

§ 25 Die Mitnahme des Heimatrechts

Ekkehart Reimer

Wenige Habilitationsschriften aus der neueren deutschen Staatsrechtslehre haben eine ähnlich nachhaltige Bedeutung erlangt wie „Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm“ (1965) – die Schrift, mit der *Klaus Vogel* 1965 nach Heidelberg berufen wurde. Die in der Schrift behandelten technischen und theoretischen Fragen der offenen Staatlichkeit, mit denen *Vogel* an das eine Generation zuvor entstandene „Internationale Verwaltungsrecht“ *Karl Neumeyers* anknüpft¹, haben sich in das Genom des Instituts und später auch von *Vogels* Münchener Lehrstuhl eingeschrieben. Wie virulent die Grundfragen geblieben sind, hat sich bei dem Besuch zahlreicher Richter und Generalanwälte des Europäischen Gerichtshofs an der Heidelberger Fakultät im Juni 2011 gezeigt². Unter maßgeblicher Beteiligung von *Koen Lenaerts* erörterte die öffentlich-rechtliche Diskussion die Frage, ob und inwieweit Behörden eines EU-Mitgliedstaats verpflichtet sind oder verpflichtet werden können, verwaltungs- und insbesondere steuerrechtliche Normen eines anderen Mitgliedstaats anzuwenden.

Diese Frage ist offener, als es gebräuchliche Schlagworte erkennen lassen, wenn der „materiellen Universalität“ (z.B. im Welteinkommensprinzip) eine „formelle Territorialität“ (Behörden wenden stets nur das Recht ihres eigenen Staates an) entgegen gesetzt wird. Für Anknüpfungen steuerrechtlicher Normen an außersteuerrechtliche „Gegebenheiten“ sind Verweisun-

¹ Zu Neumeyer *Klaus Vogel*, Karl Neumeyer zum Gedächtnis. AöR 95 (1970), S. 138 ff.; *ders.*, Karl Neumeyer (1869-1941). Ein Lebenswerk: das „Internationale Verwaltungsrecht“, in: Heinrichs/Franzki/Schmalz/Stolleis (Hrsg.), Deutsche Juristen jüdischer Herkunft (1993), S. 531 ff.; *ders.*, Karl Neumeyer: In den Tod getrieben, in: Landau/Nehlsen (Hrsg.), Große jüdische Gelehrte an der Münchener Juristischen Fakultät (2001), S. 97 ff.; *Henriette von Breitenbuch*, Karl Neumeyer – Leben und Werk (1869-1941) (2013).

² Abdruck der Referate von *Burkhard Hess*, *Gerhard Dannecker* und *Ekkehart Reimer* in ZVglRWiss Heft 1/2012.

gen jedenfalls anerkannt, wo kollisionsrechtliche Normen des IPR auf ausländisches Sachrecht verweisen – etwa, wenn es für §§ 26 ff. EStG auf das Bestehen einer Ehe ankommt. Implizite oder jedenfalls gewohnheitsrechtlich anerkannte Verweisungen bestehen für die Staatsangehörigkeit natürlicher Personen, (sehr) eingeschränkt auch für die Eigenschaft anderer Rechtsträger als juristische Personen³. Diese basalen Anerkennungen fremdrechtlicher Setzungen betreffen stets den konkreten Einzelfall, also nicht abstrakt-generell die ausländische Norm, sondern (punktuelle, aber durch Sachverhaltswürdigungen aufgeladene) Ergebnisse ihrer Anwendung.

Aus Sicht von Demokratieprinzip, Rechtsstaatlichkeit und Grundrechten muss aber jede Anerkennung ausländischer Rechtsanwendungsergebnisse – sei sie einseitig oder gegenseitig – unter dem Vorbehalt des Gesetzes stehen. Das gilt besonders für das Steuerrecht. Als Rechtsgrundlagen kommen hier innerstaatliche Gesetze, völkerrechtliche Verträge⁴ ebenso wie Regelungen des primären oder sekundären Unionsrechts in Betracht. Das Sekundärrecht kann etwa durch Verkettungsnormen (*linking rules*) Subjekt- oder Objektqualifizierungen des Quellenstaats für den Ansässigkeitsstaat verbindlich machen⁵.

Mit Blick auf die wenig verheißungsvolle Zukunft positiver Integration (Harmonisierung) des Rechts der direkten Steuern kommt zentrale Bedeutung für die Frage nach Existenz und Reichweite von Anerkennungspflichten indes den Grundfreiheiten des primären Unionsrechts und den mitgliedstaatlichen und unionalen Grundrechten zu.

Folgen aus den Grundfreiheiten Pflichten zu gegenseitiger Anerkennung mitgliedstaatlicher (Einzelfall-)Entscheidungen auf dem Gebiet der direkten Steuern? Auch nach Wegfall von Art. 293 EG durch das Vertragswerk von Lissabon begründen die Grundfreiheiten jedenfalls keine Pflicht eines Mitgliedstaats zur Anerkennung einer Vorbelastung des Steuerpflichtigen

³ Umfassende Analyse bei *Ruben Martini*, Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand (2016), S. 137 ff.

⁴ Namentlich die DBA, etwa in Art. 3 Abs. 2, 4 Abs. 1, 6 Abs. 2 Satz 1, 10 Abs. 4, 26 Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 oder in Art. 27 Abs. 8 OECD-MA.

⁵ So der ursprüngliche Vorschlag der Kommission zur ATAP-RL vom 28.01.2016, der eine Art von gegenseitiger Anerkennung der Qualifikation einer Kapitalvergütung als Zins oder Dividende vorsah. Der ECOFIN-Rat hat diesen Ansatz abgelehnt und stattdessen eine schlichtere *subject-to-tax*-Regel favorisiert.

mit der Steuer eines anderen Mitgliedstaats⁶. Es sind vielmehr die Randbereiche des Steuerrechts, in denen die Grundfreiheiten oder das Sekundärrecht eine gegenseitige Anerkennung verlangen: die genannten Elemente des persönlichen Steuertatbestands mit ihren rechtsgebietsübergreifenden Verweisungen auf ausländisches Recht, einzelne Regelungen über steuerliche Nebenpflichten (namentlich Buchführungspflichten⁷) und – wieder anders gelagert – behördliche oder gerichtliche Sachverhaltswürdigungen (etwa Bewertungen) und reine Tatsachenfeststellungen.

Theoretisch spricht aber nichts dagegen, die Pflichten zu gegenseitiger Anerkennung auch auf andere steuerliche Tatbestandsmerkmale und Prüfungsstufen zu erstrecken. Das Prinzip der gegenseitigen Anerkennung lässt sich zwar nicht ohne Weiteres gleichheitsrechtlich reformulieren. Es lässt sich insbesondere nicht dadurch in die Gleichheitsdogmatik integrieren, dass man im Handeln des Zielstaats ohne gegenseitige Anerkennung eine unnötige Doppelbelastung des Steuerpflichtigen sieht: Denn gleichheitsrechtlich ist der Zielstaat nur zur Herstellung einer „Kästchengleichheit“ des Anlassfalles mit einem allein in diesem Zielstaat angesiedelten fiktiven Vergleichsfall verpflichtet. Hinzutreten muss vielmehr eine grundrechtliche Perspektive, die das Prinzip der Verhältnismäßigkeit aufnimmt und sub specie Erforderlichkeit einen Vorrang der rechtlich möglichen zwischenstaatlichen Zusammenarbeit (Amtshilfe) gegenüber der mehrfachen Auferlegung gleicher oder ähnlicher (Neben-)Pflichten postuliert.

Erste Voraussetzung für die Pflicht zu gegenseitiger Anerkennung ist in jedem Fall eine hinreichende Ähnlichkeit der Sachverhalte, die der Steuerpflichtige im Herkunfts- und im Zielstaat verwirklicht. Damit scheidet eine Pflicht zu gegenseitiger Anerkennung aus, wo die Doppelbelastung angesichts hinreichender tatsächlicher Unterschiede auch keine Diskriminierung begründen würde. Diese Prüfung entspricht der Ähnlichkeitsprüfung im Rahmen der Diskriminierungsverbote: Wo sich der Steuerpflichtige und sein (gedachter) Vergleichspartner nicht „in einer vergleichbaren Situation“ (EuGH) befinden, ist die gegenseitige Anerkennung von vornherein nicht geboten.

⁶ Exemplarisch EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-67/08, Slg. 2009, I-883 - Margarete Block. Zur Bedeutung von Art. 293 EG und seinem Wegfall *Jakob Billau*, Die steuerliche Integration des Europäischen Binnenmarktes durch Doppelbesteuerungsabkommen (2016).

⁷ Vgl. bereits EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471 - *Futura/Singer*.

Zweite Voraussetzung für die Pflicht zu gegenseitiger Anerkennung ist die Ähnlichkeit der rechtlichen Vorgaben, die beide Mitgliedstaaten dem Steuerpflichtigen machen. Eine gegenseitige Anerkennung ist nicht geboten, wo die Doppelbelastung gerechtfertigt und v.a. angemessen ist. Diese Prüfung entspricht der Erforderlichkeitsprüfung im Rahmen der Diskriminierungsverbote. Nur wenn die rechtlichen Vorgaben beider Mitgliedstaaten gleichwertig sind, muss die Verdopplung einzelstaatlicher Entscheidungen oder steuerlicher Nebenpflichten unterbleiben.

Gegenstand der gegenseitigen Anerkennung können dann Akte aller drei Gewalten sein. Die gegenseitige Anerkennung erstreckt sich auch sowohl auf Tatsachenfeststellungen als auch auf die Würdigung von Tatsachen im Lichte der Vorgaben des mitgliedstaatlichen Rechts, also auf Subsumtionsergebnisse. Dies gilt allerdings nur im tatsächennahen Bereich.

In Ermangelung einer Harmonisierung (die nach Art. 115 AEUV Einstimmigkeit im Rat erfordert) kann die gegenseitige Anerkennung in Steuersachen auf dieser Basis ein „Dritter Weg“ zwischen traditioneller Anwendung der Diskriminierungsverbote und Harmonisierung werden.

Einstweilen bleibt die gegenseitige Anerkennung in Steuersachen allerdings ganz der negativen Integration verhaftet. Sie bewahrt die Vielfalt materiellrechtlicher Regelungsmodelle innerhalb der Union. Insofern kann sie als Beispiel einer differenzierten Integration angesehen werden. Perspektivisch können aber weitere Anwendungsgebiete für eine gegenseitige Anerkennung in Steuersachen durch völkerrechtliche Verträge und durch Harmonisierung erschlossen werden. Zu den Erkenntnisquellen für die Gleichwertigkeitsprüfung kann daneben das soft law gehören – etwa in Form europäischer Mustergesetze.

Diese Federstriche, aber auch anderweitige Antworten auf diese Fragen⁸ schöpfen das Potenzial des Themas bei weitem nicht aus. Die Vertiefung einer Dogmatik des transnationalen Steuerrechts verlangt weitere Strukturierungsleistungen und eine vertiefte Auseinandersetzung mit Fragen demokratischer Legitimation und gerichtlicher Kontrolle. Das Thema bietet aber auch Raum für eine Verknüpfung des Rechtswissens mit qualitativen

⁸ *Ekkehart Reimer*, Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht, FR 2007, 217 ff.; *ders.*, Taxation – An Area without Mutual Recognition? in: Isabelle Richelle/Wolfgang Schön/Edoardo Traversa (Hrsg.), *Allocating Taxing Powers within the European Union* (MPI Studies in Tax Law and Public Finance Bd. 2, 2013), 197 ff.

und quantitativen Analysen zum Stand der Europäischen Integration: Denn am Ende sind Art und Maß von Verweisungen inländischen auf ausländisches Steuerrecht Gradmesser für die normative Verwirklichung offener Staatlichkeit.