

## Die internationale Doppelbesteuerung im EU-Binnenmarkt

Bearbeitet von  
Philipp Riedl

1. Auflage 2012. Buch. 338 S. Hardcover  
ISBN 978 3 631 62222 3  
Format (B x L): 14,8 x 21 cm  
Gewicht: 550 g

[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

# **FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA**

Band 18

Philipp Riedl

## **Die internationale Doppelbesteuerung im EU-Binnenmarkt**

**LESEPROBE**



**PETER LANG**

Internationaler Verlag der Wissenschaften

# Einleitung

## I.) Einführung

Mit Unterzeichnung der Römischen Verträge am 25.3.1957 haben einige der heutigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union erstmals einen Teil ihrer hoheitlichen Aufgaben zugunsten des europäischen Gedankens auf eine supranationale Organisation, die damalige Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, übertragen. Das Unionsrecht der heutigen Europäischen Union überlagert die nationale Rechtsordnung der weiterhin souveränen Mitgliedstaaten in vielen Politikbereichen. Wenn auch die Rechtsetzungskompetenz im Hinblick auf die direkten Steuern grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten verblieben ist, prägt das Recht der Europäischen Union das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten in diesem Bereich in zunehmendem Maß. Insbesondere die Rechtsprechung des EuGH zu den Auswirkungen der Grundfreiheiten des EWG-Vertrags, EG-Vertrags und schließlich AEUV auf das System der direkten Besteuerung in den Mitgliedstaaten hat sich in den vergangenen Jahren ständig fortentwickelt. Als judikative Grundsteinlegung für den Einfluss des Unionsrechts auf den Bereich der direkten Steuern lässt sich die Entscheidung aus dem Jahre 1986 in der Rs. *Kommission/Frankreich*, in der es um die als „*avoir fiscal*“ bezeichnete Steuergutschrift nach dem französischen Körperschaftsteuerrecht ging, anführen. Darin stellte der EuGH klar, dass die Grundfreiheiten auch im Bereich der direkten Steuern uneingeschränkten Vorrang genießen und ihre Geltung die Harmonisierung der nationalen Steuerregelungen nicht voraussetzt.<sup>1</sup> Die grundfreiheitsrechtlichen Vorgaben stecken somit auch für den Bereich der direkten Steuern die Grenzen der mitgliedstaatlichen Ausübung hoheitlicher Gewalt ab. Eben jene Vorgaben gewannen in einer Vielzahl von grundfreiheitsinterpretierenden Judikaten nach und nach an Kontur, auch wenn diese Entwicklung nicht stets frei von Paradigmenwechseln und Unstimmigkeiten war. Einige jüngere Entscheidungen des Gerichtshofs im Bereich der direkten Steuern lassen eine, gemessen an der früheren Rechtsprechungslinie, verhältnismäßig mitgliedstaatenfreundlichere Tendenz erkennen. In der Entscheidung in der Rs. *Marks & Spencer*<sup>2</sup> wurde etwa eine Rechtfertigungstrias etabliert, die den Mitgliedstaaten zusätzliche, scheinbar fiskalische Belange berücksichtigende

---

1 EuGH Urteil v. 28.1.1986, Rs. C-270/83 (*Kommission/Frankreich*), Slg. 1986, S. 273, Rn. 24.

2 EuGH Urteil v. 13.12.2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, S. I-10837, Rn. 45 ff.

Legitimationsansätze für grundfreiheitsrechtliche Eingriffe eröffnet. Die neueren Entscheidungen in den Rs. *SGI*<sup>3</sup> und *X Holding BV*<sup>4</sup> setzen diese Entwicklung fort. Wie noch näher zu zeigen ist, wird der darin aufgegriffene Aspekt der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zunehmend in der Rechtsprechung des EuGH als allgemeingültiger und die verschiedensten Eingriffe rechtfertigender Erlaubnissatz angewendet. Zudem offenbart der EuGH auch bei der Annahme eines Eingriffs in die Grundfreiheiten zunehmend einen restriktiveren Ansatz. So gibt der Gerichtshof zu erkennen, dass dem Steuerpflichtigen aus den Grundfreiheiten kein Anspruch auf eine vollständige Steuerneutralität seiner grenzüberschreitenden Aktivitäten erwachsen soll. Trotz dieser erkennbaren Korrekturen des EuGH bleibt die Überlagerung von nationalen Regelungen über die direkte Besteuerung durch Unionsrecht ein äußerst konfliktträchtiges Spannungsfeld. Schließlich sind die in den Mitgliedstaaten betroffenen fiskalischen Interessen für diese von existenzieller Bedeutung; zugleich sind die Auswirkungen für den binnenmarktaktiven Steuerpflichtigen oftmals erheblich.

Die Problematik der Doppelbesteuerung nimmt in diesem Widerstreit von nationalen Steuerordnungen und Unionsrecht eine besondere Rolle ein. Die Aufteilung des Steuersubstrats zwischen Staaten, sei es durch einseitige Maßnahmen nationalen Rechts, sei es durch den Abschluss von völkerrechtlichen Verträgen, bewirkt auf deren Ebene die Abgrenzung von steuerlichen Hoheitsbefugnissen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Aus der Warte des Steuerpflichtigen stellt sich die Doppelbesteuerung als eine administrative und monetäre Mehrbelastung anlässlich seines Auslandsengagements dar. Im Sinne eines für den Steuerpflichtigen ökonomisch sinnvollen grenzüberschreitenden Wirtschaftslebens entspricht es deshalb grundsätzlich auch dem Anliegen der involvierten Staaten, die übergebührlige Belastung des Steuerpflichtigen durch einen mehrfachen Steuerzugriff auf Steuersubjekte zu vermeiden. Dennoch hat eine die Doppelbesteuerung restlos vermeidende Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – auch zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union – noch längst nicht lückenlos stattgefunden. Zudem führt eine vorhandene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse vielmals nicht zu dem gewünschten Entlastungseffekt, sodass Marktteilnehmer einer höheren kumulativen Steuerlast unterliegen als Steuerpflichtige, die eine rein nationale Wirtschaftstätigkeit in ihrem Mitgliedstaat entfalten. Der EuGH hatte in den Rs. *Block*, *Damseaux* und *CIBA*<sup>5</sup> unlängst erneut die Gelegenheit, sich zu den grundfreiheitsrechtlichen Vorgaben im Hin-

---

3 EuGH Urteil v. 21.1.2010, Rs. C-311/08 (*SGI*), Slg. 2010, S. I-487.

4 EuGH Urteil v. 25.2.2010, Rs. C-337/08 (*X Holding BV*), DStR 2010, S. 427 ff.

5 EuGH Urteil v. 12.2.2009, Rs. C-67/08 (*Block*), Slg. 2009, S. I-883; Urteil v. 16.7.2009, Rs. C-128/08 (*Damseaux*), Slg. 2009, S. I-6823; Urteil v. 15.4.2010, Rs. C-96/08 (*CIBA*), Slg. 2010, S. I-2911.

blick auf eine solche doppelbesteuerungsbedingte Mehrbelastung bei einem Binnenmarktsachverhalt zu äußern. Bekanntlich blieben diese Entscheidungen in diesem Punkt ohne Erfolg für die Steuerpflichtigen. Auch diese Urteile können sich problemlos in die bereits erwähnte neuere, mitgliedstaatenfreundliche Linie des EuGH einreihen. Die Frage nach den unionsrechtlichen Implikationen bei Doppelbesteuerungskonstellationen hat die Wissenschaft und Rechtsprechung bereits in einer Reihe von Fällen beschäftigt. Dabei rücken insbesondere die Grundfreiheiten ins Blickfeld. Die vertretenen Positionen sind sehr unterschiedlich. Die Entscheidungen haben der Doppelbesteuerungsproblematik nichts an Brisanz genommen. Es drängt sich die Frage auf, inwieweit eine internationale Doppelbesteuerung in einem Konfliktverhältnis mit Unionsrecht und dem Ziel der Schaffung eines einheitlichen Binnenmarkts steht. Diese Thematik gewinnt auch bei Sachverhalten mit Drittstaatenbezug, insbesondere im Hinblick auf das EWR-Abkommen mit Liechtenstein, Norwegen und Island, an Bedeutung.

## **II.) Gang der Untersuchung**

Um die unionsrechtliche Einwirkung auf internationale Doppelbesteuerungssachverhalte zu analysieren, wird in Teil 1 der Arbeit zunächst das Fundament in Form eines kurzen Überblicks über das primär- und sekundärrechtliche „Europäische Ertragsteuerrecht“ gelegt und nachfolgend auf die wesentlichen Vorgaben des Unionsrechts für die mitgliedstaatliche Steueraufteilung eingegangen. Teil 2 der nachstehenden Untersuchung umzeichnet das Phänomen der internationalen Doppelbesteuerung und den Diskussionsstand zur Doppelbesteuerungsproblematik im Binnenmarkt. Darauf aufbauend wird in Teil 3 überwiegend im Wege einer vergleichenden und induktiven Erkenntnisgewinnung versucht, aus den bisherigen Feststellungen analogie- und/oder verallgemeinerungsfähige Lösungsansätze betreffend die internationale juristische Doppelbesteuerung zu gewinnen. Dabei wird untersucht, ob sich aus der bisherigen Kasuistik des EuGH zu dem Bereich der direkten Steuern und der wissenschaftlichen Diskussion zur vorliegend zu erschließenden Frage allgemeingültige Vorgaben für eine Konfliktlösung ergeben. Teil 4 widmet sich schließlich einer grundfreiheitsrechtlichen Würdigung der internationalen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Einen kurzen Exkurs betreffend den durch den Vertrag von Lissabon v. 13.12.2007 ersatzlos gestrichenen ex-Art. 293 2. Spiegelstrich EG enthält Teil 5. Schließlich werden die gewonnenen Erkenntnisse zusammenfassend gewürdigt. Dabei wird auch kurz auf aktuelle politische Bemühungen zur Lösung der zu untersuchenden Frage eingegangen.