

§ 23 Gleichheitsrechtliche Fragestellungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitender Besteuerung

Moris Lehner

Klaus Vogel hat das von ihm gegründete *Institut für deutsches und internationales Steuerrecht* in den zehn Jahren seines Wirkens in Heidelberg (1966 bis 1977) zu einer bedeutenden Forschungseinrichtung für Internationales Steuerrecht ausgebaut. Seine Hamburger Habilitationsschrift mit dem Titel *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*¹ und seine berühmte Nürnberger Antrittsvorlesung über *Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit*² sind wissenschaftlichen Grundlagen für das Recht der grenzüberschreitenden Besteuerung. In diesen und in der unüberschaubaren Vielzahl seiner späteren Schriften galt *Vogels* primäres Interesse, und deshalb auch die Arbeit im Heidelberger Institut, ganz besonders den Grenzen, denen der Gesetzgeber bei der Besteuerung nationaler und grenzüberschreitender Sachverhalte unterliegt. Noch in der letzten, von ihm verfassten Einleitung seines Kommentars zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen beklagt er aber, dass Fragen nach der gerechten Aufteilung der Besteuerung zwischen den Staaten, aber auch Fragen der individuellen Gerechtigkeit, „im Allgemeinen nur oberflächlich“ diskutiert werden.³ Gerechtigkeitsfragen seien vielschichtig, ihre Erörterung führe selten zu einem eindeutigen Ergebnis.⁴ Dies gilt insbesondere für Steuergerechtigkeit nach den Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes.

¹ *K. Vogel*, *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm* (1965).

² *K. Vogel*, *Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit* (1964).

³ *K. Vogel*, in *Vogel/Lehner*, *Doppelbesteuerungsabkommen*, 5. Aufl. (2006), Einl. Rz. 26.

⁴ *K. Vogel*, aaO.

1. Die Bedeutung des gleichheitsrechtlichen Referenzsystems

Wie kein anderes Grundrecht ist der allgemeine Gleichheitssatz bereicherspezifisch auszulegen und anzuwenden.⁵ Dem entspricht das Spektrum seiner Wirkungen, die in der ständigen Formulierung des Bundesverfassungsgerichts „je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen“ von „gelockerten, auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen, bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können.“⁶ Daraus resultiert eine Einbindung des allgemeinen Gleichheitssatzes in ein Referenzsystem, das auf Verfassungsebene primär durch die Freiheitsrechte und durch das Rechtsstaatsprinzip geprägt wird. Bedeutsame Konkretisierungen erhält dieses gleichheitsrechtliche Referenzsystem auch durch die *Transmissionsfunktion* des Folgerichtigkeitsgebots, das einfachgesetzlichen Entscheidungen des Gesetzgebers gleichheitsrechtlichen Verfassungsrang vermittelt. Im Hinblick auf gleichheitsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte ist zu berücksichtigen, dass gleichheitsrechtliche Referenzsysteme durch je einzelstaatliche Rechtsordnungen konstituiert werden. Soweit also für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte eine Bindung des Gesetzgebers an das Leistungsfähigkeitsprinzip anerkannt ist,⁷ handelt es sich um eine Bindung an Leistungsfähigkeit nach Vorgaben im Recht des jeweils besteuerten Staates d.h. um steuerliche Leistungsfähigkeit, die auf die je spezifische nationale Rechts- Wirtschafts- und Sozialordnungen abgestimmt ist und nicht um eine gleichheitsrechtliche Bindung an ein normatives Referenzsystem, das mehrere Staaten übergreift.⁸

⁵ P. Kirchhof, HStR Bd. VIII, 3. Aufl. (2010), § 181, Rn. 173 ff.

⁶ StRspr.; zuletzt BVerfGE 139, 285 (309).

⁷ Für das Recht der Bundesrepublik Deutschland s. Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Kommentar, § 1 Rn. A (185 ff.); M. Lehner, HStR Bd. XI, 3. Aufl. (2013), § 251, Rn. 15 ff.; (28 f.).

⁸ M. Lehner (Fn. 7), Rn. 11.

2. Völkerrechtliche Vorgaben

Das allgemeine Völkerrecht setzt zwar für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte eine „hinreichend enge Beziehung“ der besteuerten Person zu dem steuernden Staat voraus⁹, es enthält aber kein Verbot der Doppelbesteuerung¹⁰, geschweige denn gleichheitsrechtlich spezifische Vorgaben für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. Verbindliche gleichheitsrechtliche Referenzsysteme können insoweit nur nach Maßgabe völkerrechtlicher Verträge in Gestalt von bilateralen und multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen entstehen. Besondere Bedeutung als gleichheitsrechtliches Referenzsystem, allerdings nicht im Sinne gesetzesgleicher Verbindlichkeit, sondern nur im Sinne von „soft law“¹¹ kommt dabei den Musterabkommen, vor allem dem der OECD¹² zu.

3. Vorgaben im Anwendungsbereich des AEUV und der Grundrechte-Charta

a) Gleichheitsrechtlich relevante und rechtlich mehr oder weniger homogene Referenzsysteme bestehen grundsätzlich nur in den der Union besonders zugewiesenen Harmonisierungsfeldern des Rechts der indirekten Steuern und im Anwendungsbereich der Richtlinien, die für das Recht der direkten Steuern erlassen wurden.¹³

Für die Grundfreiheiten¹⁴ ist eine differenzierte Sicht geboten. Ausgangspunkt ist die Erkenntnis, dass im Anwendungsbereich der Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote aufgrund ihrer Konvergenz¹⁵ von einem im Grundsatz übereinstimmenden gleichheitsrechtlichen Prüfungs-

⁹ Grundlegend *K. Vogel* (Fn. 3), Rz. 11.

¹⁰ *K. Vogel* (Fn. 3), Rz. 14.

¹¹ *K. Vogel* (Fn. 3), Rz. 14.

¹² *M. Lehner*, in *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*, 6. Aufl. (2015), Grundlagen Rn. 33 ff.

¹³ Vgl. den Überblick bei *Lehner* (Fn. 12), Rn. 253; (274 ff.).

¹⁴ Grundlegend zu den Wirkungen *E. Reimer*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragssteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: *Moris Lehner* (Hrsg.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000), (39 ff.).

¹⁵ *R. Streinz*, Allgemeine Lehren der Grundfreiheiten – Vom Diskriminierungsverbot zum Beschränkungsverbot, in: *Detlef Merten/Hans-Jürgen Papier*, *Handbuch der Grundrechte*, Bd. VI/1 (2010), Rn. 10, (12).

ansatz im Sinne der Nachteilsvermeidung bei grenzüberschreitender Tätigkeit auszugehen ist.¹⁶ Entscheidend ist aber, dass sich der EuGH bei dieser gleichheitsrechtlichen Prüfung mangels eigenständiger unionsrechtlicher Vorgaben für die Verwirklichung von Steuergerechtigkeit, mit Ausnahme der unionsrechtlich unzulässigen Unterscheidung nach der Ansässigkeit, weitgehend an den Vorgaben des jeweiligen innerstaatlichen Steuerrechts orientiert.¹⁷ Dagegen hat der EuGH für die Prüfung der unbenannten Rechtfertigungsgründe¹⁸ ein weitgehend eigenständiges normatives Referenzsystem auf der Ebene des Unionsrechts geschaffen.

Dem weitgehenden Fehlen eines unionsrechtlichen Referenzsystems für Steuergerechtigkeit entspricht die Zurückhaltung des EuGH im Anwendungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen¹⁹, ein Phänomen, das sich aber nach dem Erlass der Empfehlung vom 28. Januar 2016 zur Einführung eines *principle purpose test* und zur Veränderung des Betriebsstättenbegriffs²⁰ und nach der im Juni 2016 verabschiedeten, ebenfalls weitgehend abkommensbezogenen BEPS-Richtlinie²¹ in sein Gegenteil verkehren dürfte.

Schließlich ist der Bereich des Beihilfenrechts²² zu erwähnen, in dem der EuGH wenig Scheu zeigt, die Systematik der innerstaatlichen Referenzsysteme eigenständig zu interpretieren.²³

¹⁶ Zur Widersprüchlichkeit dieser Rechtsprechung im Lauf ihrer Entwicklung vgl. *M. Lang*, FS Spindler, 297 (300 f.; 312 ff.).

¹⁷ *M. Lehner*, (Fn. 7), Rn. 66 ff.

¹⁸ Vgl. *H. Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, in: Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht (Hrsg.), Vorträge und Berichte Nr. 171 (2009).

¹⁹ Vgl. die Nachw. bei *M. Lehner* (Fn. 12), Rn. 262 ff.

²⁰ Europäische Kommission, Empfehlung vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 endg.

²¹ Europäische Kommission, Vorschlag vom 28.1.2016 für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 endg. Der ECOFIN-Rat hat über diese Richtlinie am 21.6.2016 eine politische Einigung erzielt; ein endgültiger Text lag bei Abschluss des Manuskripts noch nicht vor.

²² Vgl. *R. Ismer/S. Piotrowski*, IStR 2015, 257 ff. mit umfangr. Nachw. zum Stand der Diskussion.

²³ *K.D. Drüen*, FS Spindler, 29, (46 ff.).

b) Im Bereich der Grundrechte-Charta stellt sich nicht nur für das Recht der indirekten²⁴, sondern zunehmend auch für das Recht der direkten Steuern die Frage, nach dem Verhältnis zwischen dem allgemeinen Gleichheitssatz der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen zu Art. 20 GRCh.²⁵ Unabhängig von den enormen Schwierigkeiten, die bereits für die Eröffnung des Anwendungsbereichs der Charta und für ihr Verhältnis zu den Grundfreiheiten bestehen²⁶, bietet das Unionsrecht im Bereich der direkten Steuern, von den Bereichen des harmonisierten Rechts abgesehen, kein ausreichendes Referenzsystem für eine gegenüber dem innerstaatlichen Recht vorrangige Anwendung des Art. 20 GRCh.²⁷

²⁴ EuGH v. 26.02.2013, Rs. C-617/10, *Åkerberg-Fransson*, EuZW 2013, 302.

²⁵ Vgl. *M. Lehner*, IStR 2016, 265 ff.

²⁶ Vgl. *R. Streinz*, FS Dausen, 2014, 429 ff.; *F. Wollenschläger*, EuZW 2014, 577 ff.

²⁷ *M. Lehner*, (Fn. 25).