhältnismäßigkeitskontrolle.
- Das Internationale Steuerrecht (das v.a. Rechtsanwendungsrecht ist) dient dagegen zwei klar zu benennenden Sachzwecken, der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Vermeidung der Doppelnichtbesteue-

³⁹ Vgl. v.a. die Regelungen zur Dokumentation von Verrechnungspreisen (§§ 162 Abs. 3 und Abs. 4 AO sowie hierzu ergangene Verwaltungsanweisungen).

- ung. Diese Sachzwecke sind aber rein formaler Natur, ihre Erfüllung oder Verfehlung lässt sich leicht beurteilen. Aus allen vier bisher genannten Gründen findet derjenige, der die Strukturen des internationalen Verwaltungsrechts erforschen will, im Referenzgebiet Steuerrecht besonders viel (Rechtsprechungs-)Material und besonders günstige Laborbedingungen vor.
- Zudem hat jeder Staat hier ein überragendes finanzielles Eigeninteresse an der Anwendung des eigenen Rechts. Das liegt an der grundsätzlichen Verknüpfung der Frage nach dem anwendbaren Recht mit der Frage der Ertragskompetenz: Ein Staat erhält grundsätzlich nur von denjenigen Personen und aus denjenigen Sachverhalten Steuern, auf die er sein Recht anwenden kann und darf.⁴⁰ Darin liegt ein Grund für die besondere Beständigkeit, die der Grundsatz der Einseitigkeit des Internationalen Verwaltungsrecht gerade im Bereich des Steuerrechts aufweist.
 - Im Steuerkollisionsrecht überlagern sich zwei kategorienfremde Zwecksetzungen. Im Staat-Bürger-Verhältnis geht es um die Vermeidung von Doppelbesteuerung bzw. Doppelnichtbesteuerung (*iustitia distributiva*). Im zwischenstaatlichen Verhältnis geht es um die Ausweitung des räumlichen Anwendungsbereichs des Steuerrechts eines Staates zu Lasten des Steuerrechts des jeweils anderen Staates (*iustitia commutativa*).
 - Die Doppelbesteuerungsabkommen sind *self-executing treaties*. Die Verwaltung wendet unmittelbar den (nach Art. 59 Abs. 2 GG mit innerstaatlichem Anwendungsbefehl ausgestatteten bzw. in das innerstaatliche Recht transformierten) völkerrechtlichen Vertrag an; er bedarf keiner Umsetzungsgesetzgebung.

B. Transnationale Rechtsetzung: Faktischer und institutionalisierter Export von Rechtsfiguren

Was am Internationalen Steuerrecht ist nun transnational? Zunächst ist es die Genese von Normen und anderen Regeln. Die transnationale Rechtsetzung ist im gewaltenteilenden Rechtsstaat zwar zuvörderst Sache des parlamentarischen Gesetzgebers. Der Schwerpunkt der Rechtsetzung hat sich aber längst auf die Exekutive, genauer: auf die Gubernative (die Regierung) verschoben. Dies gilt nicht nur in einem faktischen Sinne. Vielmehr beruht die eminente Bedeutung der Exekutive für die Rechtsetzung ihrerseits auf Rechtsgründen (Gesetzesinitiativrecht der Bundesregierung aus

⁴⁰ Hierzu bereits oben A. II. Eine der seltenen Ausnahme findet sich in der grenzüberschreitenden Berücksichtigung des sog. *avoir fiscal*, die im DBA Frankreich vorgesehen war.

Art. 76 Abs. 1 Fall 1 GG⁴¹, Außenvertretungskompetenz der Exekutive aus Art. 59 i.V.m. Art. 58 GG).

1. Völkerrechtliche Rechtsetzungsgebote und -verbote

Wo Völkervertragsrecht die Besteuerung verbieten oder einschränken will, geschieht das zwar in der Regel – wie gesehen – nicht über den Umweg nationaler Gesetzgebung im materiellen Sinne, sondern unmittelbar durch den innerstaatlich für anwendbar erklärten, seinem Anspruch nach unmittelbar anwendbaren (self executing) völkerrechtlichen Vertrag. Insofern sind völkerrechtliche Rechtsetzungsgebote und -verbote die Ausnahme. Anzutreffend sind sie nur dort, wo das Völkerrecht nicht primär auf fiskalische Effekte oder die Vermeidung der Doppelbesteuerung ausgerichtet ist, sondern mit Hilfe des Steuerrechts externe Sachzwecke verfolgt.

Verschiedene internationale Organisationen haben Empfehlungen verabschiedet oder sogar völkervertragliche Verpflichtungen ihrer Mitgliedstaaten initiiert, wonach diese ihre innerstaatlichen Steuerrechtsordnungen so zu gestalten haben, dass Bestechungsgelder beim Zahlenden (Bestechenden) nicht – oder nicht länger – als einkommensmindernde Aufwendungen steuerwirksam werden zu lassen.⁴² Eine Leitfunktion kommt dabei dem am 21. November 1997 angenommenen Übereinkommen der OECD-Mitgliedstaaten über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr zu.⁴³ Parallel hat der Europarat in seine 20 Leitprinzipien zur Bekämpfung der Korruption eine steuerrechtliche Empfehlung aufgenommen.⁴⁴ Den sich aus diesen Texten ergebenden Vorgaben hat der Bundesgesetzgeber durch eine Verschärfung der Abzugsverbote in § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG entsprochen.

⁴¹ Das umso bedeutsamer ist, je spezialisierter die zu regelnde Sachmaterie ist; s. oben A. IV. 1. a).

⁴² Hierzu G. Dannecker/R. Leitner (Hrsg.), *Schmiergelder. Strafbarkeit und steuerliche Abzugsverbote in Österreich und Deutschland*, 2002; *M. Pieth*, *Steuerliche Behandlung von Schmiergeldern und Provisionen. 1. Teil: Internationale Vorgaben zur Strafbarkeit verbotener Zuwendungen und zum Ausschluss der steuerlichen Absetzbarkeit (OECD, EU, Europarat)*, in: *IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 1*, S. 1691 ff.

⁴³ OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions.

⁴⁴ Europarat, Resolution (97) 24 on the Twenty Guiding Principles for the Fight Against Corruption v. 6.11.1997, Internet: [http://www.coe.int/t/dgl1/greco/documents/-Resolution97\)4_EN.df](http://www.coe.int/t/dgl1/greco/documents/-Resolution97)4_EN.df), Nr. 8 “ensure that the fiscal legislation and the authorities in charge of implementing it contribute to combating corruption in an effective and coordinated manner, in particular by denying tax deductibility, under the law or in practice, for bribes or other expenses linked to corruption offences”).

II. Diplomatische und ministerielle Kooperation und Koordination

Speziell für das Steuerrecht bezieht die (Bundes-)Finanzverwaltung wichtige Impulse aus ausländischer Gesetzgebung. Die Anregungen zur Rezeption ausländischer Rechtsinstitute und Regelungstechniken geben teilweise die ausländischen Staaten von Rechts wegen oft selber: Viele Doppelbesteuerungsabkommen verpflichten die Vertragsstaaten dazu, einander – einzelfallunabhängig – wesentliche Änderungen ihres innerstaatlichen Steuerrechts mitzuteilen (sog. Große Auskunfts Klausel⁴⁵). Wichtiger als dieser rechtlich induzierte Austausch ist allerdings der transfer of ideas aus Anregungen, die Steuerpolitiker und Verwaltungsbeamte auf internationalen Sitzungen, bei Anhörungen und in Gesprächen aus Wissenschaft und Praxis empfangen. Dadurch kommt auch der Steuerrechtsvergleiche eine bedeutende, im Bereich der akademischen Steuerrechtswissenschaft oft unterschätzte Schlüsselrolle zu.

III. Aus supranationalem Recht entstehender Anpassungsdruck auf das innerstaatliche materielle Steuerrecht

Schließlich ist ein Phänomen zu nennen, das die staatliche Steuergesetzgebung seit jeher, verstärkt aber seit den 1970er Jahren auffällig geprägt und beeinflusst hat und auf einer faktischen Ebene als transnationaler Export von Rechtsinstituten anzusehen ist – der internationale Steuerwettbewerb, der auch ein Ideenwettbewerb ist. Zu seinen Entstehungsbedingungen gehören die (gelungene) Vermeidung der Doppelbesteuerung durch wirksame unilaterale Regelungen und das dichte Netz von DBA; er ist durch die Abschleifung anderer Hemmnisse für grenzüberschreitendes Wirtschaften im Binnenmarkt weiter begünstigt worden. Der Steuerwettbewerb hat zu einem hohen Maß an Konvergenz der einzelstaatlichen Steuerrechtsordnungen geführt: Rechtsinstitute, die ein Staat entwickelt hat, werden von anderen Staaten aufgegriffen, übernommen und fortentwickelt. Das gilt insbesondere für den Bereich der Missbrauchsbekämpfungsnormen. Sie werden nämlich nicht nur unmittelbar von ausländischen Gesetzgebern wahrgenommen, sondern zwingen diese auch mittelbar zum Handeln: Denn in fein ausdifferenzierte Rechtsordnungen (z.B. dem Steuerrecht der USA) lassen sich im Steuergesetz von heute die dort erdachten Gestaltungsmodelle von gestern ablesen; derartige Normen sind Ideengeber für die Steuerplanung in noch unterentwickelten ausländischen Rechtsordnungen. Auf diese Steuerplanungen muss der verspätete Staat reagieren. Insofern lässt sich sogar von einem doppelten Ideenwettbewerb sprechen.

⁴⁵ Hierzu *M. Engelschalk*, in: *Vogel/Lehner* (o. Fußn. 1), Art. 26 Rdnr. 4, 88 ff.

Teilweise ist der Ideentransfer unmittelbar horizontal verlaufen,⁴⁶ teilweise hat er aber auch den Umweg über die völkerrechtlichen Rechtsanwendungsregeln in den Doppelbesteuerungsabkommen genommen, ist mithin diagonal verlaufen und lässt sich als Hintereinanderschaltung von bottom-up und top-down approach begreifen.⁴⁷

Dieser Export von Rechtsinstituten ist unterschiedlich motiviert. Meist geht es den Staaten um eine Ausweitung ihrer Besteuerung bis an die Grenze des völkerrechtlich (durch DBA oder das Erfordernis eines genuine link) Zulässigen.⁴⁸ Mit der Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung⁴⁹ will der Gesetzgeber den Steuerinländern zudem den Anreiz zu einer künstlichen Verlagerung von Holding- oder Finanzierungsgesellschaften in Steueroasen nehmen; hier ist also der fiskalische Anpassungsdruck bestimmend geworden.

Umgekehrt berufen sich vielfach aber auch die Steuerpflichtigen und ihre Verbände auf Wettbewerbsnachteile, die sie erleiden, wenn ihnen der Gesetzgeber bestimmte Privilegien verweigert, die ausländischen Konkurrenten in deren Sitzstaaten gewährt werden.⁵⁰ Hier liegt – im Wesentlichen begrenzt auf die Besteuerung mobiler Faktoren – ein weiterer Grund für die Konvergenz der Rechtsordnungen.

⁴⁶ Ein Beispiel bildet die US-amerikanische CFC-Gesetzgebung (Subchapter F des Internal Revenue Code), die Deutschland (mit Einführung der sog. Hinzurechnungsbesteuerung, §§ 7-14 AStG) und viele andere Staaten übernommen haben.

⁴⁷ Beispielhaft hierfür ist das Betriebsstättenprinzip zu nennen. Es hat seine Herkunft im bundesstaatlichen Gewerbesteuerrecht im Deutschland des 19. Jahrhunderts und diente dort der interkommunalen und interlokalen Abgrenzung der Besteuerung. Später ist es von hier aus prägend für das Recht der frühen Doppelbesteuerungsabkommen geworden, hat sodann Eingang in das OECD-Musterabkommen gefunden und wird spätestens seit den 1960er Jahren von praktisch allen Staaten weltweit aufgegriffen. Siehe hierzu v.a. *A. A. Skaar*, Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle (1991).

⁴⁸ So in den Beispielen oben Fn. 46 und Fn. 47.

⁴⁹ Oben Fn. 46.

⁵⁰ Beispielhaft lassen sich hier die Einführung einer persönlichen Steuerbefreiung für die sog. REIT-AG (§§ 16 ff. des Gesetzes zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007, BGBl. I 2007, S. 914) und die gegenwärtige Diskussion um entsprechende Privilegierungen von Private-Equity-Gesellschaften (hierzu z.B. *H. M. Anzinger*, Braucht Private Equity Steuertransparenz?, *Börsenzeitung* v. 18.5.2007, S. 7) nennen: Weil andere Staaten bereits von einer Besteuerung derartiger Gesellschaften zu einer (ausschließlichen, aber entsprechend höheren) Besteuerung der Ausschüttungen auf der Ebene der Gesellschafter übergegangen waren, bemühten sich die Interessenvertreter der deutschen Finanzdienstleistungsunternehmen ebenfalls darum, dem Bundesgesetzgeber derartige Regelungen abzurufen; im Fall des REIT hat der Gesetzgeber diesem Wunsch inzwischen entsprochen.

C. Transnationale Rechtsanwendung: Maßgeblichkeit ausländischen für die Anwendung deutschen Steuerrechts

Lassen sich auch auf Rechtsanwendungsebene Muster transnationaler, d.h. auf der Horizontalen kopierter oder verschobener Entscheidungen identifizieren? Bei aller Zurückhaltung, mit der die Vertreter der Steuerrechtswissenschaft diese Frage in der Vergangenheit zu Recht behandelt haben:⁵¹ Heute muss man diese Frage auch für Deutschland bejahen.⁵² Deutsche Finanzbehörden stützen sich in mehrfacher Hinsicht auf ausländische Normen, Begriffsbildungen und Entscheidungen.

Eine Systematisierung dieser transnationalen Phänomene ist allerdings nicht unproblematisch. Möglicherweise kann sie einem dreigliedrigen Ordnungsmuster folgen: Auf einer ersten Stufe könnte die Anerkennung ausländischer Tatsachenfeststellungen stehen, wenn diese Tatsachenfeststellungen unkontrolliert der deutschen Besteuerung zugrunde gelegt werden, mithin eine eigenständige Sachverhaltsermittlung durch deutsche Behörden erübrigen (nachfolgend II.). Damit korrespondiert auf der zweiten Stufe, die die Ebene der Rechtsanwendung betrifft, eine unkontrollierte, d.h. unter Verzicht auf einen inhaltlichen Nachvollzug vorgenommene Übernahme ausländischer Subsumtionsergebnisse (unten III.). Drittens treten Fälle einer aktiven Anwendung ausländischen Rechts durch die deutsche Finanzverwaltung hinzu. Diese Fälle sind faktisch selten; rechtlich sind sie aber – bei Varianzen im Einzelnen – in zahlreichen Fällen vorgesehen und geboten (unten IV.).

I. Allgemeines

Allgemein lässt sich für alle drei Formen/Stufen transnationaler Verschiebungen sagen, dass ihnen ein partieller Verzicht Deutschlands auf (die Ausübung von) Hoheitsrechte(n) zugrunde liegt. Das gilt auch im Fall der bloßen Anerkennung ausländischer Rechts- oder Erkenntnisakte. Alle drei Arten transnationaler Verschiebungen bilden Ausnahmen von dem Grundsatz der Einseitigkeit des Internationalen Verwaltungsrechts⁵³.

Damit bedürfen sie alle auch einer gesetzlichen Grundlage. Aus verfassungsrechtlicher Sicht (grundrechtlicher Vorbehalt des Gesetzes, Art. 20

⁵¹ Vgl. etwa *K. Vogel*, in: *Vogel/Lehner* (o. Fußn. 1), Einl. Rdnr. 43; und den Text oben bei Fn. 40.

⁵² Vorüberlegungen: *E. Reimer*, Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht, FR 2007, 217 (220 ff.).

⁵³ D.h. dem Grundsatz, dass jeder Staat nur sein eigenes Recht anwendet. Dieser Grundsatz gilt aber seit jeher nicht kategorisch. Hierzu statt aller *Mann*, *RebelsZ* 21 (1956), S. 1 (3 f.); *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 1965, S. 194 ff.; m.w.N. auch *S. Michaelis* (o. Fn. 2), 41 ff. (v.a. S. 47).

Abs. 3 GG, rechtsstaatliches Wesentlichkeitsprinzip, Art. 59 Abs. 2 GG) muss die Anerkennung grundsätzlich – unmittelbar oder zumindest mittelbar – auf einem förmlichen Parlamentsgesetz beruhen. Etwas anderes kann allenfalls im Einflussbereich des Art. 23 GG gelten; denkbar sind also auch unmittelbar gemeinschaftsrechtlich begründete Anerkennungspflichten.

II. Anerkennung ausländischer Tatsachenfeststellungen

Tatsachenfeststellungen durch eine ausländische Behörde werden zwar gelegentlich zu Tatbestandsmerkmalen innerstaatlicher Einzelsteuergesetze gemacht (§ 1 Abs. 3 Satz 4 EStG). Ob und inwieweit sich daraus aber eine Bindungswirkung für den staatlichen Rechtsanwender in Deutschland ergibt, bedarf stets sorgfältiger Prüfung. Richtig ist, dass die Amtsermittlungspflicht der deutschen Behörden (§ 90 Abs. 2 AO) und Gerichte (§ 76 Abs. 1 Satz 4 FGO) hier zurückgenommen ist. Das deutsche Recht folgt dem Gedanken einer sachnahen Verteilung der Beweis- und Darlegungslasten. Zu diesen Kriterien zählen Einflussosphäre, Wissensosphäre, vorangegangenes Verhalten und allgemeine Rechtsgrundsätze (Treu und Glauben, Verwirkungs- und Missbrauchsgedanken).⁵⁴ Legt man diese Kriterien zugrunde, gewinnen Bescheinigungen ausländischer Behörden über Einkünfte oder Vermögen eines Steuerpflichtigen, die Bestätigung der Richtigkeit einer Buchführung oder anderer tatsächlicher Angaben des Steuerpflichtigen jedenfalls eine höhere Überzeugungskraft; ihnen kommt durchaus Indizwirkung zu.⁵⁵ Eine kategorische Rechtspflicht zur Anerkennung ausländischer Tatsachenfeststellungen besteht dagegen nicht. Vielmehr gilt auch für Sachverhalte mit Auslandsberührung der Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO), der nicht nur die rein innerstaatliche Lastenverteilung im Staat-Bürger-Verhältnis regelt, sondern der auch eine objektiv-rechtliche Komponente i.S.e. Amtsermittlungspflicht der deutschen Behörde enthält. Ob die Voraussetzungen für die Anwendung deutschen Eingriffsrechts vorliegen, darf die deutsche Behörde deshalb auch in Sachverhalten mit Auslandsberührung weiterhin eigenständig prüfen. Will sie dabei aber von Angaben abweichen, die eine ausländische Behörde bescheinigt hat, kommt es zwar nicht zu einer Beweislastumkehr⁵⁶ (für die im Geltungsbereich des Amtsermittlungsgrundsatzes kein Raum ist), die Behörde unterliegt allerdings einer erhöhten Darlegungslast.

⁵⁴ R. von Groll, in: Gräber, FGO, 6. Aufl. 2006, § 96 Rdnr. 9 m.w.N.

⁵⁵ Hierzu statt aller Lehner/Waldhoff, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rdnr. D 164 m.w.N.

⁵⁶ von Groll (o. Fußn. 54), § 96 Rdnr. 25 a.E.

III. Anerkennung ausländischer Rechtsfolgenaussprüche

Auf der zweiten Stufe steht die Anerkennung ausländischer Entscheidungen in Rechtsfragen. Dabei kann die deutsche Finanzbehörde zunächst an ausländische Einzelmaßnahmen gebunden sein, die nicht unmittelbar in der Auferlegung einer Zahlungsverpflichtung oder vergleichbarer Rechtsfolgen bestehen, sondern sich – v.a. bei der Anwendung bloßer Hilfsnormen – darin erschöpfen, dass bestimmte Eigenschaften oder Statusmerkmale des Steuerpflichtigen oder einer Sache anerkannt werden. Diese Subkategorie ist mehr als die bloße Anerkennung (Übernahme) tatsächlicher Feststellungen; sie transferiert vielmehr ein ausländisches Rechtserkenntnis- oder Rechtsanwendungsverfahren in das Inland. Dabei muss es sich nicht zwingend um einen konkreten, bereits vollzogenen Rechtsanwendungsakt handeln. Die Entscheidungen des BFH im Fall Stauffer⁵⁷ belegen, dass unter Umständen bereits die bloße Möglichkeit einer ausländischen Entscheidung oder eines geordneten ausländischen Verfahrens (hier: der Ausübung der Staatsaufsicht über eine Stiftung durch italienische Behörden) als funktionales Äquivalent zu deutschen Regelungen fungieren kann.⁵⁸ Ausreichend ist demnach bereits ein nur potentieller ausländischer Rechtsanwendungsakt.

Daneben sind aber auch Übernahmen konkreter (greifbarer, ausdrücklicher ausgesprochener) Rechtsfolgenaussprüche einer ausländischen Behörde durch deutsche Behörden denkbar⁵⁹. Als Anerkennung derartiger Rechtsfolgenaussprüche eines ausländischen Staats durch Deutschland wird im Folgenden die Kombination aus einem Verzicht Deutschlands auf eine Prüfung am Maßstab deutschen Rechts (auf einen eigenen Rechtsanwendungsvorgang im Hinblick auf die betroffene Detailfrage) und einer ungeprüften Übernahme der ausländischen Rechtsfolge als Einsatzgröße in den deutschen Rechtsanwendungsvorgang verstanden.

Dabei scheidet allerdings die Steuerzahlungspflicht als solche mit allen ihren Parametern (Steuergegenstand, Gewinnermittlungsregeln, Regeln über die Abziehbarkeit von Aufwendungen aus dem Bereich der persönlichen Lebensführung, Steuersatz) als Gegenstand einer Anerkennungs-

⁵⁷ BFH, Urt. v. 20.12.2006, I R 94/02, DStR 2007, 438 = DB 2007, 783. Dieser Entscheidung ging (insoweit aber unergiebig) das Urt. des EuGH v. 14.9.2006, Rs. C-386/04, Slg. 2006, I – 8203 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer gegen Finanzamt München für Körperschaften* voraus, dem das Vorabentscheidungsersuchen des BFH v. 14.7.2004, I R 94/02, BFHE 206, 350 = BStBl II 2005, 721 zugrunde lag. Vgl. zuvor FG München, Urt. v. 30.10.2002, 7 K 1384/00, EFG 2003, 481. Zum Ganzen *E. Reimer/M. Ribbrock*, IStR 2006, 675 (Entscheidungsanmerkung); und *E. Reimer* (o. Fußn. 52).

⁵⁸ BFH v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721 = FR 2004, 1231.

⁵⁹ Hierzu *H. Schwarz*, Die Anerkennung ausländischer Staatsakte (1935); *S. Michaels*, (o. Fn. 2), S. 52 ff.

pflicht i.e.S. aus. Weder das Außensteuerrecht noch die DBA noch das Europäische Gemeinschaftsrecht gebieten es einem Mitgliedstaat, Steuern zu erheben, die der Steuerpflichtige nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats schuldet und die dieser andere Mitgliedstaat festgesetzt hat.⁶⁰ Denkbar ist aber eine Anerkennung derjenigen Akte (Maßnahmen, Wertungen, Qualifikationen) des Herkunftsstaats, die nur verfahrensrechtliche Bedeutung haben und von den materiellen, d.h. das Steueraufkommen beeinflussenden Parametern weitgehend oder vollständig abgekoppelt sind. Beispielhaft lässt sich die Höhe der ausländischen Steuer im Rahmen der unilateralen Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG anführen.

- Die Steuerrechtswissenschaft hat bislang allerdings keine abstrakten Kriterien dafür formuliert, wann Setzungen eines ausländischen Souveräns in den inländischen Rechtsanwendungsvorgang inkorporiert werden können. In Anlehnung an außersteuerliche (teils völker-, teils gemeinschaftsrechtliche) Maßstäbe für die Annahme transnationaler Anerkennungspflichten⁶¹ lassen sich aber erste Konturen für steuerliche Anerkennungspflichten erkennen.
- Zunächst bedarf jede Pflicht deutscher Behörden zur unkontrollierten Übernahme ausländischer Rechtsfolgenaussprüche in den inländischen Rechtsanwendungsvorgang einer gesetzlichen Grundlage. Für den Bereich des Europäischen Steuerrechts kann diese Grundlage im Gemeinschaftsrecht liegen; besondere Bedeutung kommt den Grundfreiheiten zu.
- Der Herkunftsstaat muss einen tatbestandsmäßigen Hoheitsakt erlassen. Im Bereich des primären Gemeinschaftsrechts setzt das insbesondere voraus, dass sich der Hoheitsakt im Rahmen der Ausübung einer grundfreiheitlichen Gewährleistung hält.
- Der Zielstaat muss nach seinem innerstaatlichen Recht einen Zulassungsakt, zumindest aber die abstrakt-generelle Pflicht zur Erfüllung bestimmter Voraussetzungen für erforderlich halten.
- Zentrale Voraussetzung ist sodann die Gleichwertigkeit des ausländischen Hoheitsakts mit dem an sich erforderlichen inländischen. Diese Gleichwertigkeit bezieht sich v.a. auf die Tatbestandsvoraussetzungen des zu ersetzenden inländischen Hoheitsakts. Verlangt ist keine formale Gleichheit, im Anwendungsbereich des EG-Recht bedarf es nicht einmal einer Gleichheit des Schutzniveaus.⁶² Vielmehr bezeichnet „Gleichwertigkeit“ eine funktionale Äquivalenz. Das Schutzziel muss „etwa in

⁶⁰ Anders für die ehemalige UdSSR das Beispiel bei *Vogel*, (o. Fn. 1), Einl. Rn. 43.

⁶¹ Vgl. zum Folgenden *S. Michaelis*, (o. Fn. 2), S. 274 ff.

⁶² *S. Michaelis*, (o. Fn. 2), S.275.

der gleichen Weise erreicht werden“⁶³. Hier bestehen Abwägungsspielräume.⁶⁴ Denkbar und unschädlich sind insbesondere Unterschiede zwischen Herkunfts- und Zielstaat, die sich daraus ergeben, dass beide Staaten einen bestimmten sachlichen Belang auf quantitativ oder sogar qualitativ unterschiedlichen Wegen zu erreichen suchen. So kann das Anerkennungsprinzip einen Zielstaat, dessen Recht den inländischen Behörden für den reinen Inlandsfall an sich eine Inhaltskontrolle vorschreibt, dazu verpflichten, eine allein verfahrensrechtlich determinierte, d.h. auf dem Grundsatz der „Richtigkeit durch Verfahren“ beruhende Sachentscheidung des Herkunftsstaats anzuerkennen.

- Des Weiteren muss der Herkunftsstaat dafür Sorge tragen, dass der Erlass der gegenständlichen Entscheidung und die sie tragenden tatsächlichen Umstände hinreichend gut dokumentiert werden.
- Und schließlich hat der Zielstaat verfahrensrechtliche Vorkehrungen dafür zu treffen, dass er das Recht des Herkunftsstaats lückenlos und gleichmäßig anwenden kann⁶⁵.

Unter diesen sechs Voraussetzungen haben die ersten vier materiell-rechtlichen Charakter. Sie liefern inhaltliche Maßstäbe für die Frage, ob ein Staat zur Anerkennung ausländischer Entscheidungen (Rechtsfolgenausprüche) verpflichtet ist. Weitere Kriterien sind denkbar; so kann die Anerkennungsnorm (Meta-Norm) die Anerkennung ausländischer Entscheidungen z.B. unter einen Reziprozitätsvorbehalt stellen.

Die beiden letztgenannten Voraussetzungen unterfangen die genannten materiellen Maßstäbe durch verfahrensrechtliche Vorgaben, die teils den Herkunftsstaat (Dokumentierbarkeit), teils den Zielstaat (Rechtsschutz) betreffen. Diese verfahrensrechtlichen Vorgaben haben dienenden Charakter, zielen aber keineswegs nur auf die repressive Kontrolle des Verwaltungshandelns ab. Vielmehr ist eine geordnete Dokumentation der Entscheidung des Herkunftsstaats schon aus praktischen Gründen eine zwingende Voraussetzung für die transnationale Verbreitung dieser Entscheidung in andere Staaten (Zielstaaten) und auch die verfahrensrechtliche Absicherung im jeweiligen Zielstaat entfaltet insb. im Hinblick auf Rechtsschutzmöglichkeiten einen präventiv-sichernden, d.h. die Behörden des Zielstaats zu rechtmäßigem Handeln anhaltenden Effekt.

⁶³ S. Michaelis, (o. Fn. 2), S 275.

⁶⁴ Vgl. wiederum S. Michaelis, (o. Fn. 2), S 282.

⁶⁵ Dies betont v.a. EuGH, v. 7.5.1991, Rs. C – 340/89 – Vlassopoulou, Slg. 1991, I – 2357.

IV. Aktive Anwendung ausländischen Rechts

Schließlich gibt es Beispiele dafür, dass deutsche Finanzbehörden ausländisches Recht in der Weise anwenden, dass sie selber Träger des Rechtsanwendungsvorgangs werden. In diesen Fällen ist das ausländische Recht nicht mehr nur eine tatsachenähnliche Einsatzgröße; vielmehr versetzt die deutsche Behörde sich selber in die Lage der ausländischen Behörde und subsumiert einen Sachverhalt unter das ausländische Recht. Dabei sind unterschiedliche Ansatzpunkte, Formen und Intensitäten der Anwendung ausländischen Steuerrechts durch deutsche Behörden zu erkennen.⁶⁶

In vielen Fällen bezieht sich die Pflicht Deutschlands zur Übernahme von Setzungen des ausländischen Rechts nur auf ausländische Begriffsbildungen. Hierzu gehören v.a. die expliziten oder impliziten Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen über die punktuelle Maßgeblichkeit ausländischen Rechts für die Auslegung von Ausdrücken, die das Doppelbesteuerungsabkommen verwendet. Hier wird also ausländisches Recht nicht in einem umfassenden Sinne, d.h. unter Einschluss der sich aus ihm ergebenden Handlungsfolgen inkorporiert. Vielmehr beschränkt sich der Sinn der Verweisungsnormen in diesen Fällen auf eine optimale Feinabstimmung der beteiligten Rechtsordnungen aufeinander. In vielen Fällen lassen sich nur durch Definitionsverweisungen Fälle der Doppelbesteuerung und der Doppelnichtbesteuerung effektiv vermeiden. Hier hat also die Pflicht Deutschlands zur Anwendung ausländischen Rechts lediglich eine technisch-legistische Funktion; sie dient der Gewährleistung überschneidungsfreier und zugleich lückenloser Abgrenzung der jeweiligen räumlichen Anwendungsbereiche der nationalen Steuerrechtsnormen ineinander.

Es gibt aber gelegentlich auch Beispiele dafür, dass deutsche Behörden ausländisches Recht in einem etwas umfassenderen Sinne, d.h. insbesondere unter Einschluss ausländischer Handlungsgebote anwenden.⁶⁷

Quer zu dieser ersten Differenzierung liegt die Differenzierung danach, auf welcher Stufe des Steuertatbestands das ausländische Recht inkorporiert wird.

- Teilweise dient die Übernahme ausländischer Setzungen Zwecken der Subjektqualifikation. Darunter fällt z.B. die Frage, wer (welche Person, Personenmehrheit oder sonstige Einheit) überhaupt als Steuerpflichtiger i.S.d. Abkommensrechts anzusehen sein soll (Problematisch bei Personengesellschaften, aber auch bei Konzernen/groups/Organschaften und bei angelsächsischen Rechtsträgern wie trusts und estates).

⁶⁶ Vgl. im Einzelnen Reimer (o. Fußn. 52), S. 222 f.

⁶⁷ Beispiel: Das Merkmal „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend“ in § 34c Abs. 1 EStG.

- Zu nennen ist aber auch das Problem der örtlichen Zuordnung eines Subjekts zu einem Staat. So verpflichtet z.B. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA den jeweiligen Quellenstaat dazu, für die Frage der Abkommensberechtigung einer Person an das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht im anderen Staat anzuknüpfen und dazu auf dessen innerstaatliches Recht abzustellen. Der Quellenstaat ist dabei zu einer selbstständigen Prüfung der ausländischen Ansässigkeitsvoraussetzungen befugt⁶⁸; in der Praxis sehen die Finanzbehörden von einer derartigen Prüfung allerdings häufig ab und beschränken sich auf die Anerkennung des im konkreten Einzelfall ergangenen Rechtsfolgenausspruchs (über das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht) durch die betroffene ausländische Finanzbehörde.
- Eng damit verwandt ist die transnationale Ausdehnung von Subjekt-Objekt-Zuordnungen. Sie kann immer dann bedeutsam werden, wenn die beteiligten Staaten nach Maßgabe ihres jeweiligen innerstaatlichen Rechts keine einheitliche Antwort auf die Frage finden, welches Steuersubjekt einen bestimmten Tatbestand verwirklicht, wem also z.B. bestimmte Einkünfte im Rahmen eines Treuhandverhältnisses zuzuordnen sind. Denkbar ist auch in diesen Fällen eine Bindung eines Staats an das Recht des anderen Staats.
- Häufiger – und in der Anwendung auch besonders leicht zu handhaben – sind daneben ausländische Objektqualifikationen. Im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer betreffen sie v.a. die Frage, was für eine Einkunftsart i.S.d. Abkommensrechts vorliegt.

Teilweise unternimmt Deutschland, wenn es ausländisches Recht anwendet, eine bloße Richtigkeitskontrolle. Dies gilt etwa, wenn die inländische Finanzbehörde im Fall des § 34c Abs. 1 EStG nachprüft, ob die ausländische Steuer im Ausland keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt. Daneben sind aber auch Fälle denkbar, in denen eine inländische Behörde das ausländische „Sachrecht“ erstmalig und damit quasi stellvertretend für den ausländischen Staat anwendet.

In vollem Sinne kann aber von der Anwendung ausländischen Rechts niemals Rede sein: Denn nie wendet ein Staat einen vollständigen ausländischen Steuertatbestand an. Der ausländische Steuertatbestand wird insbesondere nicht zur Rechtsgrundlage (Eingriffsnorm) für einen inländischen Steuerbescheid. Anders als steuerliche Nebenpflichten (etwa Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten) bleibt es vielmehr dabei, dass die Steuerzahlungspflicht immer dem Recht des Staates unterliegt, an den die

⁶⁸ M. Lehner, in: Vogel/Lehner (o. Fußn. 1), Art. 4 Rdnr. 35; F. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung (Loseblattsammlung), Art. 4 OECD-MA Rdnr. 26.

Steuer zu entrichten ist. In diesem zentralen Punkt hat sich an der Einseitigkeit der steuerlichen Grenznormen nichts geändert; hier besteht der überrkommene Unterschied zum IPR fort.

D. Ausblick

In der deutschen Verfassungsdogmatik und ebenso bei der Herausbildung einer Dogmatik der Grundfreiheiten konnte das Steuerrecht überall dort die Stellung eines leitenden Referenzgebiets erringen, wo sich Rechtsfragen an die bloße Auferlegung (oder Verschärfung) eines Eingriffs knüpfen, wo also der Eingriff als solcher wahrgenommen und rein kausal (nicht final) begründet wird – also ohne Rücksicht auf etwaige Gegenleistungen (wie die Erteilung einer Genehmigung) oder auf das Erreichen eines polizeilichen Sachzwecks.

In diesem Sinne kam dem Steuerrecht historisch eine Leitfunktion bei der Herausbildung verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes (Rückwirkungsdogmatik), bei der Erweiterung von Freiheitsrechten zu Gleichheitssätzen und sodann bei der näheren Strukturierung von Gleichheitssätzen zu. Das gilt für den geschlossenen Verfassungsstaat, lässt sich aber auch für die Grundfreiheiten des EG-Vertrags und damit speziell für die Bedeutung von Gleichheitsgewährleistungen für Sachverhalte mit Auslandsberührung zeigen. Die Mechanismen der negativen Integration und die Angelpunkte, die der EuGH in den letzten zehn Jahren für seinen *judicial activism* genutzt hat, lassen sich auf diesem Referenzgebiet in besonderer Klarheit beobachten. Insofern haben Teile des Abgabenrechts möglicherweise eine Leitfunktion für die Herausbildung eines Europäischen Verwaltungsverfahrensrechts.⁶⁹

Für das Internationale Verwaltungsrecht ist die Eignung des Internationalen Steuerrechts als Referenzgebiet dagegen differenziert zu beurteilen: Im Hinblick auf das materielle Recht und die unmittelbar auf das materielle Recht bezogenen Grenznormen gilt das oben Gesagte m.E. uneingeschränkt. Dagegen tritt das Steuerrecht für eine Analyse der Internationalisierung des Verfahrens- und Organisationsrechts ins Glied der Referenzgebiete zurück; es fehlt an einer mit dem Steuervollzug betrauten internationalen Organisation.

Auch im Hinblick auf die Internationalisierung der Rechtsetzungsverfahren, namentlich die Herausbildung eines Sekundärrechts Internationaler

⁶⁹ Statt vieler *F. Fabian*, Erstattung, Erlass und Nacherhebung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben der Europäischen Gemeinschaft, 1994, S. 101; *N. Vaulont*, Vertrauensschutz bei Zollverfahren, in: Tagungsband der 9. Jahrestagung des EFA am 19. und 20. Juni 1997 in Nürnberg, 1998, S. 47.

Organisationen, ist das Steuerrecht ein Referenzgebiet unter anderen. Vertiefung verdient hier die Rolle der OECD. Die OECD ist Protagonistin, weil sie zwei Fähigkeiten miteinander verknüpft: Auf der Ebene politischer Interessen der Staaten (oder jedenfalls einer wichtigen Staatengruppe) ermöglicht sie den Mitgliedstaaten eine Kartellbildung, die dem globalisierungsbedingten Anpassungsdruck (race to the bottom) entgegen gesetzt wird. Auf der Normsetzungsebene besticht sie durch Expertenwissen, das weit über die personellen Ressourcen der meisten Mitgliedstaaten hinausgeht. Die Akzeptanz des OECD-Musterabkommens, aber ebenso auch des amtlichen Kommentars, steht und fällt mit der rechtstechnischen Qualität dieser Texte, d.h. ihrer Eignung zu passgenauer Abgrenzung einzelstaatlicher Besteuerungszuständigkeiten für Fälle grenzüberschreitenden Wirtschaftens.