

KÖRPERSCHAFTSTEUER INTERNATIONALES STEUERRECHT DOPPELBESTEUERUNG

FESTSCHRIFT FÜR
FRANZ WASSERMEYER
ZUM 65. GEBURTSTAG

HERAUSGEGEBEN
VON

RUDOLF GÖCKE
DIETMAR GÖSCH
MICHAEL LANG



VERLAG C. H. BECK MÜNCHEN 2005

Verlag C. H. Beck im Internet:
beck.de

ISBN 3 406 53082 6

© 2005 Verlag C. H. Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Druck: fgb · freiburger graphische betriebe
Bebelstraße 11, 79108 Freiburg

Satz: Druckerei C. H. Beck Nördlingen

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Darf im internationalen Steuerrecht noch
differenziert werden?

I. Einleitung

Das Steuerrecht unterscheidet vielfach zwischen ansässigen und nicht-ansässigen Steuerpflichtigen, zwischen inländischen und ausländischen Sachverhalten. Infolge der von Deutschland abgeschlossenen unterschiedlichen DBA und der sog. Gegenseitigkeitsklauseln im innerstaatlichen Steuerrecht werden Steuerpflichtige aus verschiedenen DBA-Staaten und Nicht-DBA-Staaten ungleich besteuert. Dasselbe gilt umgekehrt für die in verschiedenen Staaten von Inlandsansässigen verwirklichten Sachverhalte. Seit einigen Jahren kommen Unterscheidungen zwischen den Mitgliedstaaten der EU/des EWR und Drittstaaten hinzu.

Zunehmend wird diskutiert, ob solche Differenzierungen gegen Diskriminierungsverbote verstoßen oder Meistbegünstigungsgeboten weichen müssen. Die Problematik wurde ersichtlich durch die Rechtsprechung des EuGH zur Bedeutung der Grundfreiheiten des EGV für das Steuerrecht der Mitgliedstaaten in das allgemeine Bewusstsein gerückt. Sie reicht indessen weit über das europäische Gemeinschaftsrecht hinaus. Zwar kennt das Völkerrecht weder ein allgemeines Verbot diskriminierender Besteuerung noch ein allgemeines steuerliches Meistbegünstigungsgebot. Jedoch enthalten außer dem europäischen Gemeinschaftsrecht auch das nationale Verfassungsrecht, die DBA und andere multilaterale oder bilaterale völkerrechtliche Verträge (etwa EWR-Abkommen, EMRK, WTO-Recht, Handels- und Freundschaftsverträge) gewisse Diskriminierungsverbote oder Meistbegünstigungsgebote. Die Frage geht dahin, welche Reichweite sie im Einzelnen für die Besteuerung haben.

Franz Wassermeyer hat frühzeitig und eindringlich auf die vielfältigen Differenzierungen im deutschen internationalen Steuerrecht und die Probleme hingewiesen, welche daraus im Hinblick auf Diskriminie-

rungsverbote und ähnliche Bestimmungen resultieren.¹ Als Mitglied und zuletzt als Vorsitzender des I. Senats hat er etliche wegweisende Entscheidungen des BFH zu diesen Fragen mit beeinflusst. Der Beitrag zu Ehren des Jubilars befasst sich mit ausgewählten Aspekten der gegenseitigen Beeinflussung einiger auf Gleichbehandlung gerichteter Bestimmungen in den für das deutsche Steuerrecht besonders bedeutsamen Rechtskreisen.

II. Gleichheitssatz des Grundgesetzes

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hat anerkanntermaßen herausragende Bedeutung für die Besteuerung. Er wird vom BVerfG nicht nur als Willkürverbot verstanden. Dem Gesetzgeber steht allerdings ein weiter Gestaltungsspielraum zu. Einmal getroffene Belastungsentscheidungen sind jedoch folgerichtig im Sinne einer Belastungsgleichheit umzusetzen.²

Nach der kürzlich in einem Steuerfall bestätigten Rspr. des BVerfG steht ausländischen juristischen Personen – jedenfalls aus Nicht-EU-Staaten³ – der Grundrechtsschutz aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu.⁴ Es erscheint aus Gründen des Rechtsstaatsprinzips allerdings schwerlich vorstellbar, eine steuerliche Bestimmung nur noch auf ausländische nicht-natürliche Personen anzuwenden, nachdem anderweitig festgestellt wurde, dass sie gegen den Gleichheitssatz verstößt.

¹ Wassermeyer, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG 8 (1985), 49ff.; ders., Das Fehlen von Erbschaftsteuer-Doppelbesteuerungsabkommen innerhalb der EU, EuZW 1995, 813; ders., Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), 151; ders., in: Debatin/Wassermeyer MA Art. 24 Rz. 21ff. (Stand: Mai 1997); ders., Does the EC-Treaty Force the Member States to Conclude a Multilateral Tax Treaty?, in: Lang et al., Multilateral Tax Treaties, 1997, 15ff.; ders., Zwingt die Rechtsentwicklung zum Abschluss multilateraler Abkommen?, DB 1998, 28; ders., Der Wirrwar mit den Aktivitätsklauseln im deutschen Abkommensrecht, IStR 2000, 65; ferner in einer Vielzahl von Urt.-Anm. (FW) in „seiner“ IStR.

² Vgl. zum Ganzen statt aller Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rz. 70ff. mwN.

³ Zum Diskussionsstand vgl. Huber in: Starck (Hrsg.), Das Bonner Grundgesetz, 4. Aufl. 1999, Art. 19 Rz. 322ff.; ferner Starck aaO, Art. 1 Abs. 3 Rz. 185, Art. 3 Abs. 3 Rz. 367; Gornig aaO, Art. 13 Abs. 1 Rz. 39, jeweils mwN.; vgl. auch BVerfG (Kammer) v. 17. 1. 1991, NVwZ 1991, 661, 662 (unter 2) a) bb) aE) zur EU-Angehörigkeit im Rahmen verfassungsrechtlicher Beurteilung einer Gegenseitigkeitsverbürgung.

⁴ BVerfG (Kammer) v. 8. 11. 2001, StEd 2001, 738; ebenso BFH v. 24. 1. 2001, DStR 2001, 616, 617f., mit kritischer Anm. Gosch; vgl. auch schon Wassermeyer, Anm. zu BFH v. 22. 4. 1998, IStR 1998, 504, 506.

In der Rechtswirklichkeit ist zu konstatieren, dass die Bedeutung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes für internationale Besteuerungsfälle hinter der Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und in gewisser Weise selbst hinter der Bedeutung der DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote zurückbleibt. Gelegentliche Aufsehen erregende Entscheidungen des BVerfG zu Steuerfragen⁵ hatten keinen speziellen Auslandsbezug. Zu internationalen Steuerfragen liegen aus der jüngeren Vergangenheit keine verfassungsgerichtlichen Entscheidungen in der Sache, sondern lediglich Beschlüsse über die Nichtannahme von Verfassungsbeschwerden vor.⁶ Möglicherweise haben Finanzgerichte und BFH es in den letzten Jahren vorgezogen, einschlägige Fälle dem (deutlich schneller entscheidenden) EuGH vorzulegen oder sie gem. § 2 AO unter Anwendung eines DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbots ohne Vorlage selbst zu entscheiden.⁷

Mit Blick auf die in diesem Beitrag thematisierte gegenseitige Beeinflussung verschiedener für das internationale Steuerrecht maßgebender Rechtskreise ist zu fragen, ob der Gleichheitssatz es zulässt, bei inländischen Steuerpflichtigen mit Auslandsaktivitäten und bei ausländischen Steuerpflichtigen mit Inlandsaktivitäten danach zu unterscheiden, *welcher* ausländische Staat betroffen ist. Von Interesse sind:

- je nach ausländischem Staat unterschiedliche Höchst- und Pauschbeträge,
- besondere steuerliche Bestimmungen für Angehörige von EU- und EWR-Staaten sowie für Aktivitäten von Steuerinländern in diesen Staaten,
- Bestimmungen eines DBA, welche grundsätzlich nur für Ansässige des anderen Vertragsstaats oder für dort erzielte Einkünfte oder dortiges Vermögen gelten,

⁵ In jüngster Zeit etwa das Urteil des BVerfG v. 9. 3. 2004, DStRE 2004, 396, zu Mängeln der rechtlichen Gestaltung des Erhebungsverfahrens bei § 23 EStG.

⁶ Besonders bemerkenswert erscheint die Nichtannahme der gegen § 2 a EStG gerichteten Verfassungsbeschwerden aus den Jahren 1991/1992 durch Beschl. v. 27.3./17.4./20. 4. 1998 (!), DB Beil. Nr. 11/98 S. 22, IStR 1998, 344, 376, 406 (inzwischen hat der I. BFH-Senat mit Beschl. v. 13. 11. 2002, BStBl. II 2003, 795, IStR 2003, 314, dem EuGH die Vorschrift zur Vorabentscheidung über die – recht offensichtlich fehlende – Gemeinschaftsrechtskonformität vorgelegt; Rs. C-152/03, Ritter-Coulais); weitere Nichtannahmebeschlüsse in internationalen Steuerfällen können den jährlichen Verzeichnissen in der IStR entnommen werden.

⁷ Vgl. zu letzterem Aspekt auch Wassermeyer, Anm. zu BFH v. 14. 9. 1994, IStR 1995, 79.

– im deutschen Steuerrecht vereinzelt enthaltene Gegenseitigkeitsklauseln.

Das BVerfG hat Unterscheidungen zwischen verschiedenen ausländischen Staaten für zulässig erachtet, soweit hierfür „hinreichende sachliche Gründe“⁸ vorliegen. Sie liegen bspw. bei der typisierenden Ländergruppeneinteilung zu § 33a Abs. 1 EStG in dem unterschiedlichen Lebenshaltungsniveau;⁹ Ähnliches gilt für unterschiedliche Reisekostenpauschbeträge gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 EStG.

Die unterschiedliche und *günstigere* Behandlung von EU-Angehörigen im Vergleich zu Drittstaatsangehörigen¹⁰ und von EU-Sachverhalten bei Steuerinländern¹¹ ist im Hinblick auf das Verfassungsziel der europäischen Integration (Art. 23 GG) gerechtfertigt.¹² Nicht ganz so eindeutig erscheint dies für andere durch Verträge mit der EU begünstigte Staaten, etwa die EWR-Staaten.

Eingehenderer Untersuchung bedarf die Schlechterstellung von Steuerausländern, die in einem Nicht-DBA-Staat oder in einem Vertragsstaat mit ungünstigerem DBA ansässig sind, gegenüber den in einem Staat mit günstigerem DBA ansässigen Steuerausländern.¹³ Gleiches gilt für die je nach DBA unterschiedliche Begünstigung von Auslandseinkünften oder -vermögen, etwa infolge von Aktivitätsklauseln.¹⁴ All diese Ungleichbehandlungen sind jedenfalls nicht Ausfluss spezifischer Verfassungsziele. Andererseits sollte man nicht verkennen, dass die Regelung der steuerlichen Beziehungen im bilateralen Verhältnis durch den Abschluss von DBA nicht nur in Deutschland, sondern weltweit zu den überkommenen Mitteln gehört, im Wege eines „*do ut des*“ für die eigenen Bürger und Gesellschaften steuerliche Erleichterungen im anderen Vertragsstaat zu erzielen und insbesondere internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Eine andere Möglichkeit hierzu ist derzeit of-

⁸ BVerfG v. 31. 5. 1988, BVerfGE 78, 214, 230.

⁹ BVerfG aaO Fn. 8.

¹⁰ Bspw. § 1a Abs. 1, § 50 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 EStG, § 23 Abs. 2 UmwStG.

¹¹ Bspw. § 9 Nr. 7 S. 1, 2, HS GewStG, § 23 Abs. 1 und 3 UmwStG.

¹² Ebenso *Stapperfend* in: HHR, EStG § 1a Rn. 8; *Kischel*, Die Umsetzung des Schumacker-Urteils vom 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 im Jahressteuergesetz 1996, IStR 1995, 368, 371; aA *Gosch* in: Kirchhof, EStG § 1a Rn. 5; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht², Rz. 4.15; zu Folgeproblemen bei § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG vgl. *Lüdike*, Merkwürdigkeiten bei der Umsetzung des Schumacker-Urteils des EuGH, IStR 1996, 111, 113.

¹³ Erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken erhebend *Wassermeyer* aaO Fn. 1, DB 1998, 28, 32. Allgemein zur in- und ausländischen Ansässigkeit als Unterscheidungskriterium BVerfG v. 10. 1. 1995, BVerfGE 92, 26 („Zweitregister“).

¹⁴ Vgl. *Wassermeyer* aaO Fn. 1, IStR 2000, 65.

fenkundig nicht in Sicht. Ein weltweites multilaterales DBA ist nicht nur aus tatsächlichen Gründen illusorisch – selbst innerhalb der EU scheint ein solches Vorhaben zur Zeit kaum zu verwirklichen. Ein weltweites multilaterales DBA entspräche auch nicht deutscher Abkommenspolitik, die den Abschluss von DBA mit Oasenstaaten grundsätzlich ablehnt. Die hier deutlich reduzierte Gefahr einer Doppelbesteuerung sollte ein hinreichender sachlicher Grund für *diese* steuer- und außenpolitische Zielsetzung der Exekutive und die daraus resultierende Differenzierung sein.

Eine gewisse Parallele zu den Ungleichbehandlungen nach Maßgabe eines jeweils anwendbaren DBA besteht in den sog. Gegenseitigkeitsklauseln im deutschen innerstaatlichen Steuerrecht. Diese früher in größerem Umfang üblichen Klauseln machen die Gewährung eines steuerlichen Vorteils davon abhängig, dass der betreffende ausländische Staat einen entsprechenden Vorteil gewährt. Gegenseitigkeitsklauseln können beispielsweise Auslandsvermögen von Steuerinländern,¹⁵ freigebige Zuwendungen an ausländische Organisationen¹⁶ und insbesondere Inlandsaktivitäten von Steuerausländern¹⁷ betreffen. Die letztgenannte Gruppe von Regelungen reicht von den für ausländische Luftfahrt- und Schifffahrtunternehmen geltenden Gegenseitigkeitsklauseln¹⁸ über die erst durch das JStG 1996 eingeführte Gegenseitigkeitsklausel für die Vorsteuervergütung für Drittlandsunternehmer¹⁹ bis zur Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 10vH für den Verzicht auf die Erhebung von KEST bei Muttergesellschaften iSd. Mutter/Tochter-Richtlinie (MTRL).²⁰

Während höchstrichterliche Rspr. zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Benachteiligung durch unterschiedliche DBA oder deren völliges Fehlen – soweit ersichtlich – nicht vorliegt, haben sich BFH und BVerfG bereits zu Gegenseitigkeitsklauseln geäußert. Nach Auffassung des V. BFH-Senats soll § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG, wonach die Vorsteuer-

¹⁵ § 12 Abs. 3 VStG 1974; dazu auch BFH v. 7. 11. 1990, BStBl. II 1991, 163.

¹⁶ § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c ErbStG; dazu auch BFH v. 29. 11. 1995, BStBl. II 1996, 102.

¹⁷ Früher auch § 34c Abs. 5 EStG (vor 1980).

¹⁸ § 49 Abs. 4 Satz 2 EStG (früher auch Parallelregelung in § 2 Abs. 3 S. 2 VStG 1974), § 26 Abs. 3 Satz 2 UStG.

¹⁹ § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG; auf Art. 2 Abs. 2 der 13. Richtlinie (86/560/EWG v. 17. 11. 1986, ABl. EG Nr. L 326 S. 40) beruhend.

²⁰ § 43b Abs. 3 EStG (durch Art. 3 Abs. 1 Buchst. a MTRL nicht vorgeschrieben); in Ermangelung entsprechender Verlautbarungen bleibt es freilich dem Spürsinn der Steuerpflichtigen überlassen, das Vorliegen der Gegenseitigkeit festzustellen.

vergütung für Drittlandsunternehmer vom Vorliegen der Gegenseitigkeit abhängt, nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.²¹ Das BVerfG hatte mehrfach über die Vereinbarkeit von Gegenseitigkeitsklauseln mit dem Gleichheitssatz zu entscheiden, jedoch – soweit ersichtlich – noch nicht über steuerliche Klauseln. Eine Benachteiligung nur von Angehörigen gewisser Staaten hat das BVerfG mit dem knappen Hinweis auf „die besonderen völkerrechtlichen Rechtsbeziehungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesen Staaten“ gebilligt.²² Gegenseitigkeitsverbürgungen seien eine im Grundsatz mit dem Gleichheitssatz vereinbare „Erscheinungsform des völkerrechtlichen Gegenseitigkeitsprinzips, das der Wahrnehmung eigener staatlicher Belange gegenüber anderen Staaten dient und auf dem Gebiet des allgemeinen Völkerrechts, des Völkervertragsrechts, aber auch des innerstaatlichen Rechtes Anwendung findet.“²³ Es entspreche „den legitimen und traditionellen Aufgaben des Staates ..., den Schutz seiner Bürger auch außerhalb des eigenen Territoriums zu gewährleisten.“²⁴ Allerdings muss eine solche Regelung ein angemessenes Mittel zur Erreichung dieses sachgerechten Ziels darstellen. „Unangemessen wäre eine Regelung, die – erstens – nicht einmal Raum zur Prüfung der konkreten Gegenseitigkeitsvoraussetzungen ließe, oder – zweitens – die durch eigene Leistung erworbenen Ansprüche zurückhielte, um Deutschen die Durchsetzung ganz anderer Ansprüche zu ermöglichen, oder – drittens – in hohem Maße zufällige Ergebnisse bewirkt.“²⁵

Die heute noch geltenden Gegenseitigkeitsklauseln im deutschen Steuerrecht zielen auf eine konkrete Gegenseitigkeitsprüfung mit Blick auf gleichartige steuerliche Vergünstigungen in dem jeweils anderen Staat ab. Die DBA sind ohnehin das Ergebnis eines gegenseitigen und für ausgewogen gehaltenen Verzichts auf Steueransprüche; allerdings besteht in ihnen nicht notwendigerweise hinsichtlich jeder *einzelnen* Steuerbefreiung oder -ermäßigung Gegenseitigkeit.²⁶ Gleichwohl muss

²¹ BFH v. 10. 4. 2003, BStBl. II 2003, 782, IStR 2003, 638.

²² BVerfG v. 14. 5. 1968, BVerfGE 23, 228, 313 f., BStBl. II 1968, 636, 642 I. Sp. (zum Lastenausgleich).

²³ BVerfG v. 23. 3. 1971, BVerfGE 30, 409, 413 (zum UHaftEntschG); ähnlich BVerfG (Kammer) v. 17. 1. 1991, NVwZ 1991, 661, 662 (zum PrStHG).

²⁴ BVerfG v. 23. 1. 1990 („Bob Dylan“), BVerfGE 81, 208, 224 (zum UrhRG).

²⁵ BVerfG aaO Fn. 24.

²⁶ Anders nur die „positiven“ Gegenseitigkeitsklauseln in Art. 10 Abs. 2 DBA-USA (ErbSt) und Art. 28 DBA-Schweden (dazu Lüdike in: Debatin/Wassermeyer, Art. 28 DBA-Schweden) sowie Gegenseitigkeitserklärungen mit einzelnen Schweizerischen Kantonen, BStBl. I 2000, 464, 485.

die Frage als offen angesehen werden, ob die durch die Gegenseitigkeitsklauseln und die DBA ausgelösten Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen aus verschiedenen Staaten noch in allen Fällen zu rechtfertigen sind.²⁷ Dabei wird auch zu würdigen sein, dass es bei den steuerlichen Regelungen – anders als in der oben zitierten Rspr. des BVerfG – nicht um Gegenseitigkeit zum Schutz der *deutschen* und mithin der *eigenen Staatsangehörigen* geht, sondern um die Bedingungen der Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen oder von inländischen Unternehmern im Ausland; ihre Staatsangehörigkeit ist ebenso unerheblich wie die Staatsangehörigkeit der ggf. benachteiligten ausländischen Steuerpflichtigen. Auch ist zu fragen, ob bspw. eine steuerlich systemwidrige²⁸ Ausnahmebestimmung ein angemessenes Druckmittel darstellen kann. Im Verhältnis zu Mitgliedstaaten der WTO²⁹ stellt sich darüber hinaus die Frage, ob anstelle einer einseitig formulierten Gegenseitigkeitsklausel nicht ohnehin bilaterale Verhandlungen geboten sind.

Vor allem scheint es aber an der Zeit,³⁰ im Verhältnis zu Industriestaaten mit vergleichbaren Besteuerungssystemen und namentlich innerhalb der EU die Frage zu beantworten, ob der von Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber belassene weite Gestaltungsspielraum tatsächlich noch jede Begünstigung von Aktivitäten *in* bestimmten DBA-Staaten und von Investoren, Arbeitnehmern usw. *aus* bestimmten DBA-Staaten zulässt. Ebenso wie die europäische Integration richtigerweise Begünstigungen von EU-Sachverhalten gegenüber Sachverhalten mit Bezug zu Drittstaaten rechtfertigt, sollte eben diese Integration gem. Art. 23 GG auch *verfassungsrechtlich* den Spielraum für Differenzierungen innerhalb der Gemeinschaft begrenzen.³¹ Doch auch im Verhältnis zu Staaten außerhalb der EU könnte sich mit Blick auf die in vielerlei Hinsicht voneinander abweichenden deutschen DBA die Frage stellen, ob jegliche

²⁷ Für bestimmte Konstellationen zweifelnd Wassermeyer aaO Fn. 1, DB 1998, 28, 32.

²⁸ So widerspricht der Ausschluss ausländischer *Unternehmer* vom Vorsteuerabzug gem. § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG dem Grundprinzip der Umsatzsteuer, nur den Endverbrauch zu besteuern.

²⁹ Zur möglichen Bedeutung des WTO-Rechts (GATS) für umsatzsteuerliche Gegenseitigkeitsklauseln vgl. BFH v. 10. 4. 2003 aaO Fn. 21 (unter II. 3) a); allgemein auch Schön, WTO und Steuerrecht, RIW 2004, 50.

³⁰ Zum möglicherweise gewandelten internationalen Umfeld vgl. schon BVerfG v. 17. 1. 1991 (aaO Fn. 23, unter 2. a) bb) aE).

³¹ Zur *gemeinschaftsrechtlichen* Frage nach der Zulässigkeit unterschiedlicher DBA wegen eines aus den Grundfreiheiten abzuleitenden Anspruchs auf Meistbegünstigung vgl. unten S. 482 f.

Abweichung eines DBA von anderen DBA,³² welche im Einzelfall erhebliche Auswirkungen haben kann, mit der besonders weit reichenden Gestaltungsfreiheit bei den internationalen Beziehungen und Notwendigkeiten bei den Vertragsverhandlungen begründet werden darf, die für die betroffenen Steuerpflichtigen und für die Gerichte kaum nachprüfbar sind. Insofern ist dem Jubilar darin zuzustimmen, dass hier „eine Zeitbombe (tickt), die irgendwann einmal hochgehen muss“.³³

III. Grundfreiheiten des EG-Vertrags

Die stetig wachsende Bedeutung der Grundfreiheiten des EGV und ihrer Interpretation durch den EuGH für das Steuerrecht der Mitgliedstaaten ist ebenso offenkundig wie die Tatsache, dass die Durchsetzung der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des traditionell stark zwischen Inland und Ausland unterscheidenden, nicht binnenmarkt-, sondern binnenorientierten und bisweilen geradezu protektionistischen Steuerrechts zwangsläufig zu problematischen Verwerfungen führen muss.

1. Räumliche und personelle „Ausstrahlung“

Seit geraumer Zeit ist zu konstatieren, dass sich der räumliche und personelle Anwendungsbereich der Grundfreiheiten und vergleichbarer Rechtsgewährleistungen vergrößert. So finden sich nicht nur im EWR-Vertrag, sondern auch in Beitrittsabkommen, Assoziierungsabkommen oder dem Freizügigkeits-Abkommen mit der Schweiz³⁴ den Grundfreiheiten entsprechende Rechte. Daneben neigt die Rspr. neuerdings dazu, eine gewisse Ausstrahlung der europarechtlichen Grundfreiheiten auf DBA und möglicherweise auch auf Handels- und Freundschaftsabkommen mit Drittstaaten anzunehmen.³⁵ Gesetzgeber und Finanzverwaltung reagieren auf diese Entwicklungen bislang nur ansatzweise und

³² Vgl. beispielhaft die eindrucksvolle Übersicht über Abweichungen bei den Aktivitätsklauseln in den deutschen DBA bei Wassermeyer aaO Fn. 1, IStR 2000, 65; ähnlich problematisch erscheinen auch die vielfachen Abweichungen bei den Quellensteuersätzen für Dividenden, Zinsen und Lizenzen.

³³ Wassermeyer aaO Fn. 1, DB 1998, 28, 32.

³⁴ ABl. EG Nr. L 114/6 v. 30. 4. 2002.

³⁵ BFH v. 29. 1. 2003, BFH/NV 2003, 969, IStR 2003, 422; zu Recht restriktiv aber BFH v. 19. 11. 2003, BStBl. II 2004, 560, IStR 2004, 379 m. Anm. KB; zum deutsch-amerikanischen Handels- und Freundschafts- und Schifffahrtsvertrag v. 29. 10. 1954 vgl. auch BGH v. 29. 1. 2003, DB 2003, 818.

uneinheitlich. So werden die Wirkungen einschlägiger Gesetzesvorschriften oder Verwaltungsanweisungen bisweilen nur auf die EU-Staaten,³⁶ auf EU- und EWR-Staaten,³⁷ neuerdings auch auf EU-/EWR-Staaten und die Schweiz³⁸ oder auf EU-/EWR-Staaten und alle DBA-Staaten³⁹ und gelegentlich auch auf alle ausländischen Staaten⁴⁰ ausgerichtet. Begründungen für die unterschiedliche Handhabung sucht man vergeblich. Die hierdurch hervorgerufene Rechtsunsicherheit entwertet die Grundfreiheiten und anderen Rechtsgewährleistungen.

2. Einfluss der Grundfreiheiten auf die DBA der Mitgliedstaaten

Es zeichnet sich ab, dass das Gemeinschaftsrecht nicht nur für das innerstaatliche Steuerrecht der Mitgliedstaaten, sondern auch für die von ihnen abgeschlossenen DBA erhebliche Bedeutung gewinnt. Letzterer Aspekt soll im Folgenden näher beleuchtet werden.

Die Mitgliedstaaten sind bei der Ausübung ihrer Besteuerungshoheit und damit grundsätzlich auch beim Abschluss der DBA mit anderen Mitgliedstaaten oder mit Drittstaaten an den durch die Grundfreiheiten gesteckten Rahmen gebunden. Noch nicht abschließend geklärt ist allerdings die Frage, ob sich die in den DBA vorgenommene „Aufteilung der Besteuerungsrechte“, namentlich der Verzicht auf die Besteuerung bestimmter Einkünfte, in einem gemeinschaftsrechtlich nicht relevanten, mithin „gemeinschaftsrechtsfreien“ Raum⁴¹ vollzieht. Dies mag man so nennen, soweit es allein darum geht, ob eine internationale Doppelbesteuerung bei positiven Einkünften durch den Verzicht des einen oder des anderen beteiligten Staats beseitigt wird;⁴² der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf Besteuerung unter dem für ihn jeweils günstigsten Besteuerungsregime. Im Falle von ausländischen Verlusten steht jedoch

³⁶ Koord. Ländererlass NRW v. 26. 5. 2003, DB 2003, 1250 (§ 8 a KStG a.F., nach EuGH v. 12. 12. 2002, *Lankhorst-Hohorst*); möglicherweise wurde die Einbeziehung der EWR-Staaten schlicht vergessen.

³⁷ § 1 a Abs. 1, § 50 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 EStG (nach EuGH v. 14. 2. 1995, *Schumacker*).

³⁸ BMF v. 26. 9. 2003, DB 2003, 2203 (Auslandssprachkurse, nach BFH v. 13. 6. 2003).

³⁹ BMF v. 26. 4. 2000, BStBl. I 2000, 486 (nach EuGH v. 26. 10. 1999, *Eurowings*).

⁴⁰ BMF v. 3. 11. 2003, BStBl. I 2003, 553 (nach EuGH v. 12. 6. 2003, *Gerritse*); ob eine Verpflichtung gem. Art. 3 Abs. 1 GG angenommen wurde, ist nicht ersichtlich.

⁴¹ In diesem Sinne *Hahn*, Nochmals: Betriebsstättenverluste, Verfassungs- und Europarecht, IStR 2003, 734; aA *Cordewener*, Auslandsverluste und EG-Grundfreiheiten: Kurskorrektur am falschen Fall?, IStR 2003, 413, 417.

⁴² Vgl. EuGH v. 12. 5. 1998, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, IStR 1998, 336, Rn. 30: „Sie ergeben sich ... aus der Befugnis der Vertragsparteien, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen.“

nicht die Beseitigung einer Doppelbesteuerung zur Debatte, sondern die zeitnahe und ggf. sogar die endgültige Verlustberücksichtigung. Es ist zu hoffen, dass der EuGH in dem auf einer Vorlage des I. BFH-Senats beruhenden Verfahren in der Rs. *Ritter-Coulais*⁴³ die Anforderungen des Gemeinschaftsrechts an die DBA weiter präzisiert.

Aus den EG-vertraglichen Diskriminierungsverboten hat der EuGH in der Entscheidung *Saint Gobain*⁴⁴ die Verpflichtung der Mitgliedstaaten abgeleitet, den in ihrem Gebiet bestehenden Betriebsstätten von Gemeinschaftsangehörigen – trotz fehlender Abkommensberechtigung nach Maßgabe des jeweiligen DBA – diejenigen Abkommensvorteile einzuräumen, welche den in ihrem Gebiet Ansässigen in einem DBA mit einem anderen Mitgliedstaat oder mit einem Drittstaat eingeräumt sind. Darüber hinaus wird ein Mitgliedstaat auch verpflichtet sein, als Quellenstaat die Vorteile,⁴⁵ welche in einem DBA den im anderen Vertragsstaat Ansässigen eingeräumt sind, auch solchen Gemeinschaftsangehörigen zu gewähren, die im anderen Vertragsstaat zwar nicht ansässig sind, dort aber die fraglichen Einkünfte durch eine Betriebsstätte oder die Beteiligung an einer Personengesellschaft erzielen.⁴⁶ Die Verpflichtung zur Wahrung der Grundfreiheiten der Gemeinschaftsangehörigen trifft den Quellenstaat ebenso wie den Herkunftsstaat und den Niederlassungsstaat.

Ebenfalls das Spannungsverhältnis zwischen der Befugnis der Mitgliedstaaten zum Abschluss bilateraler DBA⁴⁷ und den auf die Verwirklichung eines Binnenmarkts⁴⁸ zielenden Grundfreiheiten berührt die bereits seit geraumer Zeit diskutierte⁴⁹ und nun dem EuGH vorliegende⁵⁰

⁴³ Vgl. Fn. 6. Zur Problematik des Ausgangsfalls vgl. *Cordewener* aaO Fn. 41.

⁴⁴ EuGH v. 21. 9. 1999, *Saint-Gobain*, Slg. 1999, I-6161, IStR 1999, 592, Rn. 59.

⁴⁵ Bspw. Begrenzungen des Quellensteuersatzes.

⁴⁶ So auch *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* MA Art. 10 Rn. 178, Art. 11 Rn. 140, Art. 12 Rn. 154; *Lüdike*, in: *Debatin/Wassermeyer* DBA-Schweden Art. 10 Rn. 178, Art. 11 Rn. 85, Art. 12 Rn. 70; ebenso *Schnitzer*, Die Entscheidung des EuGH zu den „Open Skies“-Abkommen, IWB Fach 11 Gr. 2 S. 599, 603 ff.; *ders.*, Geltung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages im deutschen internationalen Erbschaftsteuerrecht, FR 2004, 185.

⁴⁷ Vgl. Art. 293 2. Spiegelstrich EGV.

⁴⁸ Vgl. auch Art. 3 Abs. 1 Buchst. c EGV.

⁴⁹ *Rädler*, Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht?, in: FS *Debatin*, 1997, 335; *Wassermeyer* aaO Fn. 1, DB 1998, 28; kritisch *Lehner*, Urt.-Anm. zu EuGH v. 8. 3. 2001, *Metallgesellschaft/Hoechst*, IStR 2001, 221; *ders.*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rn. 268; in Bezug auf einzelne Grundfreiheiten differenzierend *Weggenmann*, EG-rechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung im Abkommensrecht, IStR 2003, 677; vgl. auch *Lang et al.*, Multilateral Tax Treaties, 1997.

⁵⁰ Rs. C-376/03, *D.*, und Rs. C-8/04, *Bujara*.

Frage, ob die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EGV das Recht der Mitgliedstaaten beschränken, miteinander inhaltlich unterschiedliche DBA abzuschließen. In *Inboundfällen* werden Steuerpflichtige unterschiedlich besteuert, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind. In *Outboundfällen* hängt die Besteuerung davon ab, in welchem Mitgliedstaat Steuerinländer investieren oder tätig sind. Es handelt sich in gewisser Weise um Investitionslenkung, welche mit der Idee eines Binnenmarktes schwerlich vereinbar ist.⁵¹ Die Problematik mündet in die rechtliche Frage, ob das Gemeinschaftsrecht in beiden Fallgruppen eine Meistbegünstigung erfordert, also eine Gleichbehandlung nicht nur mit Inländern oder Inlandsaktivitäten, sondern auch mit anderen EU-Ausländern oder Aktivitäten in anderen Mitgliedstaaten. Bejahendenfalls sind die Auswirkungen auf die herkömmlichen DBA innerhalb der Gemeinschaft noch kaum in allen Aspekten absehbar; vermutlich ist die Problematik nur durch ein EU-weites multilaterales DBA lösbar.

Darüber hinaus stellt sich die nahe liegende Folgefrage, ob es mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, innergemeinschaftliche Vorgänge gegenüber Sachverhalten mit Bezug zu Drittstaaten zu benachteiligen. Eine solche Situation kann aufgrund günstiger Bestimmungen in einem DBA mit einem Drittstaat im Verhältnis zu einzelnen oder im Extremfall sogar zu allen Mitgliedstaaten auftreten. Es läge durchaus in der Tendenz der bisherigen integrationsfreudigen Rspr. des EuGH, wenn er in einer solchen Konstellation eine Verletzung der Grundfreiheiten oder anderer auf die Verwirklichung des Binnenmarkts gerichteter Bestimmungen, wie Art. 10 EGV,⁵² erkennen würde.

Zu erwähnen ist schließlich eine weitere aus dem Gemeinschaftsrecht herrührende Einschränkung der Mitgliedstaaten beim Abschluss von DBA mit Drittstaaten. Zwar bindet das Gemeinschaftsrecht naturgemäß nicht den Drittstaat, sehr wohl aber den Mitgliedstaat.⁵³ Dieser hat jede Diskriminierung oder Beschränkung fremder Gemeinschaftsangehöriger zu unterlassen. Daher muss er DBA-rechtliche Vergünstigungen über den Abkommenswortlaut hinaus beispielsweise inländischen Betriebs-

⁵¹ Ähnlich investitionslenkend ist die – hier nicht weiter zu behandelnde – Grenze von 25 vH für eine niedrige Besteuerung in § 8 Abs. 3 AStG.

⁵² Dies bejahend *Rädler* aaO Fn. 49.

⁵³ EuGH v. 21. 9. 1999, *Saint-Gobain*, Slg. 1999, I-6161, IStR 1999, 592, Rn. 57 ff.; EuGH v. 15. 1. 2002, *Gottardo*, Slg. 2002, I-413, Rn. 33; EuGH v. 5. 11. 2002, *Kommission ./. UK, DK, S, FIN, B, L, A, D* („Open-skies“-Abkommen“), Slg. 2002, I-9427, Rn. 149 (in C-476/98); zu „Altabkommen“ vgl. Art. 307 EGV.

stätten ausländischer EU-Kapitalgesellschaften in gleicher Weise wie inländischen Kapitalgesellschaften einräumen. Umgekehrt darf der Mitgliedstaat aber auch dem Drittstaat nicht „erlauben“, die eigenen Bürger oder Gesellschaften des Mitgliedstaats zu bevorzugen und Angehörige anderer Mitgliedstaaten gegenüber diesen zu benachteiligen.⁵⁴ Die Brisanz liegt nicht nur in der offensichtlichen Unzulässigkeit⁵⁵ der Vereinbarung sog. *limitation of benefit*-Klauseln durch die Mitgliedstaaten in ihren DBA mit Drittstaaten.⁵⁶ Vielmehr ist ein Mitgliedstaat auch verpflichtet, für die oben⁵⁷ angesprochene abkommensrechtliche Gleichbehandlung der in seinem Gebiet errichteten Betriebsstätten von Gemeinschaftsangehörigen mit den in seinem Gebiet ansässigen abkommensberechtigten Personen *durch den Drittstaat* zu sorgen. Die spannende und derzeit offene Frage geht dahin, ob ein hiergegen verstößender Mitgliedstaat einem benachteiligten Gemeinschaftsangehörigen zum Schadenersatz verpflichtet ist.⁵⁸

Die Gestaltungsspielräume der Mitgliedstaaten in ihren DBA mit anderen Mitgliedstaaten und mit Drittstaaten werden durch die Grundfreiheiten und den Binnenmarktgedanken erkennbar eingeengt.

IV. Diskriminierungsverbote in Doppelbesteuerungsabkommen

Die Diskriminierungsverbote in den deutschen DBA entsprechen weitgehend Art. 24 OECD-MA bzw. Art. 10 OECD-MA-ErbSt.⁵⁹ Die DBA verbieten eine Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit (Abs. 1), die Ertragsteuer-DBA zudem die Betriebsstättendiskriminierung (Abs. 3), die Diskriminierung bestimmter Zahlungen (Abs. 4) und

⁵⁴ EuGH v. 5. 11. 2002 aaO Fn. 53, Rn. 154.

⁵⁵ Soweit dieselben fremde EU-Angehörige benachteiligen.

⁵⁶ Vgl. Art. 28 Abs. 1 Buchst. c DBA-USA; dazu Rüdler aaO Fn. 49; Schnitzer aaO Fn. 46; aA evtl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer DBA-USA Art. 28 Rn. 12.

⁵⁷ Im Text bei Fn. 46.

⁵⁸ Dazu auch Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Einl. Rn. 260 mwN; Schnitzer aaO Fn. 46; allgemein zur Haftung der Mitgliedstaaten auch EuGH v. 30. 9. 2003, Köbler, Slg. 2003, I-10239.

⁵⁹ Umfassend van Raad, Nondiscrimination in International Tax Law, 1986; Adonino, Non-Discrimination in International Tax Law, CDFI LXXXVIIIb (1993), 17, 131; Avery Jones (et al.), The Non-discrimination Article in Tax Treaties, ET 1991, 310. Zu Unterschieden zwischen dem OECD-MA 1963, 1977 und 1992 sowie dem OECD-MA-ErbSt 1966 und 1982 vgl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer MA Art. 24 Rz. 5 ff. und MA-ErbSt Art. 10 Rz. 4.

die Diskriminierung von Ausländerbeteiligungen (Abs. 5). Sie gelten für Steuern jeder Art und Bezeichnung (Art. 24 Abs. 6 OECD-MA, Art. 10 Abs. 4 OECD-MA-ErbSt). Untersagt sind nur offene, direkte Diskriminierungen, diese freilich ohne die Möglichkeit einer Rechtfertigung („absolutes Diskriminierungsverbot“).

In der Vergangenheit galt die praktische Bedeutung der DBA-Diskriminierungsverbote eher als begrenzt. Eine benachteiligende Besteuerung aufgrund der Staatsangehörigkeit kam nur selten vor.⁶⁰ Eine Verletzung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots wurde von der Rspr. weder infolge der (damaligen) Versagung der Anrechnung ausländischer Steuern aus Drittstaaten⁶¹ noch infolge der Nichtgewährung von Schachtelprivilegien im nationalen Steuerrecht⁶² oder in DBA mit Drittstaaten⁶³ angenommen. Die seit Jahren geführte Diskussion, ob die Regelungen des § 8a KStG (a.F.) mit den Gewährleistungen des Art. 24 Abs. 4 und Abs. 5 OECD-MA vereinbar seien, führte bislang nicht zu einem finanzgerichtlichen Urteil.⁶⁴

In jüngster Zeit sind nun – angeregt durch europarechtliche Entwicklungen – auch die Diskriminierungsklauseln der DBA Gegenstand intensiverer Betrachtungen.

So wurden im Anschluss an die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Schumacker*⁶⁵ Vorschriften in das EStG⁶⁶ aufgenommen, die eine Besserstellung von EU-/EWR-Angehörigen gegenüber Drittstaatsangehörigen bezwecken. Da diese Vorschriften auch für im EU-/EWR-Ausland ansässige deutsche Staatsangehörige gelten, führen sie zwangsläufig zu einer anderen und belastenderen Besteuerung von dort lebenden Dritt-

⁶⁰ Bspw. die bislang kaum erörterte an die deutsche Staatsangehörigkeit anknüpfende unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG, welche im Einzelfall günstiger als die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht ist. Vgl. zum Sonderfall der Annahme einer Diskriminierung niederländischer Staatsangehöriger durch das nur für deutsche und italienische Staatsangehörige geltende DBA-Italien (1925) BFH v. 14. 3. 1989, BStBl. II 1989, 649.

⁶¹ FG Hamburg v. 9. 8. 1985, EFG 1986, 63 (rkr.).

⁶² So noch jüngst FG Hamburg v. 2. 9. 2003, EFG 2004, 86, Rev. II R 51/03; aA Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer MA Art. 24 Rz 51; Rust, Diskriminierungsverbote verbieten Diskriminierung!, IStR 2004, 391.

⁶³ Für Erstreckung auf Betriebsstätten Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer MA Art. 24 Rz. 52.

⁶⁴ Das in der Rs. *Lankhorst-Hohorst* (EuGH v. 12. 12. 2002) einschlägige DBA-Niederlande enthält keine dem Art. 24 Abs. 4 und Abs. 5 OECD-MA entsprechenden Regelungen.

⁶⁵ EuGH v. 14. 2. 1995, Slg. 1995, I-225, IStR 1995, 126.

⁶⁶ § 1 a Abs. 1, § 50 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 EStG.

staatsangehörigen unter sonst gleichen Verhältnissen, welche nach den dem Art. 24 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Diskriminierungsklauseln untersagt ist⁶⁷ und auch nicht mit Blick auf die besonderen Rechtsbeziehungen innerhalb der Gemeinschaft gerechtfertigt werden kann.

Zunehmende praktische Bedeutung durch Verlegungen des Geschäftsleitungssitzes, namentlich innerhalb der EU, wird die bislang noch nicht ausgelotete Frage erlangen, welche Bedeutung Art. 24 Abs. 1 OECD-MA in Bezug auf doppelansässige nicht-natürliche Personen hat.⁶⁸ Entgegen der im ersten Leitsatz des sog. *Delaware-Urteils*⁶⁹ getroffenen Feststellung, § 14 Nr. 3 S. 1 KStG 1984 verstoße gegen Art. 24 Abs. 1 DBA-USA, hat der I. BFH-Senat eben diese Frage in den Urteilsgründen ausdrücklich offen gelassen.⁷⁰ Er hat vielmehr einen Verstoß gegen Art. 24 Abs. 4 DBA-USA (Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) angenommen.⁷¹ Ob hierfür tatsächlich der Rückgriff auf die neuere EuGH-Rspr. zur Verletzung der Niederlassungsfreiheit durch die sog. Sitztheorie in den Zuzugsfällen⁷² erforderlich war, ist freilich zweifelhaft.⁷³

Hingegen erscheint es zielführend, mit Blick auf das Verbot der Diskriminierung von Ausländerbeteiligungen an inländischen Unternehmen (Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) für die Frage, ob ein ausländisches Mutterunternehmen mit einem inländischen steuerbefreiten oder nur mit einem steuerpflichtigen Anteilseigner⁷⁴ zu vergleichen sei, die diesbezüglichen Erwägungen des EuGH in der Rs. *Lankhorst-Hoborst*⁷⁵ in Erinnerung zu rufen. Der EuGH stellte kurz und bündig fest, dass eine ausländische Muttergesellschaft im Rahmen der Niederlassungsfreiheit mit inländischen steuerbefreiten Körperschaften als Gesellschaftern

⁶⁷ Vgl. Lüddecke, in: GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 647, 665 ff.; ebenso jetzt auch Fekar/Schnitzer, Art. 24 Abs. 1 OECD-MA als Eintrittsklausel zur mittelbaren und unmittelbaren Anwendung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages für Drittstaatler, SWI 2002, 76; Rust, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 24 Rz. 53.

⁶⁸ Vgl. Rust, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 24 Rn. 54 ff.; Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer MA Art. 24 Rn. 17.

⁶⁹ BFH v. 29. 1. 2003, BFH/NV 2003, 969; IStR 2003, 422 m. Anm. Wassermeyer.

⁷⁰ Unter II. 2. der Urteilsgründe.

⁷¹ Unter II. 2. und 3. der Urteilsgründe.

⁷² Der BFH (aaO Fn. 69) verweist ausdrücklich auf EuGH v. 5. 11. 2002, *Übersee-ring*, Slg. 2002, I-9919, IStR 2002, 809.

⁷³ Vgl. Rust, Ermöglichen Diskriminierungsverbote eine Organschaft über die Grenze?, IStR 2003, 658.

⁷⁴ So bereits Knobbe-Keuk, Wieder einmal ein Entwurf zu § 8a KStG, DB 1993, 60, 63 mwN; ferner Avery Jones (et al.), aaO Fn. 59, 340; aA Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer MA Art. 24 Rz. 98.

⁷⁵ EuGH v. 12. 12. 2002, *Lankhorst-Hoborst*, Slg. 2002 I-11779, IStR 2003, 55, Rn. 27 bis 29.

„nicht sinnvoll“ vergleichbar sei. Nichts anderes gilt im Rahmen des DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbots.⁷⁶

Infolge der Entwicklung des Gemeinschaftsrechts wird die Frage an Bedeutung gewinnen, ob Vergünstigungen, die inländischen Unternehmen gewährt werden, soweit sie inländische oder einem anderen Mitgliedstaat angehörige Anteilseigner haben, wegen Art. 24 Abs. 5 OECD-MA auch Unternehmen mit Anteilseignern in einem dritten DBA-Vertragsstaat eingeräumt werden müssen.⁷⁷ Die Frage muss schon deswegen bejaht werden, weil die Vorschrift jedenfalls eine Schlechterbehandlung gegenüber Unternehmen mit inländischen Anteilseignern verbietet.⁷⁸ Eine Diskriminierung gegenüber Vergleichsunternehmen mit anderen ausländischen Anteilseignern untersagt die Bestimmung hingegen nicht;⁷⁹ sie bewirkt dementsprechend keine Meistbegünstigung.

Auch die von manchen⁸⁰ entgegen der international wohl vorherrschenden Auffassung⁸¹ aufgrund des Betriebsstättendiskriminierungsverbots (Art. 24 Abs. 3 OECD-MA) geforderte Anwendung von DBA mit dritten Staaten zugunsten inländischer Betriebsstätten führt nicht zu einer den DBA im Grundsatz⁸² fremden Meistbegünstigung. Sie hilft vielmehr – wie die EuGH-Entscheidung *Saint Gobain*⁸³ zeigt –, den Gedanken der Gleichbehandlung inländischer Betriebsstätten mit Inlandsunternehmen zu verwirklichen.

V. Ausblick

Der gedrängte Überblick über die auf das deutsche Steuerrecht einwirkenden Gleichbehandlungsgebote, Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote sowie Meistbegünstigungsgebote lässt in den letzten Jah-

⁷⁶ Dies hat nichts mit der von Lehner, Der Einfluss des Europarechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2001, 329, 335, und Rust, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 24 Rz. 169, geforderten europarechtskonformen Auslegung der Vorschrift zu tun.

⁷⁷ Bejahend Rust, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 24 Rz. 166.

⁷⁸ Avery Jones (et al.) aaO Fn. 59, 339; Rust, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 24 Rz. 167; Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 24 Rz. 98.

⁷⁹ Avery Jones (et al.) aaO Fn. 59; Rust aaO Fn. 78; möglicherweise aA Wassermeyer aaO Fn. 78 Art. 24 Rn. 86, 98.

⁸⁰ Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer MA Art. 24 Rn. 52; Rust, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 24 Rn. 114 ff.

⁸¹ Vgl. MK Art. 24 Ziff. 49 ff.

⁸² Ausnahme in Art. 24 Abs. 3 DBA-Kanada.

⁸³ EuGH aaO Fn. 44; vgl. auch Lehner aaO Fn. 76, IStR 2001, 329, 333, zum Verhältnis zu Art. 24 Abs. 3 OECD-MA.

ren eine – im Wesentlichen durch die Rspr. des EuGH ausgelöste – erhebliche Dynamik der Entwicklung erkennen. Sie ist ersichtlich noch nicht abgeschlossen. Von besonderem Interesse und noch keineswegs ausgelotet ist in diesem Zusammenhang die gegenseitige Beeinflussung der verschiedenen Rechtskreise, sowohl durch die übergreifende Einwirkung von Normen als auch durch die gedankliche Übertragung von Auslegungserkenntnissen.

Es hat sich gezeigt, dass im internationalen Steuerrecht durchaus noch differenziert werden darf. Freilich nimmt die Anzahl und Bedeutung der Einschränkungen zu. Dies wird indessen nur bedauern, wer die vielfältigen, teilweise nicht miteinander abgestimmten Detailregelungen für eine rechtspolitische Errungenschaft hält. Es ist bislang nicht erkennbar, dass die Diskriminierungsverbote und Gleichbehandlungsgebote den Steuergesetzgeber in seiner international – außerhalb des Binnenmarktes – notwendigen steuerpolitischen Gestaltungsfreiheit ungebührlich einschränken.⁸⁴

Möge es dem Jubilar noch lange vergönnt sein, die Entwicklung wie bisher zu „kommentieren“ und dadurch auch nach dem Wegfall der richterlichen Entscheidungsmacht zukunftsweisend mitzugestalten.

⁸⁴ Nicht zu thematisieren ist hier die Frage, ob die EuGH-Rspr. die Mitgliedstaaten zu unsinnigen Besteuerungsregeln für Inlandsfälle zwingt.