

Europarecht und Internationales Steuerrecht

Beiträge von

Moris Lehner, Otmar Thömmes
Christoph Vedder, Alexander Wiedow

mit Diskussionsbeiträgen eines
Münchener Symposions



C. H. BECK'SCHE VERLAGSBUCHHANDLUNG
MÜNCHEN 1994

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Europarecht und internationales Steuerrecht / Beitr. von Moris
Lehner... Mit Diskussionsbeitr. eines Münchener

Symposiums. – München : Beck, 1994

(Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht;

H. 19)

ISBN 3 406 38569 9

NE: Lehner, Morris; GT

ISBN 3 406 38569 9

Satz und Druck der C. H. Beck'schen Buchdruckerei Nördlingen

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis	IX
---------------------------------	----

A. Referate

<i>Professor Dr. Christoph Vedder: Einwirkungen des Europarechts auf das innerstaatliche Recht und auf internationale Verträge der Mitgliedstaaten: die Regelung der Doppelbesteuerung</i>	1
I. Einführung	1
II. Das Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht der Mitgliedstaaten	1
1. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts	2
a) Der Vorrang: eine ungeschriebene Norm des primären Gemeinschaftsrechts	2
b) Die Öffnung der deutschen Rechtsordnung	2
c) Anwendungsvorrang	4
2. Wirkungen von Richtlinien im nationalen Recht	4
a) Unbedingte Verpflichtung zur Umsetzung	4
b) Sperrwirkung und richtlinienkonforme Auslegung	5
c) Unmittelbare Anwendbarkeit von Richtlinienormen	6
d) Staatshaftung wegen Nichtumsetzung von Richtlinien	7
III. Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor völkerrechtlichen Verträgen der Mitgliedstaaten	7
IV. Kompetenzvorbehalt zugunsten der Mitgliedstaaten durch Art. 220 EWGV?	8
1. Gemeinschaftsrechtliche Einbindung nationaler Kompetenzen	9
a) Verpflichtung zum Abschluß von Übereinkommen	9
b) Übereinkommen aller Mitgliedstaaten	9
2. Erforderlichkeit	10
a) Bedürfnis für ein Tätigwerden der Mitgliedstaaten	11
b) Regelungskompetenz der EG	12
c) Art. 220 EWGV und Gemeinschaftskompetenzen	12
d) Rang des Übereinkommensrechts	15
V. Völkerrechtliche Aspekte	16
1. Vertragsschließungskompetenz der EG gegenüber Drittstaaten	16
2. Konkordanzverpflichtung, Art. 234 EWGV	16

<i>Professor Dr. Moris Lehner: Europarechtliche Perspektiven für das Internationale Steuerrecht</i>	19
I. Einführung	19
II. Richtlinienbedingte Einwirkungen auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	24
III. Richtlinien mit unmittelbarem Abkommensbezug	24
IV. Richtlinien mit mittelbarem Abkommensbezug	25
V. Wertungen	26
 <i>Dr. Otmar Thömmes: Europarechtliche Probleme aus der Praxis des Internationalen Steuerrechts</i>	 29
I. Einführung	29
II. Die Mutter-Tochter-Richtlinie	29
III. Die Fusionsrichtlinie	34
 <i>Alexander Wiedow: Steuerharmonisierung bei den direkten Steuern: Stand, Perspektiven, Auswirkungen auf Doppelbesteuerungsabkommen</i>	 45
I. Stand der Steuerharmonisierung	45
II. Perspektiven für die weitere Entwicklung	47
III. Auswirkungen der Steuerharmonisierung auf die Doppelbesteuerungsabkommen	52

B. Diskussion

Diskussion	57
----------------------	----

C. Anhang

Referenten und Teilnehmer des Symposions	83
--	----

Abkürzungsverzeichnis

Abl.	Amtsblatt
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DöV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFTA	European Free Trade Association
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einl.	Einleitung
endg.	endgültig
erg.	ergänzt, ergänzend
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft
EuGVÜ	Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsge- meinschaft
EWS	Europäisches Währungssystem
FN	Fußnote
Fs	Festschrift
GB	Gesetzbuch
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung
KOM	EG-Kommission
Ltd.	Limited
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
RIW/AWD	Recht der internationalen Wirtschaft/Außenwirtschafts- dienst des Betriebs-Beraters

Rs.	Rechtssache
SEK	Sekretariat der Europäischen Kommission
Slg.	Sammlung
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht

Europarechtliche Perspektiven für das Internationale Steuerrecht

Prof. Dr. Moris Lehner, Freie Universität Berlin

I. Einführung

Das Europarecht hat seit langem gewichtigen Einfluß auf das innerstaatliche Steuerrecht der Mitgliedstaaten.¹ Von besonderer Bedeutung sind Maßnahmen des sekundären Gemeinschaftsrechts, die seit dem Ende der sechziger Jahre in Form von Richtlinien des Rates erlassen wurden und mittlerweile zu einer weitgehenden Rechtsangleichung auf dem Gebiet der indirekten Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer geführt haben.² Vergleichsweise zögernd und zurückhaltend blieb dagegen lange Zeit die Tätigkeit der Gemeinschaftsorgane auf dem Gebiet der direkten Steuern.³ Der Grund für diese Diskrepanz liegt vor allem darin, daß der EG-Vertrag für die Angleichung der indirekten Steuern in Art. 99 eine spezielle Rechtsgrundlage bereitstellt, während rechtsangleichende Richtlinien auf dem Gebiet der direkten Steuern nur auf der Grundlage der Generalklausel des Art. 100 EGV erlassen werden können.⁴ Nicht an die Organe der Gemeinschaft adressiert, steht dieser Generalklausel das Gebot des Art. 220 Abs. 2 EGV gegenüber. Die Vorschrift verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft und trifft auf diese Weise eine Spezialregelung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts.⁵ Art. 220 Abs. 2 EGV hat *konstitutive* Bedeutung, weil es kein allgemeines völkerrechtliches Verbot der internationalen Doppelbesteuerung gibt.⁶

¹ Vgl. P. Lüdemann, BB 1992, S. 1606 ff.; G. Sass, DB 1992, S. 857 ff.; L. Stobbe, DStZ 1992, S. 225 ff.; R. Foss, StuW 1993, S. 155 ff.; zu den wirtschaftlichen Konsequenzen der Steuerharmonisierung: Europäisches Parlament, Sammlung Wissenschaft und Dokumentation, Serie „Nationale Parlamente“ Nr. 10, Sept. 1990.

² Vgl. zur Entwicklung: W. Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Köln, Stand August 1992, Einführung III; A. Rädler, IStR 1992, S. 2 ff.

³ Vgl. S. Bendlinger, SWI 1992, S. 374 ff.; D. Carl, DStZ 1993, S. 1 ff.; N. Dautzenberg, BB 1992, S. 2400 ff.; S. Grotherr, DStR 1992, S. 1388 ff.; P. Lüdemann (FN 1); G. Sass, DB 1993, S. 113 ff.; L. Stobbe (FN 1); O. Thömmes, IWB F 2, S. 515 ff.; A. Uehner, DStZ 1992, S. 663 ff.; K. Vogel, StuW 1993, S. 380 ff.; R. Foss (FN 1); A. Wiedow, Steuerharmonisierung bei den direkten Steuern: Stand, Perspektiven, Auswirkungen auf Doppelbesteuerungsabkommen, u. S. 45 ff.

⁴ Vgl. M. Lehner, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages, München 1982, S. 155 ff.

⁵ M. Lehner (FN 4), S. 137 ff.; Ch. Vedder, Einwirkungen des Europarechts auf das innerstaatliche Recht und auf internationale Verträge der Mitgliedstaaten, o. S. 8 ff.

⁶ O. Bühler, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1964, S. 34; B. Lomsen, Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 1987, S. 28 f.; K. Vogel, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 1965, S. 351 f.; ders., Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 1990, Einl., Rz. 8; M. Widmer, RIW/AWD 1976, S. 566, 567.

Obwohl die Kommission der Europäischen Gemeinschaften bereits im Jahre 1968 durch einen auf Art. 220 Abs. 2 EGV gestützten Vorentwurf für ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen⁷ auf die europarechtliche Bedeutung der internationalen Doppelbesteuerung hingewiesen hat, blieb dieser Vorschlag bei den Mitgliedstaaten bis heute weitgehend ohne Resonanz. Eine Ausnahme bildet allerdings das auf Art. 220 Abs. 2 EGV gestützte multilaterale *Schiedsabkommen*, das die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft im Jahre 1990 untereinander abgeschlossen haben.⁸

Das Abkommen geht auf einen Richtlinienvorschlag der EG-Kommission aus dem Jahre 1977 zurück.⁹ Es enthält verfahrensrechtliche Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen und ergänzt bzw. überlagert sowohl die dem Art. 9 des OECD-Musterabkommens entsprechenden Vorschriften über die Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, als auch die dem Art. 25 OECD-MA entsprechenden Abkommensbestimmungen über das Verständigungsverfahren.¹⁰

Die erste rechtlich *verbindliche* Maßnahme des Rates der EG auf dem Gebiet der direkten Steuern war die ebenfalls dem Verfahrensrecht zuzurechnende *Amtshilferichtlinie* vom 19. Dezember 1977.¹¹ Sie ergänzt und überlagert die dem Art. 26 OECD-MA entsprechenden Abkommensregelungen über den Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten.¹²

Richtlinien und Richtlinienvorschläge, die das *materielle* Recht der direkten Steuern zum Gegenstand haben, sind dagegen relativ neuen Datums. Von besonderer Bedeutung für das internationale Steuerrecht ist die *Mutter-Tochterrichtlinie* vom 23. Juli 1990,¹³ weil sie auf die Beseitigung der wirtschaftlichen und der juristischen Doppelbesteuerung im grenzüberschreitenden Mutter-

⁷ Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen (Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der direkten Steuern), I Text und Schlußprotokoll nebst Anmerkungen, EG-Dok. 11.414/XIV/68-D vom 1. 7. 1968.

⁸ Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, Abl. EG Nr. L 225 v. 20. 8. 1990, S. 10 ff.; dazu: G. Sass, DB 1991, S. 984 ff.

⁹ Richtlinienvorschlag der EG-Kommission an den Rat der EG über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren), KOM (76) 611 endg. = BT-Drucks. 8/740 v. 7. 7. 1977, abgedruckt bei M. Lehner (FN 4) im Anhang.

¹⁰ Vgl. M. Lehner (FN 4), insbes. S. 201 ff.; G. Sass, DB 1979, S. 2196 ff.; DB 1983, S. 306 ff.; vgl. zu Art. 9 und Art. 25 OECD-MA die Kommentierungen bei K. Vogel (FN 6).

¹¹ Abl. EG Nr. L 336 v. 27. 12. 1977, S. 15 ff.

¹² Vgl. K. Vogel (FN 6), Art. 26, Rz. 58 ff.; ders. (FN 3), S. 381 f.

¹³ Richtlinie des Rates v. 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. EG Nr. L 225 v. 20. 8. 1990, S. 6 ff.

Tochterverhältnis gerichtet ist.¹⁴ Ohne spezielle Bedeutung für die Beseitigung der Doppelbesteuerung ist dagegen die *Fusionsrichtlinie* vom 23. Juli 1990,¹⁵ die in ihrem Regelungsschwerpunkt nicht die laufende, sondern die Vermeidung einer verfrühten Liquidationsbesteuerung zum Gegenstand hat.¹⁶ Ein für die Beseitigung der Doppelbesteuerung wichtiger Richtlinien*vorschlag* vom 6. Dezember 1990 enthält eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.¹⁷ Vorgesehen ist die Aufhebung jeglichen Steuerabzugs an der Quelle, d. h. im Sitzstaat des die Zinsen und Lizenzgebühren zahlenden Unternehmens, um auf diese Weise „die steuerliche Gleichbehandlung von innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Unternehmen zu gewährleisten.“¹⁸

Mit dieser Zielsetzung berührt der Richtlinien*vorschlag* die den Art. 11 und 12 des OECD-MA¹⁹ entsprechenden Verteilungsnormen der gemeinschaftsinternen Abkommenspraxis. Eine Sonderstellung nimmt schließlich der Richtlinien*vorschlag* über die Berücksichtigung grenzüberschreitender Unternehmensverluste²⁰ ein, weil er nicht primär Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zum Gegenstand hat. Mit der Zielsetzung, die Verluste ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei der Besteuerung des Stammhauses bzw. der Muttergesellschaft zu berücksichtigen, richtet sich der Richtlinien*vorschlag* vielmehr gegen die *Folgen*, die mit einer Beseitigung der Doppelbesteuerung nach der Freistellungsmethode verbunden sein können. Denn anders als nach der Anrechnungsmethode, die von einer Besteuerung auf der Basis des Welteinkommens ausgeht, bleiben als Konsequenz der Freistellungsmethode nicht nur positive, sondern, von Ausnahmen abgesehen, auch negative Einkünfte im Rahmen der inländischen Bemessungsgrundlage unberücksichtigt.²¹ Ebenso wie das auf eine zutreffende Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen gerichtete *Schiedsabkommen*,²² aber mit einer

¹⁴ Vgl. B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 341 ff.; G. Sass, DB 1990, S. 2340 ff.; O. Thömmes, Europarechtliche Probleme aus der Praxis des internationalen Steuerrechts, u. S. 29 ff.; A. Wiedow (FN 3), S. 46 ff., jew. m. w. Nachw.

¹⁵ Richtlinie des Rates v. 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, Abl. EG Nr. L 225 v. 20. 8. 1990, S. 1 ff.

¹⁶ Vgl. nur: B. Knobbe-Keuk, DB 1991, S. 298 ff.

¹⁷ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (KOM (90) 571 endg.), Abl. EG Nr. C 53 v. 28. 2. 1991, S. 26 ff.

¹⁸ Allgemeine Erwägungen, aaO.; dazu: O. Thömmes (FN 3).

¹⁹ Vgl. dazu die Kommentierungen von K. Vogel (FN 6).

²⁰ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften (KOM (90) 595 endg.), v. 24. 1. 1991.

²¹ Dazu K. Vogel (FN 6), Art. 23, Rz. 71 ff., 81 ff.

²² Vgl. o. FN 8.

anderen Zielsetzung, hat der Vorschlag für den Erlaß einer *Verlustrichtlinie* somit den Bereich der innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften zum Gegenstand.

In diesem Bereich hatte die EG-Kommission weitreichende Pläne, die erstmals im Jahre 1975 in einem Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Quellensteuer auf Dividenden²³ konkrete Gestalt gefunden hatten. Sehr viel später, nämlich in ihren Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung aus dem Jahre 1990²⁴, hat die EG-Kommission dann festgestellt, daß einige der steuerlichen Hemmnisse für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit durch die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt worden sind, doch bringen diese Abkommen, so die Kommission, „keine den Erfordernissen des Binnenmarktes entsprechende Lösung.“²⁵ Trotzdem hat die EG-Kommission ihren Vorschlag aus dem Jahre 1975 zurückgenommen.²⁶ Die Frage, „ob ergänzende Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Unternehmensbesteuerung auf Gemeinschaftsebene erforderlich sind“, blieb unbeantwortet.²⁷ Auch in ihrer Reaktion auf die Ergebnisse des *Ruding-Berichts*,²⁸ der weitreichende, zeitlich abgestufte Empfehlungen sowohl zur Beseitigung der Doppelbesteuerung als auch zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme²⁹ gegeben hatte, blieb die EG-Kommission vor allem in bezug auf die Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze, Bemessungsgrundlagen und Körperschaftsteuersysteme sehr zurückhaltend.³⁰ Positiv dagegen waren ihre Stellungnahmen in bezug auf Vorschläge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Einkommensströme. In diesem Bereich hat die Kommission über die bereits erlassenen Gemeinschaftsmaßnahmen und deren Erweiterung bzw. Verbesserung hinaus dringenden Handlungsbedarf anerkannt: Die EG-Kommission fordert die Mitgliedstaaten auf, „das Netz der Abkommen und deren Tragweite innerhalb der Gemeinschaft zu

²³ Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden v. 1. 8. 1975, Abl. EG Nr. C 253 v. 5. 11. 1975, S. 2ff.

²⁴ Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung (SEK (90) 601 endg.), abgedruckt in BR-Drucks. 360/90.

²⁵ AaO. (FN 24), Teil I, A. 10.

²⁶ AaO. (FN 24), Teil II, A. 30.

²⁷ AaO. (FN 24), Teil II, A. 31.

²⁸ Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat und das europäische Parlament im Anschluß an die Schlußfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes (SEK (92) 1118 endg.); Ratsdok. 7021/82); vgl auch die Schlußfolgerungen und Empfehlungen des Ruding-Ausschusses, DB, Beilage Nr. 5/92 zu Heft 16 v. 17. 4. 1992; vgl. dazu: S. Bendlinger (FN 3); J. Förster, IWB F 5 Gr. 2, S. 211 ff.

²⁹ Dazu G. Sass, DB 1993, S. 113 ff.

³⁰ AaO. (FN 24), Teil II, B.; diese Zurückhaltung findet deutliche Zustimmung seitens der Bundesregierung und des Bundesrats (BR-Drucks. 540/92 v. 27. 11. 1992).

vervollständigen“ und eine gemeinsame Politik bei den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern zu formulieren.³¹ Sie ist „jedoch“ der Ansicht, daß sich diese Maßnahmen auf diejenigen Bereiche beschränken sollten, die „von großem Interesse für die Gemeinschaft sind, was insbesondere für die Regelungen zutrifft, die Gegenstand von Gemeinschaftsvorschriften sind.“³² Ohne diese Aussage dahingehend zu präzisieren, ob die Harmonisierung des innerstaatlichen Rechts Vorrang vor einer Harmonisierung des Abkommensrechts haben soll,³³ will die EG-Kommission ihrerseits „dafür Sorge tragen, daß das Diskriminierungsverbot des EG-Vertrages sowie das Steuerrecht der Gemeinschaft, so wie es in den 1990 erlassenen Richtlinien ausgestaltet ist, in den Abkommen . . . zwischen den Mitgliedstaaten untereinander und mit Drittländern . . . genauestens beachtet wird.“³⁴

Angesichts der bereits erlassenen und geplanten Richtlinien dürfen diese Aussagen nicht so verstanden werden, daß sich die EG-Kommission künftig auf bloße Kontroll- bzw. Anstoßfunktionen beschränken, oder daß sie den Rat der EG im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten auf eine bloß subsidiäre Zuständigkeit zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft verweisen will.

Vielmehr wird die Kommission „neue Initiativen ergreifen, um bestimmte Fragen im Zusammenhang mit den bilateralen Steuerabkommen im Sinne der Vorschläge des (erg.: Ruding) Ausschusses auf Gemeinschaftsebene zu regeln.“³⁵ In dem Maß aber, in dem die Organe der Gemeinschaft durch eigene Rechtsakte, insbesondere durch Richtlinien auf dem Gebiet der direkten Steuern tätig werden, müssen sie die Auswirkungen solcher Maßnahmen auf das überkommene Recht der Doppelbesteuerungsabkommen beachten. Diese Auswirkungen sind grundsätzlich keine direkten in dem Sinne, daß Richtlinien des Rates auf die Harmonisierung von Doppelbesteuerungsabkommen gerichtet wären. Vielmehr zielen die hier interessierenden Richtlinien und Richtlinienvorschläge primär auf die rechtsangleichende Veränderung des *innerstaatlichen* Steuerrechts der EG-Mitgliedstaaten. Erst auf diese Weise, d. h. erst auf dem Umweg über das innerstaatliche Steuerrecht, wirkt das sekundäre Gemeinschaftsrecht auf die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen ein, und zwar in dem Ausmaß, in dem die Abkommensnormen an das innerstaatliche Recht anknüpfen.

³¹ AaO. (FN 24), Teil II, A. 34.

³² Siehe FN 31.

³³ Vgl. zu dieser wichtigen Unterscheidung: *K. Vogel* (FN 3).

³⁴ AaO. (FN 24), Teil II, A. 35.

³⁵ AaO. (FN 24), Teil II, A. 36.

II. Richtlinienbedingte Einwirkungen auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

Ein erstes Beispiel für richtlinienbedingte Einwirkungen auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen bildet die Mutter-Tochterrichtlinie³⁶ mit ihren Bestimmungen zur Vermeidung der wirtschaftlichen und der rechtlichen Doppelbesteuerung. Sie beseitigt für gemeinschaftsangehörige Tochtergesellschaften nicht nur den Aktivitätsvorbehalt des § 26 Abs. 2 KStG. Sie läßt auch entsprechende Abkommensvorbehalte für die Gewährung eines DBA-Schachtelprivilegs³⁷ leerlaufen, weil ihr Art. 4 die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zwar entweder nach der Freistellungsmethode oder nach der Anrechnungsmethode, in jedem Fall aber ohne Beschränkungen gebietet.³⁸ Obsolet werden nach einer Übergangsfrist für die Bundesrepublik Deutschland und für die Republik Griechenland auch diejenigen Abkommensbestimmungen, die Beschränkungen des Quellensteuersatzes auf Dividenden vorsehen,³⁹ weil die Richtlinie die Erhebung von Quellensteuer im Staat der ausschüttenden Tochtergesellschaft unter den Voraussetzungen ihres Art. 5 in dem nach Art. 3 qualifizierten Mutter-Tochterverhältnis ohnehin verbietet.

Ein weiteres Beispiel für richtlinienbedingte Einwirkungen auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen bildet der Vorschlag einer *Quellensteuerrichtlinie*.⁴⁰ Bei der Verwirklichung dieses Vorschlags müßten Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten bereits nach innerstaatlichem Recht vom Steuerabzug an der Quelle befreit werden. Aus diesem Grund würden Abkommensvorschriften, die dem Quellenstaat ein, wenn auch nur beschränktes Besteuerungsrecht für Zinsen und Lizenzgebühren belassen, durch eine diesem Richtlinienvorschlag entsprechende Regelung des innerstaatlichen Rechts zumindest „faktisch“ außer Kraft gesetzt werden. Die Beschränkungswirkung der den Art. 11 und 12 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften würde also ins Leere gehen.

III. Richtlinien mit unmittelbarem Abkommensbezug

Richtlinien, die wie die *Mutter-Tochterrichtlinie* oder eine der geplanten *Quellensteuerrichtlinie* entsprechende Maßnahme des sekundären Gemeinschaftsrechts über Änderungen des innerstaatlichen Rechts bewirken, daß DBA-Vorschriften leerlaufen, lassen sich als *Richtlinien mit unmittelbarem Abkommensbezug*

³⁶ Vgl. o. FN 13.

³⁷ Dazu: K. Vogel (FN 6), Art. 23, Rz. 97 ff.

³⁸ B. Knobbe-Keuk (FN 14), S. 342.

³⁹ Vgl. zur deutschen Abkommenspraxis K. Vogel (FN 6), Art. 10, Rz. 87.

⁴⁰ Vgl. o. FN 17.

kennzeichnen. Rechtstechnisch kommt dieser unmittelbare Abkommensbezug dadurch zustande, daß diese Richtlinien solche Besteuerungstatbestände des innerstaatlichen Rechts verändern, an die die Verteilungsnormen der Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Anspruch einer Beschränkung der innerstaatlichen Normen anknüpfen.⁴¹

Daneben gibt es aber auch Richtlinien, die ohne den Umweg über das innerstaatliche Recht unmittelbar auf Abkommensnormen einwirken können. Voraussetzung für eine solche Direktwirkung ist, daß die Abkommensnorm eine für sich abgeschlossene Regelung trifft, die auch ohne Anknüpfung an das innerstaatliche Recht Anwendung finden kann. Diese Voraussetzung wird von den Abkommensbestimmungen über das Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA) und über den Informationsaustausch (Art. 26 OECD-MA) erfüllt. Die *Amtshilferichtlinie*⁴² könnte deshalb so verstanden werden, daß sie ganz unabhängig von ihrer Wirkung auf das innerstaatliche Recht eine selbständige Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Änderung der dem Art. 26 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften über den Informationsaustausch begründet. Auch eine dem Vorschlag der *Schiedsrichtlinie*⁴³ entsprechende Maßnahme des sekundären Gemeinschaftsrechts könnte diese Direktwirkung auf das Abkommensrecht haben, weil sie mit ihren verfahrensrechtlichen Bestimmungen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall einer Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen auf eine Ergänzung der dem Art. 25 OECD-MA entsprechenden, vom innerstaatlichen Recht unabhängigen, Vorschriften über das Verständigungsverfahren gerichtet wäre.

IV. Richtlinien mit mittelbarem Abkommensbezug

Von den Richtlinien mit unmittelbarem Abkommensbezug sind die Richtlinien mit einem nur *mittelbarem* Abkommensbezug zu unterscheiden. Sie harmonisieren Normen des innerstaatlichen Steuerrechts, an die die Verteilungsnormen der Doppelbesteuerungsabkommen ohne den Anspruch einer beschränkenden Einwirkung auf das innerstaatliche Recht anknüpfen. Ein Beispiel bilden die dem Art. 7 des OECD-MA entsprechenden Verteilungsnormen über die Besteuerung von Unternehmensgewinnen. Diese Verteilungsnormen bestimmen zwar in welchem der beiden Vertragsstaaten Unternehmensgewinne besteuert werden dürfen. Wie diese Gewinne zu ermitteln sind, bleibt jedoch weitgehend dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten überlassen.⁴⁴ Die Abkommen selber treffen allerdings Bestimmungen über die Gewinnabgren-

⁴¹ Vgl. zu dieser Wirkung der DBA-Verteilungsnormen: K. Vogel (FN 6), Einl. Rz. 45 ff.

⁴² Vgl. o. FN 11.

⁴³ Vgl. o. FN 9.

⁴⁴ Vgl. K. Vogel (FN 6), Art. 7, Rz. 22.

zung.⁴⁵ Aus diesem Grund haben die auf innerstaatliche Gewinnermittlungsvorschriften einwirkenden Richtlinien grundsätzlich nur einen mittelbaren Abkommensbezug. Unmittelbaren Abkommensbezug haben sie allerdings, soweit sie Regelungen über die Gewinnabgrenzung enthalten. In diesem Zusammenhang ist aber nicht nur der Richtlinienvorschlag über die grenzüberschreitende Berücksichtigung von Unternehmensverlusten⁴⁶ und, unter dem Vorbehalt seines primär verfahrensrechtlichen Inhalts, auch der dem multilateralen *Schiedsabkommen*⁴⁷ zeitlich vorangehende Richtlinienvorschlag⁴⁸ zu nennen. Von besonderer Bedeutung für rechtsangleichende Maßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung sind auch die bereits seit dem Jahre 1968 erlassenen gesellschaftsrechtlichen Richtlinien;⁴⁹ vor allem die *Bilanzrichtlinie* vom 25. 7. 1978,⁵⁰ die nach ihrer Umsetzung in das innerstaatliche Recht über den Maßgeblichkeitsgrundsatz⁵¹ auf das innerstaatliche Steuerrecht und damit teils mittelbar, teils aber auch unmittelbar auf das Abkommensrecht einwirkt.

V. Wertungen

Richtlinien mit unmittelbarem Abkommensbezug haben weitergehende Auswirkungen auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, als Richtlinien mit nur mittelbarem Abkommensbezug.

Soweit Abkommensvorschriften aufgrund von richtlinienbedingten Änderungen des innerstaatlichen Rechts leerlaufen,⁵² ist dies insofern unproblematisch, als die Verteilungsnormen der Doppelbesteuerungsabkommen Steuerpflichten ohnehin nur beschränken, aber nicht begründen können.⁵³ Auch die Problematik der Umgehung von Doppelbesteuerungsabkommen durch die Vertragsstaaten in der Form einer abkommenswidrigen Gesetzgebung („treaty overriding“)⁵⁴ stellt sich bei den richtlinienbedingten Gesetzes- bzw. Rechtsänderungen grundsätzlich nicht, weil sich die Wirkung der Richtlinie nicht auf das Recht eines einzelnen Mitgliedstaates beschränkt. Die „Geschäftsgrundlage“ des Doppelbesteuerungsabkommens wird also nicht einseitig geändert. Subtilere Probleme können sich jedoch daraus ergeben, daß die überkommene Systematik eines Doppelbesteuerungsabkommens durch Richtlinien mit un-

⁴⁵ Vgl. Art. 7 Abs. 2 ff., Art. 9 OECD-MA.

⁴⁶ Vgl. o. FN 20.

⁴⁷ Vgl. o. FN 8.

⁴⁸ Vgl. o. FN 9.

⁴⁹ Publizitäts-Richtlinie v. 9. 3. 1968 (Abl. EG Nr. L 65, S. 8 ff.); Bilanzrichtlinie v. 25. 7. 1978 (Abl. EG Nr. L 222, S. 11); Konzernbilanz-Richtlinie v. 13. 6. 1983 (Abl. EG Nr. L 193, S. 1 ff.); Prüferrichtlinie v. 10. 4. 1984 (Abl. EG Nr. L 126, S. 20 ff.); dazu: *W. Mathiak*, in: *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 5 Rdnr. A 184 ff.

⁵⁰ FN 49.

⁵¹ Dazu: *B. Knobbe-Keuk* (FN 14), S. 17 ff.

⁵² Vgl. o. bei FN 40 f.

⁵³ Vgl. *K. Vogel* (FN 6), Einl. Rz. 45 ff.

⁵⁴ Vgl. *K. Vogel*, aaO., Rz. 125 f.

mittelbarem Abkommensbezug empfindlich gestört wird, wenn die mit der Richtlinie verbundenen Abkommenswirkungen beim Erlaß der Richtlinie nicht in Betracht gezogen werden. Dies läßt sich am Beispiel der geplanten *Quellensteuerrichtlinie*⁵⁵ verdeutlichen. Mit dem Verbot jeglichen Steuerabzugs an der Quelle wird zwar die Doppelbesteuerung für Zinsen und Lizenzgebühren zuverlässig vermieden, doch gilt diese Befreiung nach der Vorgabe des Richtlinienvorschlags nur für Zinsen und Lizenzgebühren, die im Verhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften gezahlt werden. Insoweit laufen Quellensteuerbeschränkungen, wie sie Gegenstand der den Art. 11 und 12 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften sind,⁵⁶ leer. Außerhalb dieser qualifizierten Geschäftsbeziehung bleiben die genannten Abkommensvorschriften jedoch anwendbar, weil außerhalb dieser qualifizierten Geschäftsbeziehung nach wie vor Quellensteuer nach originär innerstaatlichem Recht erhoben werden darf. Abgesehen von der Frage, ob eine in ihrem persönlichen Anwendungsbereich auf ein qualifiziertes Mutter-Tochterverhältnis beschränkte *Quellensteuerrichtlinie* mit den europarechtlichen Diskriminierungsverboten vereinbar wäre,⁵⁷ würden sich aus einer solchen Richtlinie weitreichende Auslegungsprobleme ergeben. Diese hängen damit zusammen, daß die Richtlinie in ihrem Art. 2 Begriffsbestimmungen für Zinsen und Lizenzgebühren enthält, die sich zwar weitgehend, aber nicht vollständig an die Begriffsbestimmungen der Art. 11 Abs. 2 und 12 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens⁵⁸ anlehnen und die darüber hinaus mehr oder weniger stark von der Vertragspraxis der Mitgliedstaaten abweichen. Das bedeutet, daß Zinsen und Lizenzgebühren i. S. der *Quellensteuerrichtlinie* nicht unbedingt gleichbedeutend sind mit Zinsen und Lizenzgebühren i. S. des Abkommensrechts, das ja außerhalb der qualifizierten Geschäftsbeziehung weiterhin anwendbar bleibt. Geht man davon aus, daß es wenig sinnvoll ist, begrifflich zwischen Zinsen und Lizenzgebühren i. S. des richtlinienkonform geänderten innerstaatlichen Rechts einerseits und i. S. des Abkommensrechts andererseits zu unterscheiden, so stellt sich die grundlegende, hier allerdings nicht zu beantwortende Frage nach dem Verhältnis zwischen den Grundsätzen der richtlinienkonformen Auslegung⁵⁹ und den besonderen Regeln, die für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen gelten.⁶⁰ Ohne weiteres zugunsten einer richtlinienkonformen Auslegung ist jedenfalls in den Fällen zu entscheiden, in denen Abkom-

⁵⁵ Vgl. o. FN 17.

⁵⁶ Vgl. zur deutschen Vertragspraxis: K. Vogel (FN 6), Art. 11, Rz. 46; Art. 12, Rz. 25.

⁵⁷ Grundlegend dazu: B. Knobbe-Keuk, DB 1990, S. 2573 ff.; vgl. auch: N. Herzig/N. Dautzenberg, DB 1992, S. 2519 ff.

⁵⁸ Dazu: K. Vogel (FN 6), Art. 11, Rz. 50 ff.; Art. 12, Rz. 29 ff.

⁵⁹ Dazu: V. Götz, NJW 1992, S. 1849 ff., 1853 ff.; U. Everling, ZGR 1992, S. 377 ff.; H. Jarass, EUR 1991, S. 211 ff.; M. Lutter, JZ 1992, S. 593 ff.

⁶⁰ Dazu: K. Vogel (FN 6), Einl. Rz. 58 ff.; K. Vogel/R. Prokisch, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Generalbericht, Cahiers de Droit Fiscal Int., Vol. LXXXLIIIa, 1993, S. 19 ff.; R. Prokisch, SWI 1994, S. 52 ff.

mensbegriffe bereits nach den überkommenen Auslegungsregeln ausnahmsweise nicht *autonom*, d. h. unabhängig vom innerstaatlichen Recht,⁶¹ sondern nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts auszulegen⁶² sind. Während die soeben geschilderte Problematik vor allem bei Richtlinien mit unmittelbarem Abkommensbezug entsteht, können sich bei Richtlinien mit einem nur mittelbarem Abkommensbezug erhebliche Vorteile für die Abkommensanwendung ergeben, weil die Verteilungsnormen in diesen Fällen ohne jeglichen Beschränkungsanspruch an das (richtlinienkonform geänderte) innerstaatliche Recht und an die (richtlinienkonform auszulegenden) Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts anknüpfen. Wird also innerstaatliches Recht, wie dies im Fall der für die Gewinnermittlung wichtigen *Bilanzrichtlinie*⁶³ bereits geschehen ist, in allen Mitgliedstaaten richtlinienkonform geändert, so erleichtert dies die Anwendung der Verteilungsnormen über die Besteuerung des Unternehmensgewinns, weil diese Verteilungsnormen den nach Maßgabe des *innerstaatlichen* Rechts ermittelten Gewinn erfassen.⁶⁴

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen durch eine Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern erleichtert werden kann, soweit das sekundäre Gemeinschaftsrecht Auslegungsdivergenzen verhindert, die aus der engen Verbindung zwischen dem Abkommensrecht und dem innerstaatlichen Recht resultieren. Daraus folgt freilich auch, daß die Grundsätze der richtlinienkonformen Auslegung zunehmend Einfluß auf die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen gewinnen. Eine solche Entwicklung wiederum führt zu einer Verlagerung der Zuständigkeit zur letztverbindlichen Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen von den innerstaatlichen Gerichten auf den Gerichtshof der Gemeinschaft. Die Frage, ob und inwieweit in einem abkommensrechtlichen Verständigungsverfahren von innerstaatlichen Gerichtsentscheidungen abgewichen werden darf,⁶⁵ würde sich dann auf der Grundlage der Vorschriften über die Vorabentscheidungskompetenz des Gerichtshofs⁶⁶ erübrigen. Bei all diesen Vorteilen für die Abkommensanwendung muß jedoch bedacht werden, daß sie sich erst auf dem Umweg über richtlinienkonform angeglichenes innerstaatliches Recht ergeben. Der an die Mitgliedstaaten gerichtete Wunsch der EG-Kommission, die im Bereich der direkten Steuern erlassenen Richtlinien in ihren Doppelbesteuerungsabkommen „genauestens“ zu beachten,⁶⁷ setzt deshalb voraus, daß diese Richtlinien nicht nur auf das innerstaatliche Recht, sondern auch auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen abgestimmt werden müssen.

⁶¹ Dazu: K. Vogel (FN 6), Einl. Rz. 63, 96, 100f.

⁶² Dazu: K. Vogel (FN 6), Einl. Rz. 94; Art. 3, Rz. 59ff.

⁶³ Vgl. o. FN 49.

⁶⁴ Vgl. o. IV.

⁶⁵ Vgl. M. Lehner (FN 4), S. 99ff.

⁶⁶ Art. 177 EGV.

⁶⁷ Vgl. o. FN 34.