B. Möglichkeiten der Vermeidung einer Doppelbesteuerung

I. Gründe für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Zunächst können volkswirtschaftliche Gründe angeführt werden für eine Vermeidung der Doppelbesteuerung. Außerdem ist es zur Erleichterung der Außenwirtschaft erforderlich, Outbound-Geschäfte nicht einer doppelten steuerlichen Belastung zu unterwerfen. Auch steuerliche und insbesondere verfassungsrechtliche Gründe (Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit) sprechen für eine bloße Einmalbesteuerung eines steuerrelevanten Vorgangs. Schließlich begründen auch europarechtliche Gesichtspunkte die Vermeidung einer doppelten Besteuerung des innereuropäischen Handels gegenüber dem innerstaatlichen Handel. 9

II. Methoden zur Minderung der Doppelbesteuerung

Es bestehen verschiedene Methoden zur Minderung der Doppelbesteuerung.[4] 10

1. Freistellung

Nach der Methode der Freistellung werden die Einkünfte von einer Besteuerung ausgenommen, d. h. sie werden nicht zur steuerlichen Bemessungsgrundlage gezählt. Diese Einkünfte – positive wie negative – werden so behandelt, als seien sie gar nicht vorhanden. Diese Methode der Steuerfreistellung ist in Art. 23 A OECD-Musterabkommen (OECD-MA) geregelt. 11

2. Anrechnung

Nach der Methode der Anrechnung wird die im Quellenstaat erhobene Steuer im Wohnsitzstaat auf die dort fällige Steuer für dasselbe Steuergut angerechnet. Diese Methode der Steuerfreistellung ist in Art. 23 B OECD-MA geregelt. Nachteil der Anrechnungsmethode ist es, dass bei unterschiedlichen Steuersätzen zwischen Quellenstaat und Sitzstaat eine höhere Quellensteuer lediglich bis zur niedrigeren Steuer im Sitzstaat angerechnet wird. Die Differenz verbleibt als steuerliche Belastung. 12

3. Pauschalierung

Bei der Pauschalierungsmethode werden die ausländischen Einkünfte mit einem pauschalierten Steuersatz belegt. Eine Minderung bzw. Vermeidung der Doppelbesteuerung kann daher nur stattfinden, wenn der Pauschalsteuersatz deutlich unter dem nationalen Steuersatz für inländische Einkünfte liegt. Die Pauschalierungsmethode ist innerstaatlich in § 34 c Abs. 5 EStG geregelt.[5] 13

4 Dazu ausführlich Schaumburg, § 14 Rn. 14.15 ff.; übersichtsartig Schmidt/Sigloch/Henselmann, S. 16.
5 Schaumburg, § 14 Rn. 14.34.

4. Abzug

14 Bei der Abzugsmethode werden die ausländischen Steuern von der inländischen Bemessungsgrundlage abgezogen. Es kann daher nur eine geringe Minderung der Doppelbesteuerung stattfinden. Die Abzugsmethode ist innerstaatlich in § 34 c Abs. 2 und 3 EStG geregelt.

5. Erlass

15 Schließlich käme noch ein Erlass aus Billigkeitsgründen gem. § 227 AO in Betracht, der aber engen Voraussetzungen unterliegt und daher in der Praxis die Ausnahme darstellt.

III. Rechtscharakter der Methoden

16 Es kann zudem unterschieden werden, welchen Rechtscharakter die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben. Unilaterale Regelungen sind nur durch einen Staat ausgesprochen. Bilaterale Regelungen sind in Abstimmung mit einem anderen Vertragsstaat vereinbart. Multilaterale Regelungen sind gemeinsam mit anderen Staaten vereinbart.

IV. Schaffung gemeinsamer Bemessungsgrundlagen

17 Bereits 1975 hat die EG-Kommission mit einem Richtlinienvorschlag die Harmonisierung der Körperschaftsteuer-Systeme thematisiert.[6] Danach sollte zur Gleichbehandlung im Anlage- wie im Anlegerstaat die Doppelbesteuerung zumindest teilweise dadurch reduziert werden, dass Steuergutschriften für die Anleger weitergeleitet werden sollten. Allerdings wurde dies aufgrund der abweichenden Körperschaftsteuer-Systeme und der verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bei Weiterleitung von Steuergutschriften einer ausländischen Muttergesellschaft an Aktionäre in anderen Mitgliedstaaten nicht weiter verfolgt.[7]

Derzeit sind die im europäischen Binnenmarkt tätigen Unternehmen 27 verschiedenen Steuer- und Gewinnermittlungssystemen ausgesetzt. Daher soll eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vorgeschlagen werden. Dies würde bedeuten, dass es künftig einheitliche und EU-weit geltende Gewinnermittlungsvorschriften für Unternehmen gäbe. Konsequenz wäre, dass eine europäische Konzernbesteuerung mit einer Beseitigung von Doppelbesteuerung im Bereich der Verrechnungspreise geschaffen werden könnte. Inwiefern der Vorschlag einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage bei Einstimmigkeit innerhalb der Europäischen Union der 27 Mitgliedstaaten und unterschiedlichen Interessen der einzelnen Staaten tatsächlich Wirklichkeit werden kann, bleibt abzuwarten.

18 Übersicht über die KSt-Steuersätze ausgewählter Staaten (jeweils inkl. aller gewinnabhängigen Steuern wie Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer):[8]

- USA 40,00 %
- **Deutschland 38,36 % (ab 2008: ca. 30 %)**

6 RL-Vorschlag vom 01.08.1975, AblEG vom 5.11.1975 Nr. C 253/2.
7 Saß, DB 2007, 1327, 1330 f.
8 KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007, erhältlich unter http://www.kpmg.de/library/pdf/070625_KPMGsCorporate_and_Indirect_Tax_Rate_Survey07.pdf am 13.7.2007

- Belgien 33,99 %
- Frankreich 33,33 %
- Großbritannien 30,00 %
- Österreich 25,00 %
- **EU-Durchschnitt 24,20 %**
- Tschechien 24,00 %
- Schweiz 21,30 %
- Lettland 15,00 %
- Irland 12,50 %

C. Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts

Zunächst sollen die Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts kurz dargestellt werden. 19

I. Völkerrecht

Zum Völkerrecht werden völkerrechtliche Verträge, das völkerrechtliche Gewohnheitsrecht und die allgemeinen Rechtsgrundsätze der Völker gezählt (Art. 38 Abs. 1 des Status des Internationalen Gerichtshofs).[9] 20

1. Völkerrechtliche Verträge

Der Abschluss völkerrechtlicher Verträge zwischen zwei oder mehreren Völkerrechtssubjekten erfolgt in einem förmlichen Verfahren, das mit Vertragsverhandlungen beginnt und dem Austausch der vom Bundespräsidenten unterzeichneten Ratifikationsurkunden endet. Dabei zählen die Doppelbesteuerungsabkommen zu den bilateralen völkerrechtlichen Verträgen. 21

2. Völkergewohnheitsrecht

Zum Völkergewohnheitsrecht gehören die in allgemeiner ständiger Übung der Staaten mit der gemeinsamen Überzeugung zur Befolgung entstandenen Regeln. Im Bereich des Steuerrechts zählt dazu das Gebot, nur solche Sachverhalte zu besteuern, die eine tatsächliche Anknüpfung zum besteuernden Staat aufweisen.[10] 22

3. Allgemeine Rechtsgrundsätze zur Auslegung

Zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen zur Auslegung gehören die übereinstimmenden innerstaatlichen Rechtsgrundsätze der Völker wie das Verbot des Rechtsmissbrauchs und der Grundsatz von Treu und Glauben.[11] 23

9 Schaumburg, § 3 Rn. 3.5.
10 Schaumburg, § 3 Rn. 3.14; vgl. grundlegend BFH, Urt. v. 18.12.1963 – I 230/61 S, BStBl. III 1964, 253.
11 Schaumburg, § 3 Rn. 3.15.

II. Europäisches Recht

24 Das Europäische Recht ist kein Völkerrecht, sondern eine Rechtsordnung eigener Art. Durch den EG-Vertrag wurde eine eigene Hoheitsgewalt geschaffen, die auch in den Mitgliedstaaten Recht mit Wirkung für den Einzelnen setzen kann. Das EG-Recht ist damit supranationales Recht.[12] Das europäische Recht nimmt immer stärkeren Einfluss auf die nationalen Rechtsordnungen und damit auch auf das nationale Steuerrecht. Maßgeblich wird dieser Einfluss von der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) geprägt.

1. Rechtsquellen des europäischen Rechts

a) primäres Gemeinschaftsrecht

25 Als primäres Gemeinschaftsrecht werden die Gründungsverträge der Europäischen Union angesehen. Zu den wichtigsten Rechtsquellen zählt der EG-Vertrag.[13] Dieser seit Gründung der Europäischen Gemeinschaften zusammengefasste und weiterentwickelte Vertragstext (zuletzt durch den sog. Vertrag von Nizza mit Inkrafttreten am 1.2.2003) stellt die Grundlage der heutigen Europäischen Gemeinschaft dar. Zu dem primären Gemeinschaftsrecht zählen auch die sogenannte Grundfreiheiten der EU. Eine der zentralen Aufgaben der EU ist es, durch die Errichtung eines gemeinsamen Marktes die in Art. 2 EG-Vertrag genannten Ziele zu erreichen. Dabei stellen die Grundfreiheiten die Voraussetzung eines gemeinsamen Marktes dar:

- Warenverkehrsfreiheit, Art. 23 EG-Vertrag
- Personenverkehrsfreiheiten
  - Freier Personenverkehr: Schengen-Übereinkommen
  - Tätigkeit im anderen Staat auf Dauer
    - Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Art. 39 Abs. 2 EG-Vertrag
    - Niederlassungsfreiheit, Art. 43 Abs. 2 EG-Vertrag
  - Vorübergehende Tätigkeit im anderen Staat
    - Dienstleistungsfreiheit, Art. 49 ff. EG-Vertrag
- Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag[14]
- Freiheit des Zahlungsverkehrs, Art. 56 Abs. 2 EG-Vertrag

26 Diese Grundfreiheiten sind gewährleistet durch ein Diskriminierungsverbot und ein Beschränkungsverbot:

- Diskriminierungsverbot:
  Verbot der Schlechterstellung von Ausländern gegenüber Inländern.[15]

12 Dazu ausführlich Wunderlich/Albath, DStZ 2005, 547.
13 In der Fassung des Vertrages von Nizza, der ab 1.1.2003 gilt; vgl. dazu die konsolidierte aktuelle Fassung vom 29.12.2006, Amtsblatt der EU, C 321 E/17; erhältlich unter http://eur-lex.europa.eu.
14 Die Kapitalverkehrsfreitheit gilt gem. Art. 56 EGV auch gegenüber Drittstaaten.
15 Streinz, § 12 Rn. 667.

- Beschränkungsverbot:
  Unterschiedslos auf Inländer und Ausländer anwendbare Vorschriften müssen sich am Maßstab der Verhältnismäßigkeit und des Sinns und Zwecks der EU zur Erreichung der Ziele des EU-Vertrages messen lassen.[16]

Diese Grundfreiheiten sind nicht uneingeschränkt gewährleistet, sondern unterliegen Schranken, die entweder in den Grundfreiheiten ausdrücklich geregelt sind oder durch die Rechtsprechung des EuGH entwickelt wurden, wie die Schranke der zwingenden Gründe des Allgemeininteresses. Zu den anerkannten Schranken zählen: 27

- Steueraufsicht/Steuerkontrolle
- Abwehr von Steuerumgehungen
- Abwehr von Steuerstraftaten
- Systematischer und funktioneller Zusammenhang (Kohärenz)
- Territiorialprinzip

Nicht als Schranke anzuerkennen sind: 28

- Fiskalische Interessen
- Verwaltungsvereinfachung/Erschwernisse der Verwaltung
- Fehlende Harmonisierung der Steuersysteme
- Kompensationsverbot[17]

b) sekundäres Gemeinschaftsrecht

Als sekundäres Gemeinschaftsrecht werden die aufgrund des EG-Vertrages erlassenen Rechtsakte bezeichnet. Dies sind Verordnungen und Richtlinien. 29

- Verordnungen sind gem. Art. 249 Abs. 2 EG-Vertrag Rechtsakte, die unmittelbar in den Mitgliedstaaten für Privatpersonen und Unternehmen Geltung erlangen und keines weiteren Umsetzungsaktes in dem Mitgliedstaat selbst bedürfen.
- Richtlinien sind gem. Art. 249 Abs. 3 EG-Vertrag Rechtsakte, die nur an die Mitgliedstaaten gerichtet sind und ein zu erreichendes Ziel vorgeben, oft aber die Wahl der konkreten rechtlichen Mittel den Mitgliedstaaten freistellen.

Die Richtlinien benötigen daher noch einen innerstaatlichen Umsetzungsakt. Nach der Rechtsprechung des EuGH wirken nicht umgesetzte Richtlinien direkt begünstigend, wenn sie hinreichend bestimmt sind und die Frist zur Umsetzung der Richtlinie abgelaufen ist.[18] Bei unbestimmten Richtlinien und verspäteter Umsetzung tritt anstelle der direkten Wirkung eine Schadenersatzpflicht des Mitgliedstaats ein. Mittlerweile ist sogar der Grundsatz der Ausdehnung von Richtlinien in privatrechtlichen Rechtsverhältnissen anerkannt.[19] 30

16 Streinz, § 12 Rn. 671 f.
17 Zu den Schranken ausführlich Hahn, DStZ 2005, 507 ff.
18 EuGH „Francovich" C-6 u. 9/90, Slg 1991, I-5357.
19 Zur EU-Arbeitszeitrichtlinie EuGH C-397/01.