

§ 10 Verschränkung der Koordinationsräume: Wahrung von Demokratie und Rechtsstaatlichkeit

Martin Kreienbaum

I.	Koordinationsräume	229
II.	Die Amtshilferichtlinie und ihre Reformen.....	232
III.	Datenschutz	232
IV.	Demokratiedefizit?.....	233
V.	Schiedsverfahren	234

Den anregenden Gedanken aus den Vorträgen von *Heribert Anzinger* und *Roman Seer*, denen *Rudolf Mellinshoff* weitere kluge Gedanken hinzugefügt hat, kann ich in weiten Teilen zustimmen, nur Weniges erfordert meinen Widerspruch. Insgesamt möchte ich fünf Punkte ansprechen.

I. Koordinationsräume

Ich möchte zunächst auf einen Satz von Herrn Professor *Anzinger* eingehen, nach dem die Zukunft der Integration des materiellen Steuerrechts in der EU in der Kooperation mit weiteren Koordinationsräumen wie der OECD und den G20 liegt. Dem kann ich insoweit zustimmen, als die Zukunft auch in der Koordination mit weiteren Koordinationsräumen liegt und teilweise sogar davon abhängig ist. Dies aber nicht deshalb, weil es rechtlich erforderlich wäre, sondern weil wir im Begriff sind, eine internationale steuerpolitische Koordination auf Ebene der OECD, der G20 und in Zukunft mit dem sogenannten „Inclusive Framework“ von fast hundert Staaten auf globaler Ebene vorzunehmen. In diesen großen Koordinationsräumen werden steuerpolitische Linien diskutiert und vereinbart. Diese Abstimmung strahlt auf die EU aus. Gleichzeitig beteiligt sich die EU konstruktiv an den laufenden Diskussionen. Die umfassende internationale Abstimmung bewirkt, dass sich nationale Einzelinteressen der Mitgliedstaaten einer Integration auch innerhalb Europas nicht mehr so stark in den Weg stellen können.

Man sieht dies schon sehr deutlich an Fragen außerhalb des materiellen Steuerrechts, nämlich im Bereich des Auskunftsaustausches. Die EU-Mitgliedstaaten stehen nicht nur im Binnenmarkt im Wettbewerbsverhältnis untereinander, sondern sind auch abhängig von Wettbewerbsbedingungen außerhalb des Binnenmarktes – und damit auch von steuerrechtlichen Rahmenbedingungen außerhalb der EU. Die EU-Kommission hat lange den Gedanken verfolgt, dass ein internationaler Informationsaustausch zu Finanzkonten zur Herstellung von Steuergerechtigkeit beitragen kann. Wir wissen, dass die Kommission und die EU-Mitgliedstaaten beispielsweise bei der Zinsrichtlinie lange Zeit kontroverse und weitgehend fruchtlose Diskussionen geführt haben, um ein verhältnismäßig bescheidenes Instrument, nämlich die Zinsrichtlinie, zu verabschieden, das vieles erreicht hat, aber sicherlich nicht eine Besteuerungsgleichheit mit Blick auf Kapitalerträge. Jetzt sehen wir, dass eine über die EU hinausgehende internationale Koordination – die Einführung des weltweit einheitlichen Berichtsstandards zu Finanzkonten – den Weg auch für eine umfassende innereuropäische Lösung geebnet hat.

Die über die EU hinausgehende Koordinierung im Rahmen der OECD-BEPS-Arbeiten regt teilweise sogar dazu an, die Mechanismen und Instrumente, durch die der Binnenmarkt verwirklicht werden soll, zu überdenken.

In den vergangenen 15 bis 20 Jahren haben wir beispielsweise bei der Mutter-Tochter-Richtlinie oder auch bei der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie primär daran gedacht, potentielle Hemmnisse innerhalb Europas zu entfernen und damit den Binnenmarkt zu verwirklichen. Die Erwägungsgründe der genannten Richtlinien legen beispielsweise dar, dass die Nettoerträge eines Unternehmens am besten am Ort seiner Ansässigkeit festgestellt werden könnten; eine Quellenbesteuerung, die aus Praktikabilitätsgründen in der Regel nur auf Bruttobasis erfolgt, führe tendenziell zu einer Überbesteuerung. Daraus wurde abgeleitet, der Verzicht der Mitgliedsstaaten auf Quellenbesteuerungsrechte und die alleinige Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat diene der Verwirklichung des Binnenmarktes.

Die international auf Ebene der G20 und auf Ebene der OECD geführte Diskussion um die Wirkungen und Gefahren doppelter Nichtbesteuerung hingegen hat in der Folge zu der Erkenntnis geführt, dass die doppelte Nichtbesteuerung von Einkommen ebenso schädlich sein kann wie die

doppelte Besteuerung, weil sie möglicherweise zu Fehlallokationen und zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Mit Blick auf die innerhalb der EU geführte Diskussion beispielsweise zur Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie bedeutet dies, dass das Verbot der Quellenbesteuerung unter den Vorbehalt der Besteuerung im Empfangsstaat gestellt werden sollte.

Weiter führen wir sowohl auf OECD- als auch auf EU-Ebene eine Diskussion über schädlichen Steuerwettbewerb und haben im so genannten *Forum on Harmful Tax Practices* bei der OECD den *Nexus Approach* zu Patentboxen, d.h. zur präferenziellen Besteuerung bestimmter immaterieller Einkünfte, entwickelt. Angeregt durch diese Entwicklungen akzeptieren nun auch die EU-Mitgliedstaaten untereinander und im Verhältnis zu Drittstaaten diesen neu entwickelten Maßstab im Kontext fairer Unternehmensbesteuerung. Auch die neue Steuervermeidungsrichtlinie enthält in weiten Teilen Gedanken und Maßstäbe, die auf Ebene der OECD/G20 entwickelt wurden. Ich finde das sehr konsequent, weil einzelne Staaten allein die internationale Kohärenz, die durch das Richtlinienrecht hergestellt wird, nicht leisten können.

Herr Professor *Anzinger* hat angedeutet, dass die EU und namentlich die Kommission in einem Konkurrenzverhältnis zur OECD stehen. Diese Einschätzung teile ich nicht ganz. Ich sehe es eher so, dass die weiteren internationalen Arbeiten die Abstimmungen innerhalb der EU ergänzen und auch künftig das Vorankommen innerhalb der Union beschleunigen. Zugleich sehen wir, dass die Kommission in manchen Bereichen Vorreiter ist. Die EU-Schiedskonvention beispielsweise ist ein Instrument, bei dem wir einen über die EU hinausgehenden international verpflichtenden Standard noch nicht erarbeitet haben. Mit Blick auf ein Konkurrenzverhältnis darf auch nicht übersehen werden, dass für die Arbeiten innerhalb der EU eine spezifische Zielsetzung gilt, die für die Arbeiten außerhalb der EU nicht gilt. Die Verwirklichung des Binnenmarktes erfordert möglicherweise spezifisches Handeln innerhalb der EU. Gleichzeitig müssen wir innerhalb der EU auch mit spezifischen Bedingungen umgehen, namentlich mit dem EU-Primärrecht. Auch sind die Entscheidungsprozesse innerhalb der EU anders als in größeren Koordinationsräumen. Innerhalb der EU sind nur die EU-Mitgliedsstaaten, die in ihrem Entwicklungsstand relativ homogen aufgestellt sind, unter einen Hut zu bringen. Der G20-Prozess oder das „Inclusive Framework on BEPS“ unterscheiden sich hier deutlich: Beim „In-

clusive Framework“ sind Entwicklungsländer beteiligt, bei den G20 zumindest große Schwellenländer mit ihren spezifischen Interessen. Daraus ergeben sich verschiedene relevante Unterschiede zwischen den Arbeiten innerhalb der EU und den Arbeiten über die EU hinaus. Deshalb steht die Kommission jedenfalls nicht in allen Regelungsbereichen in einem Wettbewerbsverhältnis zur OECD oder zu anderen internationalen Organisationen. Richtig ist aber, dass die Kommission sich mit der OECD abstimmen sollte, was sie auch tut. Die Kommission ist eingebunden in die Arbeiten, die auf OECD-Ebene stattfinden. Umgekehrt ist auch die OECD Ratgeber für die Gestaltung des EU-Rechts. Wir haben beispielsweise die Hybrid-Empfehlungen der OECD eng mit der Kommission abgestimmt, damit die dort erarbeiteten Ergebnisse mit dem Unionsrecht kompatibel sind.

II. Die Amtshilferichtlinie und ihre Reformen

Die Änderung im Rahmen der so genannten Amtshilferichtlinie II sieht den automatischen Informationsaustausch vor. Die Amtshilferichtlinie in der dritten Änderung den „Ruling-Austausch“, in der vierten Änderung das „Country-by-Country-Reporting“, das auch schon angesprochen wurde. Und mit der fünften Änderung der Amtshilferichtlinie soll den Steuerbehörden ein Zugriff auf Daten ermöglicht werden, die für Geldwäschezwecke vorgehalten werden. Diskutiert wird zudem, diese Zugangsmöglichkeiten in einem zweiten Schritt auch international zu vernetzen werden, sodass grenzüberschreitend Informationen über wirtschaftlich Begünstigte einfacher erlangt werden können. Innerhalb Europas ist darüber schon Einigung erreicht worden. Darüber hinaus gibt es eine internationale Initiative, die diesen Austausch in Zukunft herstellen soll.

III. Datenschutz

Mit Blick auf den Datenschutz ist festzustellen, dass Informationen über steuerliche Vorabzusagen („Ruling-Daten“) und die länderspezifische Berichterstattung („Country-by-Country-Reporting-Daten“) außerhalb Europas auf Basis der bestehenden rechtlichen Informationsaustauschinstrumente, d.h. auf Basis der einschlägigen DBA-Vorschriften oder auf Basis

des in der OECD-Europaratkonvention vorgesehenen Informationsaustausches ausgetauscht werden. Dies bedeutet, dass sich mit Blick auf die Vertraulichkeit, auf die Bestimmungen zur Behandlung im Empfangsort und auf die Sicherstellung eines angemessenen Datenschutzniveaus im Empfangsstaat rechtlich nichts ändert im Vergleich zum „konventionellen“ steuerlichen Datenaustausch (Datenaustausch auf Ersuchen). Es gibt auch heute schon die Möglichkeit, entsprechende Informationen auf Ersuchen auszutauschen. Dadurch gelangen Informationen auch heute schon in andere Staaten, sodass sich mit Blick auf den automatischen Informationsaustausch keine grundlegend neue Situation ergibt. „Automatisch“ heißt nicht unbedingt auch „elektronisch“; es geht aber um einen Austausch ohne vorherige Prüfung im Einzelfall.

Ich möchte darauf hinweisen, dass wir mit Blick auf das „Country-by-Country-Reporting“ bei der OECD notifiziert haben, wie wir uns die Einhaltung unseres *ordre public* vorstellen. In diesem Zusammenhang haben wir einen speziellen Vorbehalt mit Blick auf die Einhaltung der Menschenrechte ausgedrückt.

IV. Demokratiedefizit?

Besteht ein Demokratiedefizit? Herr Professor *Mellinghoff*, das ist ein Punkt, der meinen Widerspruch erfordert. Mit Blick auf die Arbeiten, die wir international – insbesondere auf Ebene der OECD – vornehmen: Hier geht die Bundesregierung politische Verpflichtungen ein, die zur Herstellung ihrer Rechtswirksamkeit der Umsetzung in nationales Recht bedürfen. Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Herstellung innerstaatlicher Bindungen durch die Umsetzung von EU-Richtlinien. Mit Blick auf die Beteiligung des nationalen Gesetzgebers besteht bei den rechtlich nicht bindenden OECD-Beschlüssen kein Grund zur Sorge. Anders kann man allenfalls die Frage der demokratischen Legitimation mit Blick auf die Verabschiedung von EU-Richtlinien beantworten. Hier wird häufig die Dominanz der Exekutive beklagt, weil die Legitimationsvermittlung bei der Umsetzung der Beschlüsse des Ministerrates durch nationale Parlamente an Grenzen stößt.

V. Schiedsverfahren

Mit Blick auf das Schiedsverfahren möchte ich bemerken, dass das Schiedsverfahren über den vollständigen Rechtsschutz, den das jeweils nationale Recht vorsieht, hinausgeht und darüber hinaus dem Steuerpflichtigen Schutz gewährt in Fällen, in denen in zwei Staaten der Rechtsweg ausgenutzt wurde und es trotzdem bei einer Doppelbesteuerung verbleibt. In diesen Fällen und in Fällen, in denen Steuerpflichtige statt des Rechtsweges das Schiedsverfahren wählen, helfen die Finanzverwaltungen dem Beteiligten, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden. Ein rechtsstaatliches Defizit sehe ich darin nicht.