

Steuerrechtliche Bezüge der völkerrechtlichen Meistbegünstigungspflichten

Privatdozent Dr. Ekkehart Reimer
z. Zt. Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg*

I. Einleitung

Das Internationale Steuerrecht ist zerklüftet: Es gibt eine große Vielfalt an nationalen Außensteuerrechtsordnungen, die nicht nur untereinander divergieren, sondern unter Umständen bereits in sich differenzierte Regelungen enthalten, die dazu führen, dass Investitionen in (oder Investoren aus) bestimmten ausländischen Staaten besser gestellt werden als solche aus bestimmten Drittstaaten. Diese Asymmetrien werden durch die Doppelbesteuerungsabkommen verstärkt, da sie ganz überwiegend bilateral abgeschlossen werden. Und schließlich führt auch die Bildung regionaler Wirtschaftsräume dazu, dass ein Staat bei seiner Belastungsentscheidung nicht alle Sachverhalte mit Auslandsberührung gleich behandelt, sondern Privilegien oder Diskriminierungen je danach begründet, *welcher* ausländische Staat im konkreten Fall betroffen ist.

In Outbound-Fällen (deutscher Investor bezieht ausländische Einkünfte) beansprucht Deutschland teilweise die ausschließliche Besteuerung der ausländischen Einkünfte, teilweise werden ausländische Steuern angerechnet (manchmal sogar *fiktive* ausländische Steuern) oder von der inländischen Bemessungsgrundlage abgezogen, teilweise stellt Deutschland ausländische Einkünfte gänzlich frei, wobei weiter zwischen einer Freistellung mit oder ohne Progressionsvorbehalt zu unterscheiden ist: Entscheidend ist, welcher ausländische Zielstaat betroffen ist.

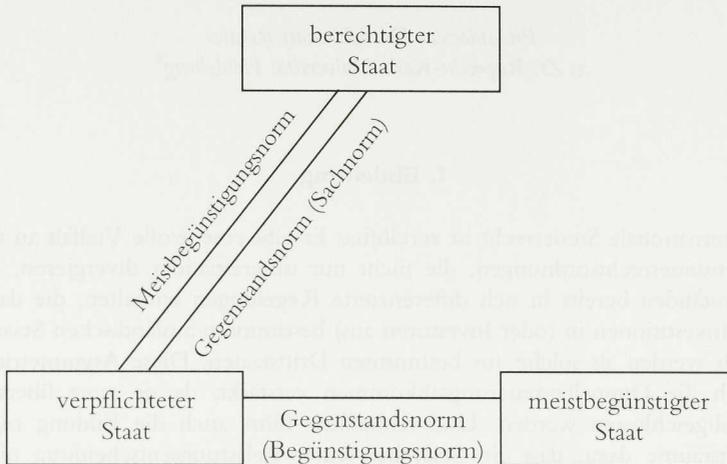
In Inbound-Fällen (ausländischer Investor bezieht deutsche Einkünfte) kommt es zu Abstufungen je nach dem Herkunftsstaat. So kommen zum Beispiel Unionsbürger und Angehörige von EWR-Staaten in Deutschland (unter bestimmten Voraussetzungen) auch dann in den Genuss des Ehegattensplittings, wenn sie hier *nicht* ansässig sind. Dieses Privileg bleibt etwa US-Amerikanern versagt.

Nachfolgend ist zu zeigen, dass sich über diese zerklüftete Landschaft nun als vierte Schicht das Wirtschaftsvölkerrecht legt, dem mit seinen Meistbegünstigungsklauseln eine (teilweise) nivellierende Wirkung zukommt. Die Frage lautet: Welchen Einfluss haben die nicht spezifisch steuerrechtlichen Meistbegünstigungspflichten des Wirtschaftsvölkerrechts auf die Festsetzung und Erhebung der direkten Steuern? In Beantwortung dieser Frage unternimmt die Darstellung den Versuch, die Probleme und Problemkomplexe herauszuarbeiten, die sich bei der Anwendung der wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln auf den Sachbereich der grenzüberschreitenden Besteuerung ergeben. Am Beginn stehen drei Begriffsklärungen, die den gedanklichen Rahmen zur Einordnung der Probleme liefern sollen.

* Für wertvolle Hinweise bei der Überarbeitung dieses Beitrags danke ich Herrn Ass. iur. *Christian Trottmann*, Universität Siegen.

1. Normbezogene Unterscheidungen

Zunächst zu den einschlägigen Normtypen. Hier sind die „Meistbegünstigungsnormen“ von ihren „Gegenstandsnormen“ zu unterscheiden.



Die Meistbegünstigungsnormen sind „Metatatsbestände“ im Sinne der von *Klaus Vogel* für das Internationale Steuerrecht geprägten Terminologie,¹ also Normen über Normen. Die „Gegenstandsnormen“ oder „Objekttatsbestände“ sind dagegen die Normen, auf die sich die Meistbegünstigungsnorm bezieht. Dabei ist weiter zu unterscheiden:

Zunächst gehören hierzu die normalen materiellrechtlichen Regelungen, die im Verhältnis der Vertragsparteien der Meistbegünstigungsnorm zueinander ohnehin anwendbar sind. Sie sollen im Folgenden – in freier Anlehnung an den Sprachgebrauch des IPR – als „Sachnormen“ bezeichnet werden. Dabei handelt es sich im vorliegenden Zusammenhang um alle diejenigen steuerrechtlichen Normen (ggf. einschließlich eines zwischen diesen beiden Staaten geschlossenen DBA), die ungeschmälert zur Anwendung kämen, wenn es die Meistbegünstigungsnorm nicht gäbe.

Zu den Gegenstandsnormen gehören zweitens die Begünstigungsnormen, die der durch die Meistbegünstigungsnorm verpflichtete Staat im Verhältnis zu dem meistbegünstigten (Dritt-)Staat zu beachten hat. Als Begünstigungsnormen kommen im vorliegenden Zusammenhang Steuernormen (gleich welcher Rechtsquelle) in Betracht, die asymmetrisch wirken – also bestimmte Begünstigungen einem Personenkreis gewähren, einem anderen vorenthalten.

Beiden Normgruppen lassen sich viele unterschiedliche Normen zuordnen, die für unser Thema einschlägig sind. Eine vollständige Erfassung der Einwirkung der Meistbegünstigungsnormen auf die steuerrechtlichen Gegenstandsnormen erfordert die gedankliche Anlage einer zweidimensionalen Matrix; dabei beschränkt sich die nachfolgende Darstellung allerdings auf ausgewählte Felder dieser Matrix und auf bestimmte „Strukturprobleme“, die sich immer wieder ergeben.

¹ *Klaus Vogel*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 4. Aufl. (2003), Einl. R.dnr. 78.

2. Zwischenstaatliche Rollenverteilung

Eine zweite Kategorie zur Fallunterscheidung betrifft die Frage, wie die Rollen zwischenstaatlich verteilt sind. Meistbegünstigungsnormen schützen die Staatsangehörigen des berechtigten Staats. Diese sind regelmäßig auch in diesem Staat ansässig – und im verpflichteten Staat gebietsfremd, dort also i. d. R. beschränkt steuerpflichtig. Der verpflichtete Staat ist in dieser Variante der Quellenstaat (Inbound-Fall).

Denkbar ist aber auch, dass Staatsangehörige des berechtigten Staats im verpflichteten Staat ansässig sind. Dann gilt: Sobald die Einkunftsquelle außerhalb des verpflichteten Staats liegt (sie muss nicht notwendig im berechtigten Staat liegen), kann die Meistbegünstigungsnorm eingreifen (Outbound-Fall).

In dieser Zweispurigkeit liegt eine Besonderheit, die sich aus der Anwendung wirtschaftsvölkerrechtlicher Meistbegünstigungsklauseln gerade auf steuerrechtliche Gegenstandsnormen ergibt. Für das Internationale Steuerrecht ist diese Doppelfunktionalität von Diskriminierungsverboten indes nicht ungewöhnlich; auch Art. 24 Abs. 1 OECD-MA richtet sich gleichermaßen an den Quellen- und an den Ansässigkeitsstaat.

3. Begünstigung – Standardbelastung – Beschränkung

Dritte Fallunterscheidung: Normalerweise bedeutet „Meistbegünstigung“ die Erweiterung einer besonderen Vergünstigung, die der verpflichtete Staat im Verhältnis zum meistbegünstigten Drittstaat gewährt. In diesem Fall ist die Begünstigungsnorm die Ausnahme, die Sachnorm markiert die Standardbelastung.

Meistbegünstigungsnormen können aber auch eingreifen, wenn der verpflichtete Staat im Verhältnis zum Drittstaat keine Privilegien gewährt, sondern – umgekehrt – Sachverhalte mit Bezug zum berechtigten Staat benachteiligt. Hier markiert die „Begünstigungsnorm“ die Standardbelastung, von der die Sachnorm negativ abweicht. Besonderer Vertiefung bedarf diese zweite Fallgruppe insbesondere im Hinblick auf die Normen, die auf die Bekämpfung eines als schädlich empfundenen Steuerwettbewerbs abzielen.²

II. Meistbegünstigungsnormen im Überblick

Das Wirtschaftsvölkerrecht kennt eine Vielzahl von Meistbegünstigungsnormen.³ Die folgenden Überlegungen beschränken sich auf einen Überblick ausgewählter Klauseln und auf kurze Bemerkungen zu ihrer sachlichen Anwendbarkeit auf das Recht der direkten Steuern.

1. Bilaterale Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsverträge

Zunächst zu den klassischen bilateralen Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsverträgen, den sog. „FCN Treaties“.⁴ Wenngleich diese Verträge traditionell nicht im

² Beispiele hierzu unter IV.3.b) (3) und IV.5.b).

³ Siehe bereits den Beitrag von *Ch. Hermann*, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (36 ff.).

⁴ Allgemein zur steuerrechtlichen Relevanz ihrer Meistbegünstigungsklauseln *Ines Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005),

hellen Licht von Wissenschaft und Beratungspraxis stehen, zeigt eine Durchsicht der Rechtsprechung der letzten Jahre doch die enorme Bedeutung, die sie inzwischen für unterschiedliche Rechtsgebiete gewonnen haben.⁵

Ihr Einfluss auf das Internationale Steuerrecht wird unterschiedlich beurteilt.⁶ Im Mittelpunkt der Aufmerksamkeit steht die Existenz von Ausnahmebestimmungen zum Ertragsteuerrecht. Dabei sind unterschiedliche Ausgestaltungsformen erkennbar.⁷ So enthält etwa der deutsche FCN-Vertrag mit den USA von 1954 Vorbehalte zu Gunsten der in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Begünstigungsnormen und zu Gunsten von Begünstigungsnormen, die ein Vertragsstaat einem Drittstaat „auf der Grundlage der Gegenseitigkeit“ einräumt.⁸

Wenn sich in der historischen Analyse auch tendenziell ein Bedeutungsverlust der FCN für das Recht der direkten Steuern abzuzeichnen scheint,⁹ sind zumindest für die Meistbegünstigungsklauseln der Altverträge eine Reihe potenzieller Anwendungsfälle identifiziert worden. Exemplarisch ist die Meistbegünstigungsklausel im deutschen FCN-Vertrag mit den USA von 1954¹⁰ zu nennen, deren Bedeutung sich vor allem aus dem – entstehungszeitlich bedingten – Fehlen von spezifischen Vorbehalten zugunsten regionaler Integrationen, insbesondere der Europäischen Einigung, ergibt.¹¹ In der Literatur ist deshalb die Auffassung vertreten worden, dass eine Reihe von Normen des geltenden innerstaatlichen Rechts, die spezifisch europarechtlich veranlasste Vergünstigungen begründen, auch auf US-Bürger und -Gesellschaften anzuwenden seien. So soll z. B. § 1 a EStG auch Steuerpflichtige erfassen, deren Ehegatte die US-

S. 19 ff. Vertieft zu dem Freundschaft-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. II 1956, S. 488, etwa *A. Kempf*, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland-USA, in: IStR 1997, S. 545 ff.

⁵ Für das **Staatshaftungsrecht** etwa BGH, Urt. v. 28. 2. 1980, III ZR 131/77, BGHZ 76, 387 (Ausweitung der Garantien des Art. 19 Abs. 3 GG auf US-amerikanische Kapitalgesellschaften). Für das **Internationale Gesellschaftsrecht** v. a. BGH, Urt. v. 29. 1. 2003, VIII ZR 155/02, BGHZ 153, 353 (Partei- und Prozessfähigkeit einer in den Vereinigten Staaten von Amerika gegründeten Gesellschaft mit Verwaltungssitz in der Bundesrepublik Deutschland auf Grund des deutsch-amerikanischen Freundschaftsvertrags).

⁶ Vgl. schon früh *K. van Raad*, Nondiscrimination in International Tax Law (1986), S. 213 ff. (217 ff., 239 ff.); speziell zum Freundschaft-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. II 1956, S. 488 *A. Kempf*, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland-USA, in: IStR 1997, S. 545 ff.; jüngst *I. Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 19 ff.

⁷ Hierzu allgemein unten IV.2., IV.3.a) und IV.4.a); speziell zu den FCN-Verträgen auch *I. Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 189.

⁸ Art. XI Abs. 5 Freundschaft-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. II 1956, S. 488; hierzu *A. Kempf*, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland-USA, in: IStR 1997, S. 545 ff. (547).

⁹ *I. Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 189.

¹⁰ Art. XI Abs. 3 Freundschaft-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. II 1956, S. 488.

¹¹ *A. Kempf*, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland-USA, in: IStR 1997, S. 545 ff.

amerikanische Staatsangehörigkeit besitzt.¹² Die kraft der Grundfreiheiten des EG-Vertrags gebotene Nichtanwendung von § 8 Nr. 1 und Nr. 7 GewStG sei auf US-Bürger und in den USA ansässige Gesellschaften auszudehnen.¹³ Ob diese Auffassungen zutreffen, hängt wesentlich vom Verständnis des Reziprozitätsvorbehalts ab, den das deutsch-amerikanische Freundschaftsabkommen enthält. Darauf ist noch zurückzukommen.¹⁴

Nur hingewiesen sei an dieser Stelle auf ein zweites Problem, das die Europäische Integration für die FCN-Verträge aufwirft: Der Rat hatte bereits 1969 eine allmähliche Überführung der bilateralen Verträge von EWG-Mitgliedstaaten mit Drittstaaten auf die EWG beschlossen.¹⁵ Gleichwohl unterhalten zwar die EG-Mitgliedstaaten bis heute je eigene handelsvertragliche Beziehungen mit Drittstaaten. Diese Praxis beruht auf einem Beschluss des Rates, der zuletzt im Jahr 2001 erneuert wurde und durch den die einschlägigen mitgliedstaatlichen Altverträge in Kraft bleiben bzw. – wenn sie befristet waren¹⁶ – verlängert werden dürfen.¹⁷ Für Deutschland werden 15 Verträge aus der Zeit von 1857 (mit Argentinien) bis 1957 (mit Chile) erfasst. Der Ratsbeschluss war allerdings befristet und ist mit Ablauf des 30. 4. 2005 ausgelaufen; entgegen der bisherigen Praxis¹⁸ ist es – jedenfalls bislang – nicht zu einer erneuten Verlängerung der Sammelgenehmigung gekommen.¹⁹

Das wirft die Frage auf, ob die FCN-Verträge mit Drittstaaten heute überhaupt noch angewendet werden dürfen. Völkerrechtlich hat sich durch den Fristablauf zwar nichts verändert. Möglicherweise steht der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts aber einer weiteren Anwendung der 15 FCN-Verträge durch die EG-Mitgliedstaaten insoweit entgegen, als diese Verträge gegen Grundsätze der gemeinsamen Europäischen Handelspolitik verstoßen. Zudem trifft die EG-Mitgliedstaaten insoweit eine gemeinschaftsrechtliche Bemühenspflicht zur völkerrechtlichen Anpassung der Verträge und – wenn die Anpassung sich als nicht durchführbar erweisen sollte – eine kategorische Pflicht zur Kündigung der Verträge.

¹² A. Kempf, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland-USA, in: IStR 1997, S. 545 ff. (546). Daran ändert auch Art. XI Abs. 5 nichts, der lediglich die Unterscheidung zwischen Ansässigen und Gebietsfremden weiterhin zulässt, sich aber gerade nicht auf Ungleichbehandlungen innerhalb der Gruppe der Gebietsfremden bezieht. Insoweit bleibt es vielmehr bei der Meistbegünstigungsklausel des Art. XI Abs. 3.

¹³ A. Kempf, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland-USA, in: IStR 1997, S. 545 ff. (546 f.). Kempf nennt außerdem §§ 44 d EStG a. F., 50 d Abs. 3 EStG a. F., 8 a KStG a. F.; dies ist allerdings nur noch für Altfälle von Bedeutung.

¹⁴ Unten IV.4.a).

¹⁵ Entscheidung 1969/494/EWG des Rates vom 16. Dezember 1969, ABl. L 326 v. 19. 12. 1969, S. 39 ff., über die schrittweise Vereinheitlichung der Abkommen über die Handelsbeziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern und über die Aushandlung der gemeinschaftlichen Abkommen.

¹⁶ Das Gemeinschaftsrecht verlangt derartige Befristungen; vgl. Art. 133 EG i. V. m. der Entscheidung des Rates v. 9. 10. 1961, ABl. EWG Nr. 71 v. 4. 11. 1961, S. 1274/61 (zu Art. 113 EWGV).

¹⁷ Entscheidung 2001/855/EG des Rates, ABl. L 320 v. 5. 12. 2001, S. 13 ff., zur Genehmigung der stillschweigenden Verlängerung oder der Aufrechterhaltung derjenigen Bestimmungen von Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsverträgen sowie Handelsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern, deren Gegenstand unter die gemeinsame Handelspolitik fällt.

¹⁸ Vgl. A. Kempf, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland-USA, in: IStR 1997, S. 545 ff. mit Fn. 5.

¹⁹ Zuvor war bereits ein Änderungsbeschluss unterblieben, der nach dem Beitritt der 10 MOE-Staaten gefasst werden und Genehmigungen für deren Verträge mit Drittstaaten enthalten sollte (EUR-Lex, Recherche v. 2. 9. 2005; vgl. aber den Kommissionsentwurf KOM(2004) 697 endg.).

2. WTO-Verbund

Ein zweiter großer Komplex von Meistbegünstigungsklauseln ist heute unter dem Dach der Welthandelsorganisation versammelt.²⁰ Viele dieser Klauseln können – mit unterschiedlichem Gegenstand und in sehr unterschiedlicher Intensität – Einfluss auf das Recht der direkten Steuern gewinnen.²¹

a) Art. I GATT

Herzstück dieser Meistbegünstigungsklauseln ist die allgemeine Meistbegünstigungsklausel des Art. I GATT. Während für andere GATT-Normen die Anwendbarkeit auf das Recht der direkten Steuern (namentlich der Einkommen- und Körperschaftsteuer) heute als geklärt anzusehen ist,²² fehlt es für die Meistbegünstigungsklausel bislang zwar an einschlägigen Entscheidungen.²³ Die zu anderen GATT-Normen ergangenen Entscheidungen zeigen aber, dass die Formulierung „to any product“ (Art. I Abs. 1 GATT) nicht nur die im technischen Sinne transaktionsbezogenen Abgaben wie etwa Zölle oder Verbrauchsteuern erfasst. Vielmehr ist Art. I GATT auch auf sonstige Belastungen anwendbar, wenn deren Warenbezug nach Maßgabe einer wirtschaftlichen Betrachtung hinreichend eng ist.²⁴ Auch schließt das GATT weder ausdrücklich noch konkludent²⁵ eine Anwendung seiner Meistbegünstigungsklausel auf Doppelbesteuerungsabkommen als Gegenstandsnormen aus.²⁶

b) Art. II GATS

Das GATS betrifft Dienstleistungen. Es ist im Grundsatz auf staatliche Maßnahmen aus dem Bereich der direkten Steuern anwendbar.²⁷ Es zeigt allerdings die Tendenz,

²⁰ S. im Überblick *Ch. Herrmann*, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (36 ff.).

²¹ Hierzu *J. Fischer-Zemin*, Internationale Ertragsteuern und Welthandelsordnung (GATT/WTO) (1996), S. 47 ff.; *M. Daly*, Some Taxing Issues for the World Trade Organization, in: 48 CTJ (2000), S. 1053 ff.; *R. Senti*, WTO: System und Funktionsweise der Welthandelsordnung (2000); *K. E. Sørensen*, Direct Taxation and the WTO Agreements, European Taxation 2002, S. 206 ff.; *W. Schön*, Steuerrecht und WTO, in: RIW 2004, 50 ff.; *ders.*, World Trade Organization Law and Tax Law, in: BIFD 2004, 283 ff.; *S. van Thiel*, General Report, in: M. Lang/J. Herdin/I. Hofbauer (Hrsg.), WTO and Direct Taxation (2005), S. 13 ff. (20); *I. Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 32 ff.; *K. Robra*, Welthandelsrechtliche Aspekte der internationalen Besteuerung aus europäischer Perspektive. Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 40 (2005), Internet: <http://www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/Heft40.pdf> (12. 10. 2005).

²² Hierzu statt aller *Ch. Trottmann*, Ertragsteuerrecht, Warenverkehr und Inländergleichbehandlung vor der Welthandelsorganisation (WTO), in: IStR 2004, S. 661 ff.

²³ Auch die Panel-Entscheidung v. 7. 11. 1952 (G/32-1 S/59; vgl. hierzu die Nachweise unten Fn. 109) zu den belgischen *allocations familiales* betraf ihrem Beschwerdegegenstand nach eine Warenabgabe; Fragen der direkten Besteuerung spielten nur sehr mittelbar eine Rolle.

²⁴ Hierzu ausführlich unten IV.3.a).

²⁵ Zur Begründung unten IV.4.a).

²⁶ Vgl. – auch zur Gegenansicht – die Nachweise bei *R. H. C. Lija*, WTO Agreements versus the EC Fiscal Aid Regime: Impact on Direct Taxation, Intertax 1999, S. 207 ff. (211); *S. van Thiel*, General Report, in: M. Lang/J. Herdin/I. Hofbauer (Hrsg.), WTO and Direct Taxation (2005), S. 13 ff. (23 f.).

²⁷ *K. E. Sørensen*, Direct Taxation and the WTO Agreements, European Taxation 2002, S. 206 ff. (212); *I. Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 52 ff.; *S. van Thiel*, General Report, in: M. Lang/J. Herdin/I. Hofbauer (Hrsg.), WTO and Direct Taxation (2005), S. 13 ff. (35 ff.).

Fragen der direkten Steuern ausschließlich dem Regime der DBA zu unterstellen. Nach Art. XIV lit. e GATS können die Signatarstaaten von der Gewährung der Meistbegünstigung absehen, soweit sich Ungleichbehandlungen aus der Anwendung eines DBA oder aus der Anwendung von Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in anderen völkerrechtlichen Verträgen ergeben und der jeweilige Signatarstaat durch diese Verträge verpflichtet wird. Auf die Problematik derartiger normbezogen definierter Ausnahmen ist noch zurückzukommen.²⁸ Bemerkenswert ist, dass der Vorbehalt in Art. XIV lit. e GATS seinerseits unter dem Vorbehalt für den Fall steht, dass die Nichtgewährung der Meistbegünstigung willkürlich oder ungerechtfertigt ist.²⁹

c) Art. 4 TRIPS

Art. 4 Satz 1 TRIPS enthält eine umfassende Meistbegünstigungsregelung, die – im Gegensatz zu den meisten anderen wirtschaftsvölkerrechtlichen Abkommen – nicht mit einem Steuervorbehalt ausgestattet ist. Teilweise ist das darauf zurückgeführt worden, dass die dort niedergelegten Regelungen zur Behandlung des geistigen Eigentums einerseits und das Internationale Steuerrecht andererseits überschneidungsfrei nebeneinander stünden, so dass Art. 4 TRIPS schon seinem Tatbestand nach nicht auf das Recht der direkten Steuern angewandt werden könne.³⁰ Zwingend ist diese Auffassung nicht. Der Wortlaut von Art. 4 TRIPS erlaubt durchaus die Anwendung der dort niedergelegten Meistbegünstigungsklausel auf die einkommensteuerliche Behandlung bestimmter Lizenzgebühren; in diesem Bereich besteht ökonomisch wegen unterschiedlicher Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen³¹ auch durchaus Spielraum für die Anwendung von Meistbegünstigungsklauseln.

3. NAFTA

Das Recht der Nordamerikanischen Freihandelszone führt zu einer weit geringeren Integration der beteiligten nationalen Steuerrechtsordnungen (Kanadas, Mexikos und der USA) als das EG-Recht. Art. 2103 NAFTA weist die Koordinierung des Rechts der direkten Steuern den bilateralen DBA zu.³² Die Regelungen des NAFTA sollen auch nicht dazu führen, dass ein NAFTA-Mitgliedstaat die Vergünstigungen, die er Ansässigen eines Drittstaats eingeräumt hat, auf die in einem anderen NAFTA-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen ausdehnen müsste.³³

²⁸ Unten IV.4. mit Fn. 88.

²⁹ Vgl. S. van Thiel, General Report, in: M. Lang/J. Herdin/I. Hofbauer (Hrsg.), WTO and Direct Taxation (2005), S. 13 ff. (36 f.).

³⁰ I. Hofbauer, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 50 m. w. N. in Fn. 147.

³¹ Vgl. Art. 12 OECD-MA einerseits (ausschließliche Besteuerung der Lizenzgebühren im Wohnsitzstaat), Art. 12 Abs. 2 UN-MA andererseits (Sockelbesteuerung im Quellenstaat). Zur deutschen Abkommenspraxis in diesem Punkt zuletzt M. Lehner/E. Reimer, Quelle versus Ansässigkeit – Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert? In: IStR 2005, S. 542 ff. (549).

³² Hierzu etwa A.J. Cockfield, NAFTA Tax Law and Policy. Resolving the Clash between Economic and Social Interests (2005), S. 49 ff.

³³ Hierzu B.J. Arnold/N.H. Harris, Colloquium on NAFTA and Tradition: NAFTA and the Taxation of Corporate Investment: A View From Within NAFTA, in: 49 Tax Law Review 1994, S. 529 ff.; A.J. Cockfield, NAFTA Tax Law and Policy. Resolving the Clash between Economic and Social Interests (2005), S. 49; I. Hofbauer, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreiten-

4. Investitionsförderungs- und -schutzverträge (IFV)

Entsprechend internationalen Gepflogenheiten³⁴ enthalten auch alle deutschen bilateralen „Abkommen über die gegenseitige Förderung und den gegenseitigen Schutz von Kapitalanlagen“ (die sog. Investitionsförderungs- und -schutzverträge, IFV) Meistbegünstigungsklauseln.³⁵

a) Tatbestände

Vielfach sind diese Klauseln sprachlich Teil eines umfassenden, d.h. auch die Inländergleichbehandlung garantierenden Schlechterstellungsverbots. Teilweise wird die Meistbegünstigung doppelt gewährt – einmal sachverhaltsbezogen, d.h. im Hinblick auf das Objekt einer Investition (die „Kapitalanlage“), sodann zusätzlich nochmals personenbezogen, d.h. im Hinblick auf das Subjekt dieser Investition.

Beispiel aus dem Abkommen mit Brunei Darussalam:³⁶

„§ 3 Meistbegünstigung.

(1) Jede Vertragspartei behandelt Kapitalanlagen in ihrem Hoheitsgebiet, die im Eigentum oder unter dem Einfluss von Staatsangehörigen oder Gesellschaften der anderen Vertragspartei stehen, nicht weniger günstig als Kapitalanlagen der eigenen Staatsangehörigen und Gesellschaften oder Kapitalanlagen von Staatsangehörigen und Gesellschaften dritter Staaten.

(2) Jede Vertragspartei behandelt Staatsangehörige oder Gesellschaften der anderen Vertragspartei hinsichtlich ihrer Betätigung im Zusammenhang mit Kapitalanlagen in ihrem Hoheitsgebiet nicht weniger günstig als ihre eigenen Staatsangehörigen und Gesellschaften oder Staatsangehörige und Gesellschaften dritter Staaten.“

Im Grundsatz erstrecken sich die deutschen Investitionsschutzabkommen auch auf den Sachbereich Steuerrecht.³⁷ Das zeigt sich schon daran, dass die Bundesregierung die innerstaatlichen Zustimmungsgesetze nach Art. 59 Abs. 2 GG gerade wegen ihrer Erstreckung auf Gemeinschaftssteuern bzw. auf den Ländern oder Gemeinden zustehende Steuern als nach Art. 105 Abs. 3 GG zustimmungsbedürftig ansieht.³⁸

Nicht auf die spezifischen Gepflogenheiten des Steuerrechts abgestimmt ist allerdings der persönliche Anwendungsbereich dieser Meistbegünstigungsklauseln. Im Hinblick auf *natürliche Personen* knüpfen sie an die *Staatsangehörigkeit* an. Was ist damit gemeint? Hier sehe ich zwei mögliche Auslegungen, die zu diametral unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Eine enge Auslegung dieser Meistbegünstigungsklauseln geht dahin, dass der anzu stellende Vergleich auf der Grundlage des Kriteriums der Staatsangehörigkeit angestellt

den Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 72 ff.

³⁴ Aktueller Überblick bei *OECD*, Most-favoured Nation Treatment in International Investment Law (Working Papers on International Investment no. 2, 2004).

³⁵ Eine Abkommensübersicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit (Stand: 12. 8. 2005) ist im Internet über <http://www.bmwa.bund.de/zugänglich> (2. 9. 2005). Zur Bedeutung dieser Meistbegünstigungsklauseln *R. Dolzer*, Meistbegünstigungsklauseln in Investitionsschutzverträgen, in: FS Ress, 2005, S. 47 ff.; speziell zu den steuerrechtlichen Aspekten *R. Avi-Yonah*, Why tax cooperation threatens tax planning, in: ITR July/August 2005. Internet: [http://www.international-taxreview.com/\(2. 9. 2005\);](http://www.international-taxreview.com/(2. 9. 2005);) und *I. Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 75 ff.

³⁶ Abkommen v. 30. 3. 1998, BT-Drs. 15/1057, S. 6.

³⁷ Zu zwei Bereichsausnahmen siehe aber nachfolgend b).

³⁸ Vgl. etwa die Begründung zu Art. 1 des Abkommens mit Brunei Darussalam v. 30. 3. 1998, BT-Drs. 15/1057, S. 6.

wird. Mit anderen Worten: Die Meistbegünstigungsklausel erfasst von vorneherein nur diejenigen Gegenstandsnormen, mit denen der verpflichtete Staat bestimmten natürlichen Personen gerade deshalb, weil sie *Staatsangehörige* eines bestimmten Drittstaats sind, steuerliche Vorteile gewährt, die sie ohne diese Staatsangehörigkeit nicht erlangen würden. Legt man diese enge Sicht zugrunde, so kommen aus deutscher Sicht (Deutschland als verpflichteter Staat) für das deutsche innerstaatliche Recht nur § 1 a und § 50 Abs. 5 EStG, ferner einige Normen der deutschen DBA³⁹ in Betracht.

Eine weite Auslegung der Meistbegünstigungsklauseln ginge demgegenüber dahin, die bloße Erwähnung der Staatsangehörigkeit in der Meistbegünstigungsnorm nicht so zu verstehen, dass die Staatsangehörigkeit Kriterium (Tatbestandsmerkmal) der Gegenstandsnorm sein müsse. Nach dieser weiten Auslegung würde die Meistbegünstigungsnorm daher auch Vergleiche mit Sachverhalten zulassen, in denen sich die günstigere steuerliche Behandlung des (fiktiven) Vergleichspartners nicht spezifisch aus dessen Staatsangehörigkeit ergibt, sondern etwa aus dessen Ansässigkeit im meistbegünstigten Drittstaat. Ganz funktionslos kann das Tatbestandsmerkmal „Staatsangehörigkeit“ in der Meistbegünstigungsklausel natürlich nicht werden; immerhin ließe sich aber die Auffassung vertreten, dass etwa auch versteckte Ungleichbehandlungen erfasst werden, die zwar formal an andere Kriterien (etwa: Ansässigkeit) anknüpfen, materiell aber damit eben doch Rechtsfolgen auslösen, die *cum grano salis* denen gleichen, die sich bei einer Anknüpfung an Staatsangehörigkeit ergeben hätten.

Den Vorzug verdient die Erste, engere Auslegung der Meistbegünstigungsklauseln. Das ergibt sich zunächst aus der besonderen Bedeutung des Wortlauts für die Auslegung völkerrechtlicher Normen.⁴⁰ Wer auch verdeckte Diskriminierungen in den Anwendungsbereich der Meistbegünstigungsklauseln einbezieht, wird kaum erklären können, warum die Investitionsschutzabkommen klare Definitionen des Ausdrucks „Staatsangehöriger“ enthalten.⁴¹ Zweitens haben die Vertragsparteien – wie die Vorbehaltsklauseln zu Gunsten der Doppelbesteuerungsabkommen zeigen⁴² – durchaus den Bereich der direkten Steuern in den Blick genommen. Dass sie selbst für diesen Bereich lediglich die formale Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit gewählt haben, lässt eine bewusste Entscheidung gegen eine Ausdehnung der Gegenstandsnormen auf die *ansässigkeitsabhängigen* Vorschriften der DBA erkennen. Das alles zeigt, dass es bei der engen Auslegung der investitionsschutzrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln bleiben muss.

Entsprechendes gilt auch für die juristischen Personen: Soweit die Abkommen den Ausdruck „Gesellschaft einer Vertragspartei“ verwenden, knüpfen sie regelmäßig an den „Sitz“ (seat) an.

b) Bereichsausnahmen

Allerdings sind die investitionsschutzrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln stets doppelt eingeschränkt: Erstens nehmen sie Gegenstandsnormen, die der Verwirkli-

³⁹ Die *tie-breaker rules* (vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. c OECD-MA), die auf dem Kassenstaatsprinzip beruhenden Verteilungsnormen (vgl. Art. 19 Abs. 1 lit. b i) und Abs. 2 lit. b OECD-MA) und die Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbote (vgl. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA).

⁴⁰ Vgl. ferner die überkommenen, unter dem WÜRv allerdings kaum noch anwendbaren Prinzipien der Auslegung völkerrechtlicher Normen *in dubio mitius* (*in favorem debitoris, contra preferentem*). Hierzu E. Reimer, ET 1999, 458 ff. (461) m. w. N.

⁴¹ Etwa in Art. 1 Nr. 4 des Abkommens mit Brunei Darussalam v. 30. 3. 1998, BT-Drs. 15/1057.

⁴² Dazu nachfolgend b).

chung einer verfestigten regionalen Integration dienen, aus dem Anwendungsbereich der Meistbegünstigungsnorm aus;⁴³ zweitens nehmen sie die Doppelbesteuerungsabkommen als Gegenstandsnormen aus.⁴⁴

Auch hier ist wiederum auffällig, dass nur diejenigen Gegenstandsnormen aus dem Anwendungsbereich der Meistbegünstigungsnormen ausgeklammert werden, die sich auf „Staatsangehörige oder Gesellschaften“ des meistbegünstigten Staates beziehen.⁴⁵ Entsprechend der vorstehend⁴⁶ entwickelten engen Auslegung der Meistbegünstigungstatbestände sind auch diese Ausnahmeklauseln eng auszulegen, so dass Tatbestände und Ausnahmeklauseln konsistent aufeinander abgestimmt sind.

III. Gegenstandsnormen im Überblick

Gegenstand der Meistbegünstigungsnormen sind zunächst *faktische* Ungleichbehandlungen im Verhältnis des verpflichteten Staats zum berechtigten Staat einerseits und zum meistbegünstigten Drittstaat andererseits.⁴⁷ Diese faktischen Ungleichbehandlungen beruhen indes – insbesondere im Steuerrecht – regelmäßig nicht auf Diskriminierungen auf der Rechtsanwendungsebene, sondern gehen auf *normative* Unterschiede im Verhältnis der einschlägigen Regime zueinander zurück. Dabei bedarf der Kreis der Normen, auf die sich die Meistbegünstigungsklauseln beziehen, näherer Bestimmung und Begrenzung. Diese Gegenstandsnormen zeichnen sich dadurch aus, dass sie unterschiedliche Behandlung für Sachverhalte im Verhältnis des verpflichteten Staats zum begünstigten Staat (d.h. zwischen den Parteien der Meistbegünstigungsklausel) einerseits und dem verpflichteten Staat und einem stärker begünstigten Drittstaat (dem meistbegünstigten Staat) vorsehen.

Der Kreis der Gegenstandsnormen ist nicht minder groß und bunt als der der Meistbegünstigungsnormen.⁴⁸ Zu Ungleichbehandlungen eines Gebietsfremden im direkten Vergleich mit einem anderen Gebietsfremden kann es einmal auf Grund des *genuin innerstaatlichen* Steuerrechts kommen – denn nicht immer ist das innerstaatliche Steuerrecht so abstrakt-generell abgefasst, dass es innerhalb der Gruppe der Gebietsfremden nicht weiter nach geographischer Herkunft der Person differenziert. Zum anderen können derartige Ungleichbehandlungen auf Vorschriften beruhen, die dem *supranationalen* Recht (DBA und sonstiges Völkerrecht, Gemeinschaftsrecht) zuzurechnen sind oder zumindest auf supranationale Vorgaben zurückgehen.

1. Innerstaatliches Steuerrecht

Normen des (deutschen) innerstaatlichen Steuerrechts kommen als Gegenstandsnormen überall dort in Betracht, wo sie diejenigen, die der Jurisdiktion des begünstig-

⁴³ Exemplarisch: Art. 3 Abs. 3 des Abkommens mit Brunei Darussalam v. 30. 3. 1998, BT-Drs. 15/1057; Art. 3 Abs. 3 des Abkommens mit Iran v. 17. 8. 2002, BGBl. II 2004, S. 55.

⁴⁴ Exemplarisch: Art. 3 Abs. 4 des Abkommens mit Brunei Darussalam v. 30. 3. 1998, BT-Drs. 15/1057; Art. 3 Abs. 3 des Abkommens mit Iran v. 17. 8. 2002, BGBl. II 2004, S. 55.

⁴⁵ Art. 3 Absätze 3 und 4 des Abkommens mit Brunei Darussalam v. 30. 3. 1998, BT-Drs. 15/1057; Art. 3 Abs. 3 des Abkommens mit Iran v. 17. 8. 2002, BGBl. II 2004, S. 55.

⁴⁶ Oben a).

⁴⁷ Vgl. den Beitrag von Ch. Herrmann, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (30 f.).

⁴⁸ Hierzu mit zahlreichen Beispielen S. van Thiel, General Report, in: M. Lang/J. Herdin/I. Hofbauer (Hrsg.), WTO and Direct Taxation (2005), S. 13 ff. (40 f.) und die Nationalberichte ebd.

tigten Staats unterliegen, schlechter behandeln als diejenigen, die – unter im Übrigen gleichen Umständen – der Jurisdiktion des meistbegünstigenden Staats unterliegen. Derartige Diskriminierungen werden meist durch die partielle, d. h. im Verhältnis zu dem meistbegünstigten Drittstaat angeordnete Gewährung von Steuererleichterungen, mithin durch räumlich begrenzt wirkende *Begünstigungsnormen*, verursacht. Diese Erleichterungen stellen sich als Minus gegenüber der Standardbelastung dar. Diskriminierungen können sich aber auch – umgekehrt – durch die *Sachnormen* ergeben, wenn diese eine Verschärfung gegenüber der Standardbesteuerung im verpflichteten Staat für den Fall vorsehen, dass der Steuerpflichtige bestimmte Wirtschaftsbeziehungen zu dem berechtigten Staat unterhält.

Neben diese Zweiteilung tritt als zweites Ordnungsmuster die Investitionsrichtung. Danach können sich Meistbegünstigungsklauseln auf Normen beziehen, die Aktivitäten oder Investitionen von Gebietsfremden im Inland betreffen (Inbound-Fälle; unten a)); sie können sich aber auch auf Normen beziehen, die Auslandsaktivitäten oder -investitionen der im Inland Ansässigen betreffen (Outbound-Fälle; unten b)).

a) Inbound-Fälle

Aus dem Bereich der Inbound-Fälle sind hier zunächst eine Reihe von Begünstigungsnormen zu nennen, die die in einem anderen EU- oder EWR-Staat ansässigen Steuerpflichtigen gegenüber allen denjenigen privilegieren, die in einem Nicht-EU-Staat ansässig sind:

- § 1 a EStG in seiner Anwendung auf Inbound-Fälle (Ehegattensplitting bzw. Real-splitting für EU-ausländische Ehegatten),
- § 50 Abs. 5 Nr. 2 EStG (Antragsveranlagung für ins Inland einpendelnde EU-Arbeitnehmer)
- § 50 g EStG (Quellensteuerbefreiung für Zinsen und Lizenzgebühren bei verbundenen Unternehmen)
- § 63 Abs. 1 Satz 3 (Versagung von Kindergeld, wenn das Kind nicht in EU oder EWR ansässig ist)

Zweitens sind Regelungen zu nennen, durch die Deutschland – wiederum unilateral – die aus bestimmten Drittstaaten (d. h. aus Staaten, die weder der EU noch dem EWR angehören) stammenden Steuerpflichtigen besser behandelt als andere. Ein Beispiel hierfür könnte sich ergeben, wenn die Bundesregierung von der Ermächtigungsgrundlage in § 63 Abs. 2 EStG Gebrauch machte und eine Verordnung erließe, nach der Kindergeld auch für Kinder gezahlt wird, die nicht in der EU oder dem EWR ansässig sind, soweit dies mit Rücksicht auf die durchschnittlichen Lebenshaltungskosten für Kinder in deren Wohnsitzstaat und auf die dort gewährten, dem deutschen Kindergeld vergleichbaren Leistungen geboten ist.⁴⁹

b) Outbound-Fälle

Umgekehrt gibt es asymmetrische Vergünstigungen, die der innerstaatliche Gesetzgeber für Outbound-Fälle vorsieht, indem er *unbeschränkt* Steuerpflichtige, die in steuerlich relevanter Weise Wirtschaftsbeziehungen mit bestimmten ausländischen Staaten

⁴⁹ Bislang ist keine derartige Verordnung ergangen: H. Weber-Grellet, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 24. Aufl. (2005), § 63 Rdnr. 12 m. w. N.

unterhalten, gegenüber Steuerpflichtigen mit Beziehungen zu anderen ausländischen Staaten privilegiert.

Derartige Privilegierungen werden wiederum – erstens – im Verhältnis zu anderen EU- oder EWR-Staaten gewährt. Aus dem Bereich des EStG sind zu nennen:

- § 1a EStG in seiner Anwendung auf Outbound-Fälle (hier liegt ein Outbound-Fall z.B. dann vor, wenn der zunächst im Inland ansässige Ehegatte – etwa aus beruflichen Gründen oder in Folge einer Trennung – ins Ausland verzieht),
- § 3 Nr. 2 EStG (Steuerbefreiung für Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds),
- § 10 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG (Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen),
- § 32 Abs. 5 Satz 2 EStG (Verschiebung der Altersgrenze für Kinderfreibeträge bei Wehrdienst).

In einem weiteren Sinne zählen hierzu zweitens alle Belastungstatbestände mit indirektem Europabezug, d.h. diejenigen Steuernormen, die akzessorisch zu nichtsteuerlichen Regelungen sind, wenn diese nichtsteuerlichen Regelungen Beziehungen zu EU-ausländischen Rechtssubjekten gegenüber den Beziehungen zu Drittstaaten privilegieren.⁵⁰

Drittens kommt es auch in Outbound-Fällen dazu, dass Deutschland seine Steuerbelastung qualitativ oder quantitativ von steuerlichen Vorbelastungen im Ausland abhängig macht. Wichtigstes Beispiel für die asymmetrische Gewährung von Steuererleichterungen durch *Begünstigungsnormen* sind die unilateralen Anrechnungen nach §§ 34c Abs. 1 EStG, 26 Abs. 1 KStG, 21 Abs. 1 ErbStG. Ob sie im Ergebnis taugliche Gegenstandsnormen sind, ist damit natürlich noch nicht gesagt; das hängt vielmehr von Tatbestand und Teleologie der unterschiedlichen Meistbegünstigungsklauseln ab.⁵¹

Im Außensteuergesetz finden sich Beispiele für die asymmetrische Auferlegung von Zusatzbelastungen durch *Sachnormen*, die an eine (zu) niedrige ausländische Vorbelastung der Einkünfte anknüpfen. Zu nennen ist neben der erweiterten beschränkten Steuerpflicht (§§ 2, 5 AStG) vor allem die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG). Ob diese Sonderbelastungen durch wirtschaftsvölkerrechtliche Meistbegünstigungsnormen überspielt werden können, ist m.E. sehr zweifelhaft; ich werde darauf noch zurückkommen.⁵²

2. Doppelbesteuerungsabkommen

Neben dem innerstaatlichen Steuerrecht kommen zweitens die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) als Gegenstandsnormen in Betracht.⁵³ Sie liefern zwar die eindrucksvollsten Beispiele für asymmetrische Behandlungen unterschiedlicher Ge-

⁵⁰ Exemplarisch: ausländische Kreditinstitute (vgl. hierzu ausdrücklich § 3 Nr. 40 Satz 6 EStG) und ausländische Finanzmarktprodukte (vgl. etwa § 19a Abs. 2 Satz 4 EStG).

⁵¹ Dazu unten IV.3.b) (2).

⁵² Unten IV.3.b) (3) und IV.5.b).

⁵³ Die Frage, inwieweit die DBA auch *Maßstabsnormen*, d.h. *sedes materiae* einer Meistbegünstigungsverpflichtung sein können, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Beitrags. Hierzu *A. Rust*, Meistbegünstigungsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen, unten S. 91 ff.; ferner *I. Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 94 ff.; knapp bereits *F. Stockmann*, Völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel und Internationales Steuerrecht, in: *IStR* 1999, S. 129 ff. (133 mit Fn. 68); und *A. Rust*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *DBA-Kommentar*, 4. Aufl. (2003), Art. 24 Rdnr. 174; jeweils m. w. N.

bietsfremder je nach ihrer Herkunft. In der völkerrechtlichen Praxis enthalten die Meistbegünstigungsnormen aber gerade im Hinblick auf die Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig Ausnahmebestimmungen, die anordnen, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht Gegenstandsnorm (Begünstigungsnorm) im Sinne der Meistbegünstigungsklauseln sein kann.⁵⁴

3. Sonstiges Völkerrecht

Ähnliches gilt für versprengte Klauseln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die in anderen Verträgen als DBA niedergelegt sind (Beispiel: in FCN-Verträgen).

4. Gemeinschaftsrecht

Viertens schließlich kommen Normen des Europäischen Gemeinschaftsrechts als Gegenstandsnormen in Betracht. Hier lautet die Frage: Finden Drittstaaten (und die ihnen angehörigen privaten Marktteilnehmer) über Freundschaftsverträge, die sie mit einem oder einzelnen EG-Staaten abgeschlossen haben, Zugang zu dem Gesamtsystem gemeinschaftsrechtlicher Diskriminierungsverbote und sonstiger (v. a. sekundärrechtlich begründeter) Vergünstigungen?⁵⁵

IV. Querschnittsprobleme

1. Meistbegünstigungstauglichkeit der Gegenstandsnorm

Der eigentlichen Meistbegünstigungsprüfung lässt sich zunächst die Frage vorschalten, ob die Begünstigungsnorm, deren Ausdehnung die Angehörigen des berechtigten Staats begehren, eine taugliche Gegenstandsnorm ist. Im Regelfall ist das schon deshalb zu bejahen, weil der Gegenstandsnorm kein aktiver Einfluss auf die Maßstabbildung zukommt – was taugliche Gegenstandsnorm ist, bestimmt im Grundsatz allein die Meistbegünstigungsklausel,⁵⁶ also gerade nicht die potenzielle Gegenstandsnorm selbst. Von diesem Grundsatz sind allerdings vor allem für den Fall Ausnahmen zu machen, dass sich aus der Gegenstandsnorm oder ihrem normativen Umfeld ein *treaty override* ergibt. Wo ein *treaty override* rechtlich denkbar ist, kann sich die passive Norm durchaus „am eigenen Schopf aus dem Sumpf ziehen“, sich also selber dagegen immunisieren, dass sie Gegenstandsnorm einer Meistbegünstigungsnorm wird. Eine systematische Erfassung von Grund und Reichweite derartiger Ausnahmen ist nur durch Auffächerung nach Herkunft der betroffenen Gegenstandsnorm möglich.

a) Autoimmunisierung innerstaatlicher Gegenstandsnormen

Danach ergibt sich für innerstaatliche Gegenstandsnormen aus dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes zwar ein grundsätzlicher Vorrang der Meistbegünstigungsklauseln auf der Rechtsanwendungsebene. Allerdings könnte der innerstaatliche Gesetzgeber – was der Gegenstandsnorm durch Auslegung zu entnehmen ist – dann einen *treaty override* begehen, wenn er innerstaatlich eine unzweideutige

⁵⁴ Hierzu näher unten IV.4.a).

⁵⁵ Hierzu unten IV.4.b).

⁵⁶ Dazu erst unten IV.2., IV.3.a) und IV.4.

Anordnung trifft, nach der bestimmte Begünstigungen durch eine Meistbegünstigungsklausel nicht erfasst werden. Nach herrschender Ansicht ist ein derartiger *treaty override* nicht verfassungswidrig, mithin innerstaatlich wirksam. Ob diese herrschende Ansicht zutrifft, kann hier nicht erörtert werden.⁵⁷ Wichtig ist aber: Wer ihr folgt, muss konzedieren, dass Behörden und Gerichte in diesem Fall an der Anwendung der Meistbegünstigungsnorm gehindert wären. Die Autoimmunisierung der Gegenstandsnorm wäre also möglich.

b) Autoimmunisierung der Doppelbesteuerungsabkommen

Handelt es sich bei den Gegenstandsnormen um *Doppelbesteuerungsabkommen*, ist dagegen wegen Art. 59 Abs. 2 GG innerstaatlich von einer prinzipiellen Gleichrangigkeit beider Normkomplexe auf der Rechtsgeltungsebene auszugehen. Erforderlich ist daher eine Verhältnisbestimmung auf der völkerrechtlichen Rechtsanwendungsebene.⁵⁸

Ihr Ausgangspunkt ist die theoretische Möglichkeit einer Kumulation der in zwei verschiedenen Richtungen bestehenden Bindungen des verpflichteten Staats: Aus einem DBA (Gegenstandsnorm) könnte sich durchaus die Verpflichtung eines Vertragsstaats (des verpflichteten Staats) ergeben, seine Pflichten im Verhältnis zu Drittstaaten (hier: dem aus einer Meistbegünstigungsnorm berechtigten Staat) zu brechen (völkerrechtliche Pflichtenkollision). Allerdings verlangt das allgemeine Völkerrecht, dass eine derartige Pflichtenkollision nach Möglichkeit im Wege der Auslegung vermieden wird.

Dazu sind unterschiedliche Möglichkeiten denkbar.⁵⁹ Dass in der Literatur insbesondere die Frage erörtert wird, ob die Meistbegünstigungsklauseln *leges speciales* zu den DBA oder – umgekehrt – die DBA *leges speciales* zu den wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln sind,⁶⁰ geht aber am Kern des Problems vorbei. Denn die *lex-specialis*-Regel gilt nur bei Parteienidentität. Ein bilaterales Abkommen, das der verpflichtete Staat mit dem meistbegünstigten Staat abgeschlossen hat, kann deshalb niemals *lex specialis* zu einer (Meistbegünstigungs-)Verpflichtung im Verhältnis des verpflichteten zum berechtigten Staat sein.

Aus denselben Gründen kommt auch die übliche *lex-posterior*-Regel nicht zur Anwendung. Im Gegenteil ergibt sich eine Präferenz zugunsten der *lex prior*: Ist nämlich das DBA jünger als die Meistbegünstigungsnorm, so ist im Zweifel anzunehmen, dass der verpflichtete Staat seine Verpflichtung aus der Meistbegünstigungsklausel weiterhin

⁵⁷ Ablehnend mit guten Gründen K. Vogel, Wortbruch im Verfassungsrecht, JZ 1997, S. 161 ff.; ders., Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung – Eine neue Entscheidung des BVerfG hat Bedeutung auch für die Beurteilung des *treaty override*, IStR 2005, S. 29 f.

⁵⁸ Zuwenig kritisch in diesem Punkt J. Fischer-Zernin, Internationale Ertragsteuern und Welthandelsordnung (GATT/WTO) (1996), S. 52.

⁵⁹ Zum Ganzen auch G. Marceau, Conflicts of Norms and Conflicts of Jurisdictions – The Relationship between the WTO Agreement and MEAs and other Treaties, 35 (6) JWT 2001, 1081.

⁶⁰ Missverständlich F. Stockmann, Völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel und Internationales Steuerrecht, in: IStR 1999, S. 129 ff. (135); und I. Hofbauer, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 34–36. Zudem: Eine Norm ist nur dann *lex specialis* einer anderen Norm, wenn sie alle Tatbestandsmerkmale dieser anderen Norm und zusätzlich mindestens ein weiteres enthält. Auch daran fehlt es im Verhältnis zwischen DBA und den wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln. Beide haben eine Vielzahl von Anwendungsfällen, die nicht unter die jeweils andere Norm fallen. Es kommt also nicht zur Bildung einer Teilmenge, sondern nur einer Schnittmenge. Auch deshalb ist die Annahme eines *lex-specialis*-Verhältnisses ausgeschlossen.

erfüllen will. Eine entgegenstehende Querverpflichtung im DBA wäre völkerrechtlich zwar nicht unwirksam. Insbesondere würde das DBA dadurch noch nicht zu einem – unwirksamen – Vertrag zu Lasten Dritter, denn es erlegt dem Drittstaat keine Verpflichtungen auf und hebt auch das Recht dieses Drittstaats nicht auf, von dem verpflichteten Staat ein Tun oder Unterlassen zu verlangen. Durch den Abschluss eines meistbegünstigungs-autoimmunen DBA nach Abschluss der Meistbegünstigungsnorm würde sich der verpflichtete Staat aber im Verhältnis zu dem aus der Meistbegünstigungsnorm berechtigten Staat treuwidrig verhalten. Das ist regelmäßig auch für den meistbegünstigten Staat erkennbar. An die Annahme einer derartigen Auslegung der Gegenstandsnorm (des DBA) sind deshalb stark erhöhte Auslegungsanforderungen zu stellen. Ein DBA könnte sich allenfalls durch eine ausdrückliche Regelung gegen eine bereits bestehende Meistbegünstigungsverpflichtung immunisieren.⁶¹

Bei umgekehrter zeitlicher Reihenfolge (das DBA ist älter als die Meistbegünstigungsklausel) wäre die Autoimmunisierung des DBA hingegen nicht treuwidrig; die Treuwidrigkeit läge nun vielmehr im Abschluss einer vorbehaltlosen Meistbegünstigungsklausel. Tendenziell sinken in diesem Fall deshalb die Anforderungen an eine entsprechende DBA-Auslegung; dafür ist nun die Meistbegünstigungsklausel restriktiver auszulegen. Im Ergebnis gilt also für beide Fälle, dass sich durch strenge Anforderungen an die Auslegung eine Pflichtenkollision beim verpflichteten Staat meist vermeiden lässt.

Wo dies dagegen ausnahmsweise nicht gelingt (die Pflichtenkollision also zwingend aus dem Wortlaut beider Normen folgt, der verpflichtete Staat mithin zu viel versprochen hat und nun eine seiner völkerrechtlichen Verpflichtungen brechen muss), verstummt das Völkerrecht. Mangels Parteienidentität lässt sich dann insbesondere nicht sagen, dass die Meistbegünstigungsnorm wegen ihrer Eigenschaft als Metanorm⁶² – also nicht ihrem Rang, aber doch ihrem Inhalt nach – die größere Problemnähe aufweise und aus diesem Grund zur Lösung des Auslegungsproblems eher berufen sei als die Gegenstandsnorm. Das Völkerrecht trifft schlicht keine Aussage zu der Frage, welcher der beiden gleichrangigen Verträge anzuwenden, welcher zu brechen ist. Vielmehr unterliegt die Auswahlentscheidung dem (außen-)politischen Ermessen des verpflichteten Staats. Im Ergebnis verschiebt sich die Frage nach der Möglichkeit einer Autoimmunisierung der DBA gegen Meistbegünstigungsklauseln daher in den Bereich der Faktizität; juristisch endet sie mit einem *non liquet*.

c) Autoimmunisierung des Gemeinschaftsrechts

Schwierigkeiten werfen schließlich auch *gemeinschaftsrechtliche* Gegenstandsnormen auf. Hier lautet die Frage: Kann Art. 307 EG es den EG-Mitgliedstaaten im Innenverhältnis verbieten, ihre Meistbegünstigungspflichten im völkerrechtlichen Außenverhältnis zu Drittstaaten zu erfüllen? Zwingt Art. 307 EG zum völkerrechtlichen *treaty override*?

Für sich genommen lösen jedenfalls die Absätze 1 und 2 des Art. 307 EG derartige Rechtsfolgen nicht aus. Sie wirken vielmehr als Scharniernormen, die einzelne Problemkonstellationen für den Fall regeln, dass ein Mitgliedstaat durch die Erfüllung an-

⁶¹ Eine derartige Regelung könnte lauten: „Auf Personen, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig sind, finden die Regelungen der Artikel 6 bis 23 [Zählung nach OECD-MA] selbst dann keine Anwendung, wenn einer der Vertragsstaaten dies einem dritten Staat verspricht oder versprochen hat.“

⁶² Oben I.1.

denweiterer gemeinschaftsrechtlicher Pflichten gegen Völkerrecht verstößt. Diese anderweitigen (materiellrechtlichen) Gemeinschaftsnormen müssten sich für exklusiv, d.h. wiederum für meistbegünstigungsimmun erklären. Derartige Regelungen sind außerhalb des Art. 307 EG nicht ersichtlich.

Problematisch ist allein der Bedeutungsgehalt von Art. 307 Abs. 3 EG, der die Mitgliedstaaten verpflichtet, „dem Umstand Rechnung [zu tragen], dass die in diesem Vertrag von jedem Mitgliedstaat gewährten Vorteile Bestandteil der Errichtung der Gemeinschaft sind und daher in untrennbarem Zusammenhang stehen mit der Schaffung gemeinsamer Organe, der Übertragung von Zuständigkeiten auf diese und der Gewährung der gleichen Vorteile durch alle anderen Mitgliedstaaten“. Der Sinn dieser Klausel liegt nicht notwendig in einer generellen Autoimmunisierung aller primärrechtlichen innergemeinschaftlichen Vorteile gegen wirtschaftsvölkerrechtliche Meistbegünstigungsklauseln. Vielmehr ist zu differenzieren:

Für die in Art. 307 Abs. 1 genannten *alten*⁶³ Drittstaatsverträge, deren Meistbegünstigungsklauseln keinen Integrationsvorbehalt⁶⁴ kennen, begründet Abs. 3 nur eine Pflicht der Mitgliedstaaten zur Anpassung und notfalls zur Kündigung.⁶⁵ Solange diese Altverträge aber völkerrechtlich wirksam sind, darf der EG-Mitgliedstaat sie auch anwenden;⁶⁶ Art. 307 Abs. 3 hat insoweit nur auslegungsleitenden Charakter.

Unklar ist aber, welche Regeln für den Abschluss und die Anwendung von *Neuverträgen* mit Drittstaaten gelten. Hierfür enthält der EG-Vertrag keine ausdrückliche Regelung. Insoweit gilt vielmehr das materielle Gemeinschaftsrecht, dem – für den Mitgliedstaat – Anwendungsvorrang gegenüber völkerrechtlichen Verträgen mit Drittstaaten zukommt. Die Frage ist nun, ob zum materiellen Gemeinschaftsrecht auch der Satz gehört, es sei den Mitgliedstaaten verboten, integrationspezifische Vergünstigungen nach außen weiterzureichen. Für das Sekundärrecht ist ein derartiger Verbotsatz nicht ersichtlich. Für die primärrechtlichen Vergünstigungen und hier insbesondere die Grundfreiheiten könnte sich ein Verbot dagegen aus Art. 307 Abs. 3 EG ergeben. Dessen Wortlaut allein genügt allerdings nicht; er betrifft ja ausdrücklich nur die „in Absatz 1 bezeichneten Übereinkünfte“, also die Altverträge. Im Sinne des *effet utile* liegt zwar ein Erst-recht-Schluss nahe: Wenn Art. 307 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 schon für Altverträge auslegungsleitend ist, muss dies erst recht für Neuverträge gelten. Eine auslegungsleitende Wirkung ist aber gerade kein Verbot; deshalb bleibt der Erst-recht-Schluss folgenlos. Auch ein Umkehrschluss hilft nicht weiter: Denn er besagt lediglich, dass für gemeinschaftsrechtswidrige Neuverträge die allgemeinen Regeln gelten, dass diese Verträge also im betroffenen Mitgliedstaat dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts unterliegen, von dem Mitgliedstaat also im Konfliktfall nicht angewendet werden dürfen. Fraglich ist aber gerade, ob ein solcher Konfliktfall überhaupt vorliegt. Das wäre nur dann zu bejahen, wenn Art. 307 Abs. 3 so auszu-

⁶³ Altverträge sind zunächst alle Verträge, die für den betroffenen Mitgliedstaat vorgemeinschaftlich sind (für Deutschland: die vor dem 1. 1. 1958 abgeschlossen waren); sodann aber auch spätere Verträge, wenn sie Sachbereiche betreffen, die zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch außerhalb der Gemeinschaftskompetenz lagen: K. Schmalenbach, in: Calliess/Ruffert, Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl. (2002), Art. 307 EG Rdnr. 4 m. w. N.

⁶⁴ Hierzu unten IV.4.b).

⁶⁵ K. Schmalenbach, in: Calliess/Ruffert, Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl. (2002), Art. 307 EG Rdnr. 16.

⁶⁶ K. Schmalenbach, in: Calliess/Ruffert, Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl. (2002), Art. 307 EG Rdnr. 6.

legen wäre, dass die Mitgliedstaaten daran gehindert sind, primärrechtliche Vorteile – insbesondere die Grundfreiheiten – nach außen weiterzureichen. Eine derartige Exklusivität der Grundfreiheiten ergibt sich aber weder aus diesen selbst noch aus Art. 307 Abs. 3 EG. Denn erstens sagt Art. 307 Abs. 3 EG nur, dass das Primärrecht *conditio sine qua non* für die Integration ist; diese Aussage lässt sich aber nicht in dem Sinne umkehren, dass es außerhalb der EG keine entsprechenden Gewährleistungen geben dürfte. Zweitens verwendet Art. 307 Abs. 3 EG ausdrücklich den rein deskriptiven Ausdruck „Umstand“ (engl. „fact“, frz. „fait“), legt den *nachfolgenden* Worten – auf die es hier ankommt – also gerade keine normative Bedeutung bei. Damit spricht schon der Wortlaut von Art. 307 Abs. 3 EG gegen die Annahme einer Exklusivität der Grundfreiheiten. Drittens ließe sich – ergänzend – der Grundsatz völkerrechtskonformer Auslegung auch für das Gemeinschaftsrecht aktivieren.

Im Ergebnis ist weder für Alt- noch für Neuverträge der Mitgliedstaaten mit Drittstaaten von einer Autoimmunisierung des EG-Vertrags gegenüber den wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsverpflichtungen auszugehen. Unbeschadet der Möglichkeit, dass die Meistbegünstigungsklauseln ihrerseits entsprechende (aktive) Vorbehalte machen,⁶⁷ sind damit insbesondere die Grundfreiheiten stets taugliche Gegenstandsnormen der Meistbegünstigungsklauseln.

2. Anwendbarkeit der Meistbegünstigungsnorm

Ist die Gegenstandsnorm prinzipiell meistbegünstigungstauglich, richtet sich der Blick auf die Meistbegünstigungsklausel selbst. Sie ist auf Anwendbarkeit, Tatbestandserfüllung (dazu unten 3.) und das Nichteingreifen von Ausnahmetatbeständen (unten 4.) hin zu prüfen.

Die wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln sind „anwendbar“, wenn sie überhaupt in den Bereich des Rechts der direkten Steuern hineinragen. Teilweise finden sich hierzu ausdrückliche Regelungen. Diese Regelungen können einen positiv-deklaratorischen Inhalt haben und die Anwendbarkeit der Meistbegünstigungsnormen auf das Steuerrecht bekräftigen oder – negativ-konstitutiv – Bereichsausnahmen für das Steuerrecht begründen.⁶⁸ Eine Bereichsausnahme liegt aber nur dann vor, wenn das gesamte Steuerrecht oder jedenfalls einzelne Steuertypen oder Steuerarten pauschal aus dem Anwendungsbereich einer Meistbegünstigungsnorm ausgeschlossen werden (sog. *carve-outs*). Beispiele hierfür liefert Art. 2103 NAFTA. Abzugsgrenzen sind derartige Bereichsausnahmen gegen Fragen der Tatbestandserfüllung i. e. S., wie sie z. B. durch das Erfordernis eines Warenbezugs bei Art. I GATT aufgeworfen werden (dazu sogleich). Fehlt es an Bereichsausnahmen, so beansprucht die Meistbegünstigungsklausel prinzipiell Anwendbarkeit.

3. Tatbestände der Meistbegünstigungsnormen

a) Gegenständliche Begrenzungen

Die (Meta-)Tatbestände der wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsnormen weisen zunächst Unterschiede im Hinblick auf die (Objekt-)Tatbestände der Ge-

⁶⁷ Dazu erst unten IV.4.b).

⁶⁸ Vgl. exemplarisch *Th. Koblenzer*, Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger (2000), S. 105 mit Fn. 339, 340 sowie S. 215 ff.

genstandsnormen auf. Namentlich die Regelungen im GATT und im GATS verlangen bestimmte Wirtschaftsvorgänge, die durch den Warenbezug (GATT) bzw. den Dienstleistungsbezug (GATS) charakterisiert werden.

Eine erste zentrale Frage für die Anwendbarkeit dieser Meistbegünstigungsnormen auf das Recht der direkten Steuern lautet: Wie eng muss deren Bezug zu den von GATT oder GATS erfassten Wirtschaftsvorgängen sein?⁶⁹ Da das Recht der direkten Steuern in der Regel keinen unmittelbaren Transaktionsbezug aufweist, sondern an den Gewinn und damit an den Inbegriff vieler unterschiedlicher Einzeltransaktionen anknüpft, kann sich die Anwendbarkeit der Meistbegünstigungsnormen nicht schon aus Attributen der Waren einschließlich ihrer Herkunft oder Bestimmung ergeben. Entscheidend ist vielmehr, ob die Steuern im wirtschaftlichen Ergebnis wie Abgaben wirken, die eine derartige Anknüpfung wählen. Das ist zu bejahen, wenn die Belastung mit direkten Steuern auf die Empfänger von Waren bzw. Dienstleistungen überwältigt werden.⁷⁰

Bei der Anwendung dieses Überwälzungskriteriums ist allerdings Zurückhaltung geboten: Da Überwälzungseffekte in der Steuerwirkungslehre als nahezu allgegenwärtig angesehen werden,⁷¹ droht das Tatbestandsmerkmal des Transaktionsbezugs leerzulaufen, wenn es nicht gelingt, qualitativ oder zumindest quantitativ bestimmbare Schwellenwerte zu bestimmen, unterhalb derer der Transaktionsbezug zu verneinen ist. Unabhängig von allen begrifflichen Schwierigkeiten⁷² ergeben sich bei der Feststellung und Quantifizierung von Überwälzungseffekten immense Probleme. Sie sind aber nicht unlösbar,⁷³ sondern können unter Rückgriff auf Erkenntnisse der ökonomischen Steuerwirkungslehre bewältigt werden.⁷⁴ Dabei ist im Ausgangspunkt ein empirisches Vorgehen erforderlich. Die Befunde der Steuerwirkungslehre sind sodann aber – im Hinblick auf die spezifischen Bedürfnisse der Rechtsanwendung, insbesondere auf den Belang der Rechtssicherheit – zu bündeln und zu typisieren; sie können damit zur Grundlage wertender Dezisionen werden. Vorläufig lässt sich folgende Tendenzaussage treffen: Insbesondere das Kriterium der Marktmacht des Steuerpflichtigen kann Aufschluss darüber geben, ob der Steuerpflichtige in der Lage ist, steuerliche

⁶⁹ Vgl. hierzu etwa *Ch. Trottman*, Ertragsteuerrecht, Warenverkehr und Inländergleichbehandlung vor der Welthandelsorganisation (WTO), in: IStR 2004, S. 661 ff.; *W. Schön*, Steuerrecht und WTO, in: RIW 2004, 50 ff.; *ders.*, World Trade Organization Law and Tax Law, in: BIFD 2004, 283 ff.; jeweils auch zu den einschlägigen völkerrechtlichen Entscheidungen zum GATT (DISC, FSC, ETI).

⁷⁰ So im Ansatz auch *F. Stockmann*, Völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel und Internationales Steuerrecht, in: IStR 1999, S. 129 ff. (135) unter Berufung auf *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. (1998), Rdnr. 4.36 f.; vgl. in diese Richtung auch *J. H. Jackson*, The World Trade Organization, 7. Aufl. (1998), S. 219 ff.

⁷¹ Pointiert bereits *N. F. Canard*, Principes d'Economie Politique (1801); mit Einschränkungen auch *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl. (2005), S. 106.

⁷² Die ursprüngliche Bedeutung des Begriffs „direkte Steuern“ in der Finanzwissenschaft des frühen 19. Jahrhunderts lag gerade in der Nicht-Überwälzung der Belastung, Steuern, die der Steuerschuldner auf einen Dritten überwälzen konnte, waren *per definitionem* „indirekt“. Hierzu *L. F. Wiederhold*, Die Wissenschaft der indirekten Steuern, 1. Theil (1820), S. 5 f.; später etwa der *U. S. Supreme Court*, *Pacific Insurance Co. v. Soule*, 74 U.S. 433 (1868); *E. R. A. Seligman*, The Shifting and Incidence of Taxation (1892; 3. Aufl. 1910); *O. Bühler*, Direkte und indirekte Steuern, in: *StuW* 1954 I, Sp. 451 ff., 453 f.; *H.-W. Bayer*, Steuerlehre (1998), Rdnr. 383. Heute hat sich die juristische Begriffsbildung aber verselbstständigt. Daher kann man namentlich die Steuern auf das Einkommen auch insoweit noch als „direkte Steuern“ bezeichnen, als sie den Marktpreis der von dem Steuerpflichtigen erbrachten Leistung erhöhen.

⁷³ So allerdings *F. Stockmann*, Völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel und Internationales Steuerrecht, in: IStR 1999, S. 129 ff. (135).

⁷⁴ Aktuelle Darstellung bei *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl. (2005), S. 99 ff.

Sonderbelastungen an seine Kunden weiterzugeben.⁷⁵ Eine Überwälzung von Einkommensteuern lässt sich daher vor allem auf mono- oder oligopolartigen Märkten vermuten. Und umgekehrt: Je größer die Nachfrageelastizität eines Markts ist, desto mehr kommt es zur Diffusion der Steuerbelastung, und desto geringer sind die Anhaltspunkte für eine Steuerüberwälzung.⁷⁶

b) Methodik des Vergleichs zwischen den Gegenstandsnormen

Sodann verlangt die Meistbegünstigungsnorm einen Vergleich zwischen der Anwendung

- der primär einschlägigen Sachnorm, die im Verhältnis zwischen den Parteien der Meistbegünstigungsnorm gilt und ungeschmälert zum Zuge käme, wenn es diese Meistbegünstigungsnorm nicht gäbe, und
- der Begünstigungsnorm, die im Verhältnis des verpflichteten Staats zum meistbegünstigten Drittstaat gilt und deren Rechtsfolgen potenziell (wenn die Voraussetzungen der Meistbegünstigungsnorm vorliegen) auf das Verhältnis des verpflichteten Staats zum aus der Meistbegünstigungsnorm berechtigten Staat verlängert werden.

In der Methodik dieses Vergleichs zwischen zwei Gegenstandsnormen, Sachnorm und Begünstigungsnorm, liegt der zweite Problemkomplex bei der Anwendung der Meistbegünstigungstatbestände. Dabei sind – wie bei jedem Vergleich bei der Anwendung jedes Diskriminierungsverbots – unterschiedliche Einzelaspekte anzusprechen.

(1) Grundregeln zur Vergleichspaarbildung

Zunächst stellt sich die Frage, mit wem sich der Steuerpflichtige, der sich – als Angehöriger des berechtigten Staats – auf die Meistbegünstigungsklausel beruft, vergleichen darf. Technisch gesprochen: Welchen Vorgaben unterliegt die Vergleichspaarbildung? Ausgangspunkt ist die völkerrechtliche *eiusdem-generis*-Regel,⁷⁷ die die internationale Schiedsgerichtskommission im Fall *Ambatielos* in die Frage gekleidet hat, wann die beiden Vergleichspartner „to the same category of subject“ gehören.⁷⁸ Der Obersatz lautet deshalb regelmäßig: Als Vergleichspartner kommen alle Angehörigen des meistbegünstigten Drittstaats in Betracht, für die eine vergleichbare Lage gedacht wird. Ob eine Lage „vergleichbar“ ist, lässt sich gedanklich nur durch einen ersten Vergleich (den Vorvergleich) bestimmen. Dabei ist die Vergleichbarkeit zu bejahen, wenn alle relevanten Parameter der gedachten Drittstaatsbeziehung mit denen des realen Ausgangsfalls identisch sind und sie sich nur in der Zuordnung des Steuersubjekts zu einem Staat (hier zum berechtigten Staat, dort zum meistbegünstigten Drittstaat) unterscheiden. Was aber gehört zu den „relevanten Parameter“, die gleich sein müssen? Hier besteht – wie bei allen Diskriminierungsprüfungen – Spielraum für Wertungen. Der Umgang mit diesem Spielraum variiert stark. Selbst zwischen den kontinental-europäischen Rechtsstraditionen sind ganz unterschiedliche Denkansätze zu beobachten.⁷⁹ Vor allem dem französischen Rechtsdenken, das wohl auch die Judikatur des EuGH

⁷⁵ S. Homburg a. a. O., S. 105.

⁷⁶ S. Homburg a. a. O., S. 113.

⁷⁷ Vgl. m. w. N. Ch. Herrmann, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (33); instruktiv hierzu außerdem OECD, Most-favoured Nation Treatment in International Investment Law (Working Papers on International Investment no. 2, 2004), S. 9 ff.

⁷⁸ United Nations, Reports of International Arbitral Awards, Bd. XII (1963) V.3, S. 107.

⁷⁹ Hierzu E. Reimer, StuW 2000, S. 285 ff. (287).

merklich geprägt hat,⁸⁰ entspricht es offenbar, dass neben den *Tatsachen i. e. S.* in hohem Maße auch das *normative Umfeld* einbezogen wird. Wie noch zu zeigen sein wird, kann dieser Ansatz auch für die Auslegung der völkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln hilfreich sein.⁸¹

Allerdings ist für jede Meistbegünstigungsklausel gesondert zu prüfen, ob man derartige Wertungselemente in sie hineinprojizieren kann. Denn in der völkerrechtlichen Praxis variieren die Formulierungen, auf denen die Vergleichspaarbildung beruht, teilweise erheblich.

Die Annahme eines Wertungsspielraums ist insbesondere dort problematisch, wo sich die Meistbegünstigung nur auf solche Objektatbestände bezieht, die einen konkreten (engen, unmittelbaren) Bezug zu einzelnen Waren, Dienstleistungen oder Transaktionen aufweisen. So verwendet etwa Art. I GATT lediglich die Formulierung „like products“ (ähnliche Waren). Hier fällt es schwer, das Attribut „ähnlich“ von der normativen Makro-Umgebung abhängig zu machen, also eine Ware nur deswegen als „unähnlich“ zu einer anderen Ware zu bezeichnen, weil die eine aus dem Gebiet einer regionalen Integration, die andere aus einem Drittland stammt.

Abgeschwächt ergibt sich das gleiche Problem, wo Verträge gezielt auf die Verhältnisse des Steuerpflichtigen bzw. seines virtuellen Vergleichspartners abstellen. Hier lassen sich beispielhaft die neueren deutschen Investitionsschutzabkommen anführen. Bei Formulierungen wie „nationals [...] who are in the same circumstances“⁸² ist die Einbeziehung des normativen Makro-Umfelds zumindest begründungsbedürftig.

Die Schwierigkeiten der Vergleichspaarbildung lassen sich an drei weiteren Problemkreisen exemplifizieren, die z. T. schon in der bisherigen Literatur für Aufmerksamkeit gesorgt haben.

(2) Unvergleichbarkeit wegen unterschiedlicher Anrechnungsguthaben?

Je stärker normative Element auch die ökonomische Wirklichkeit prägen, desto eher ist ihre Einbeziehung dabei möglich. Das zeigt sich etwa bei der oben⁸³ aufgeworfenen Frage, ob der Angehörige eines relativ niedrig besteuerten berechtigten Staats sich mit der Begründung auf die Meistbegünstigungsklausel berufen kann, dass der meistbegünstigte Drittstaat ein relativ hohes Steuerniveau hat, so dass dessen Angehörige, wenn sie in Deutschland als dem verpflichteten Staat ansässig sind (Outbound-Fall), ein hohes Anrechnungsguthaben i. S. d. unilateralen Anrechnungsvorschriften der §§ 34c Abs. 1 EStG, 26 Abs. 1 KStG, 21 Abs. 1 ErbStG erwerben.

Diese Frage ist zu verneinen. Das hohe Anrechnungsguthaben im Verhältnis zum meistbegünstigten Drittstaat ist nur die Reflexwirkung des dortigen hohen Steuerniveaus. Steuerpflichtige, die Einkünfte aus dem niedriger besteuerten berechtigten Staat beziehen, sind insoweit nicht mit denjenigen „vergleichbar“, die im meistbegünstigten Drittstaat investiert haben.

⁸⁰ Etwa in der Aussage, „im Hinblick auf die direkten Steuern [befänden] sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation“: EuGH, Urt. v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225 – *Roland Schumacker*, Tz. 31; seither st. Rspr.

⁸¹ Dazu nachfolgend (2) bis (4), ferner – zum Problem der Doppelnichtbesteuerung – unten IV.5.f) (3).

⁸² Zur Verwendung dieser Formulierung vgl. *OECD, Most-favoured Nation Treatment in International Investment Law* (Working Papers on International Investment no. 2, 2004), S. 6.

⁸³ Oben III.1.b).

(3) Unvergleichbarkeit wegen schädlichen Steuerwettbewerbs?

Weit weniger eindeutig ist die Anwendung von Meistbegünstigungsklauseln in Fällen, in denen die Sachnorm der Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs dient.⁸⁴ Hier lautet die Frage: Werden Abwehrmaßnahmen, die der verpflichtete Staat trifft, um einem Steuerwettbewerb zu begegnen, dem er sich von Seiten des berechtigten Staats ausgesetzt sieht, wegen „Unvergleichbarkeit“ dann nicht vom Tatbestand der zwischen den beiden Staaten vereinbarten Meistbegünstigungsklausel erfasst, wenn der verpflichtete Staat Geschäftsbeziehungen zu Angehörigen des meistbegünstigten Drittstaats nur deswegen anders behandelt, weil dieser Drittstaat ihm keinen schädlichen Steuerwettbewerb bereitet?

Diese Frage ist zu verneinen; auf der Ebene der Vergleichspaarbildung muss man in diesem Fall zu einer Vergleichbarkeit kommen. Das Belastungsumfeld ist in jedem Staat verschieden. Dies gilt schon innerhalb des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts, erst recht aber, wenn man die je unterschiedliche Gewichtung der direkten zu den indirekten Steuern, ferner der Steuern zu den nichtsteuerlichen Abgaben berücksichtigt. Würde man aus diesen Verschiedenheiten ableiten, dass Meistbegünstigungsklauseln nicht greifen, so wäre deren Bedeutung marginalisiert. Vor allem aber ständen für die Vergleichspaarbildung keinerlei hinreichend rechtssicheren Kriterien mehr zur Verfügung. Wer hier eine Unvergleichbarkeit annehmen wollte, müsste das gesamte makroökonomische Umfeld in die Betrachtung einbeziehen und wäre in hohem Maße auf Wertungen angewiesen. Im Ergebnis lässt sich daher selbst eine aggressiv niedrige Besteuerung im berechtigten Staat nicht als fundamentaler Unterschied zu den Verhältnissen im Drittstaat ansehen, der die Anwendbarkeit der Meistbegünstigungsnorm ausschliesse. Richtigerweise ist die Lösung des Problems auf der Rechtsfolgensseite zu suchen.⁸⁵

(4) Insbesondere: Unvergleichbarkeit bei regionaler Integration?

Die Stufe der Vergleichspaarbildung könnte dagegen einen geeigneten Ansatz zur Lösung der Schwierigkeiten bieten, die sich ergeben, wenn der verpflichtete Staat den Angehörigen des meistbegünstigten Drittstaats Vorteile gewährt, die auf einer regionalen Wirtschaftsintegration (z.B. einer Zollunion, einer Freihandelszone oder sogar einem Binnenmarkt) zwischen diesen beiden Staaten beruhen. Lässt sich hier eine „Unvergleichbarkeit“ der Gegenstandsnormen annehmen? Auch in diesem Fall kommt es darauf an, ob neben tatsächlichen Umständen auch das normative Umfeld im Verhältnis zum meistbegünstigten Staat einerseits und zum berechtigten Staat andererseits in die Vergleichspaarbildung einzubeziehen ist. Für die Anwendung der Meistbegünstigungsklauseln kann die Einbeziehung normativer Elemente dazu führen, dass Sachverhalte, die sich innerhalb eines regionalen Wirtschaftsraums – wie etwa der Europäischen Gemeinschaft – abspielen, von vorneherein als „unvergleichbar“ mit Drittstaatssachverhalten angesehen werden. Folgt man dem, so wären nur die Situationen „vergleichbar“, in denen der berechnigte Staat und der Drittstaat in normativer Äqui-

⁸⁴ Hierzu J. Gross, OECD Defensive Measures against Harmful Tax Competition Legality under WTO, in: *intertax* 2003, S. 390 ff.; R. Grynberg/B. Chilala, WTO Compatibility of the OECD 'Defensive Measures' against 'Harmful Tax Competition', in: *Journal of World Investment* 2003, S. 507; I. Hofbauer, To What Extent does the OECD Harmful-Tax-Competition Project Violate the Most-Favoured-Nation Obligations under WTO Law?, in: *ET* 2004, S. 400 ff.

⁸⁵ Dazu unten IV.5.b).

distanz zum verpflichteten Staat stehen.⁸⁶ Natürlich läuft dieser Ansatz Gefahr, zur *petitio principii* zu werden: Wenn die Anwendung der Meistbegünstigungsklausel bereits eine Äquidistanz zum verpflichteten Staat voraussetzt, wenn man also verlangt, dass der meistbegünstigte Drittstaat dem verpflichteten Staat in keiner Beziehung näher steht als der berechnete Staat, dann muss diese Klausel ihre spezifische Teleologie – die Herstellung der Staatengleichheit zum verpflichteten Staat – von vorneherein verfehlen.

Andererseits kann sich die Prüfungsstufe der Vergleichbarkeit gerade für die älteren Meistbegünstigungsklauseln durchaus als nützlicher Filter erweisen. Denn anders als die meisten jüngeren Meistbegünstigungsnormen⁸⁷ enthalten viele ältere noch keine Ausnahmetatbestände für Normen zur Herstellung einer regionalen Wirtschaftsintegration. Das hat seinen Grund regelmäßig darin, dass supranationale Wirtschaftsräume damals allenfalls politische Idee waren, rechtlich aber noch nicht existierten. Heute – da sie existieren – würde sich eine extensive Auslegung der Meistbegünstigungsklauseln in Drittstaatsabkommen als Integrationshemmnis erweisen, von dem man annehmen kann, dass die historischen Vertragsparteien es nicht gewollt haben. In dieser Lage bietet sich eine behutsame Nutzung des normativen Elements in der Vergleichbarkeitsprüfung an. Dabei ist allerdings keine Äquidistanz zu verlangen. Vielmehr sind – im Sinne eines beweglichen Systems – zwei Maßstäbe anzulegen:

- Erstens ein interner Maßstab. Er bildet die Bedeutung der Begünstigungsnorm für die regionale Integration zwischen dem verpflichteten Staat und dem meistbegünstigten Drittstaat ab. Wenn die Vergünstigung auf einer multilateralen (primärrechtlichen) oder sogar supranationalen (sekundärrechtlichen) Vorgabe beruht, für beide Staaten rechtlich bindend ist, reziprok gewährt wird und sich damit als Kernelement des Integrationsmechanismus erweist, so ist tendenziell eine Unvergleichbarkeit dieser Begünstigungsnorm mit der Sachnorm anzunehmen, die im Verhältnis des verpflichteten Staats zu dem aus der Meistbegünstigungsklausel berechtigten Staat gilt. Die Meistbegünstigungsklausel kommt also nicht zum Zuge.
- Zweitens ein externer Maßstab. Er ergibt sich aus dem, was außerhalb regionaler Integrationen im Internationalen Steuerrecht üblich ist. Hier ist zu fragen, ob auch andere Staaten als der verpflichtete Staat die von dem verpflichteten Staat eingeräumte Begünstigung zu gewähren pflegen. Ist dies der Fall, lässt sich die konkrete Begünstigung tendenziell als nicht integrationsspezifisch qualifizieren. Für die Anwendung der Meistbegünstigungsklausel sind die Begünstigungsnorm und die Sachnorm dann in der Regel „vergleichbar“, so dass die Meistbegünstigungsklausel zum Zuge kommt.

(5) Feststellung der Besserbehandlung

Gelingt die Vergleichspaarbildung, ist abschließend zu prüfen, ob die Behandlung des fiktiven Vergleichspartners nach Maßgabe der Begünstigungsnorm „günstiger“ ist als die des realen Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Sachnorm. Auch hier sind dogmatische Differenzierungen möglich. Sie betreffen vor allem die Frage, ob eine sal-

⁸⁶ Vgl. bereits die Begründung des *niedersächsischen Finanzministeriums* für die Nichter Streckung von § 2 Abs. 1 Nr. 6 lit. a des alten Kapitalverkehrsteuergesetzes auf US-amerikanische Kapitalgesellschaften (zu Art. XI Abs. 3 Freundschaft-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. II 1956, S. 488): Erlass v. 9. 11. 1977, zitiert bei A. Kempf, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland-USA, in: IStR 1997, S. 545 ff. (547 Fn. 21 m. w. N.).

⁸⁷ Dazu unten IV.4.b).

dierende Gesamtwürdigung erlaubt ist oder ob sich der Anwender der Meistbegünstigungsklausel gewissermaßen um einen „Tunnelblick“ bemühen muss. Dabei sind zahlreiche Feinabstufungen denkbar.

Soweit eine wertende Gesamtbetrachtung zulässig ist, kann es zu einer Saldierung bestimmter Nachteile mit anderweitigen Vorteilen kommen, so dass der verpflichtete Staat die Meistbegünstigung nur im Fall *unausgeglicherer* Nachteile zu gewähren hätte. Je stärker man dagegen den konkreten Nachteil fokussiert und anderweitige Vorteile ausblendet, scheidet eine Kompensationsmöglichkeit aus. In diesem Fall muss die Meistbegünstigung isoliert auf Einzelelemente („Atome“) der Rechtsfolgen angewandt werden. Kriterien für dieses gedankliche „Zoomen“ sind rar. Die bisherige Literatur lässt aber durchaus die Tendenz zu einer atomistischen Sicht auf die Rechtsfolgen erkennen; Kompensationsmöglichkeiten werden regelmäßig abgelehnt.

4. Ausnahmetatbestände

Die Tatbestandserfüllung löst grundsätzlich die Rechtsfolgen der Meistbegünstigungsklausel aus. Etwas anderes gilt nur dann, wenn ein Ausnahmetatbestand eingreift. Strukturell scheinen die negativen Tatbestandsmerkmale auf den ersten Blick der Prüfungsstufe „Rechtfertigung tatbestandlicher Verstöße“ im Rahmen traditioneller Gleichheitssätze zu entsprechen. Der Eindruck trägt indes. Dogmatisch handelt es sich vielmehr durchweg um Ausklammerungen bestimmter Gegenstandsnormen; damit sind die negativen Tatbestandsmerkmale viel enger auf die eigentliche Diskriminierungsprüfung bezogen, als Rechtfertigungsgründe es wären.⁸⁸

a) Ausnahmen für Doppelbesteuerungsabkommen als Gegenstandsnormen

Besonders häufig⁸⁹ enthalten die wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsregeln – oft bereits seit der Vorkriegszeit – Klauseln, die Ausnahmen im Hinblick auf diejenigen Regelungen vorsehen, die in Doppelbesteuerungsabkommen auftreten. Bei Varianten in den Formulierungen⁹⁰ stimmen alle diese Ausnahmeklauseln darin überein, dass sie es dem berechtigten Staat (und den mit ihm verbundenen Privaten) versagen, sich gegenüber dem verpflichteten Staat auf dessen Drittstaats-DBA zu berufen. In der hier verwendeten Begrifflichkeit: Diese Ausnahmeklauseln beschneiden den Kreis tauglicher Gegenstandsnormen, indem sie die DBA des verpflichteten Staats ausblenden.

Typologisch beschränken sich derartige Ausnahmeklauseln teilweise auf Doppelbesteuerungsabkommen im engeren Sinne, also die (regelmäßig dem OECD-MA oder dem UN-MA nachgebildeten) Verträge zur umfassenden Vermeidung der Doppelbe-

⁸⁸ Insofern ist der hier vorgezeichnete Zweischritt von Tatbestand (Vergleich) und Ausnahmetatbestand aufbautechnisch keineswegs zwingend. Denkbar wäre auch ein monistisches Modell, in dem der Vergleich (genauer: die Feststellung der tatbestandlichen Ungleichbehandlung) von vornherein auf die Behandlung des Steuerpflichtigen *durch nicht ausgeschlossene Gegenstandsnormen* beschränkt wird.

⁸⁹ Allerdings nicht durchgehend. Keine entsprechende Ausnahmeklausel findet sich z. B. im TRIPS.

⁹⁰ Vgl. exemplarisch Art. XIV lit. e GATS („provided that the difference in treatment is the result of an agreement on the avoidance of double taxation or provisions on the avoidance of double taxation in any other international agreement or arrangement by which the Member is bound“) und Art. XI Abs. 5 Freundschaft-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. II 1956, S. 488 („besondere Steuervorteile auf Grund von Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“).

steuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, beziehen aber nach ihrem Wortlaut die – selteneren – Erbschaftsteuer-DBA ein (Typ 1). Teilweise erstrecken sie sich aber auch auf Einzelregelungen, die materiell dem Internationalen Steuerrecht zuzurechnen sind und ebenfalls auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung abzielen, obwohl sie nicht Teil von DBA sind, sondern in anderen – meist branchenbezogenen – völkerrechtlichen Verträgen niedergelegt sind⁹¹ (Typ 2). In der Sache liegt beiden Typen der Reziprozitätsgedanke zugrunde: Während die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen auf einem engen synallagmatischen Geben und Nehmen beruhen, wäre dieser Wechselseitigkeitszusammenhang im Hinblick auf die Angehörigen des aus der Meistbegünstigungsklausel berechtigten Staats aufgebrochen. Bei mittlerer dogmatischer Tiefenschärfe ergibt sich daraus eine Unwucht, die als ungerecht empfunden wird: Der berechnigte Staat wird privilegiert, ohne dass er die Gegenleistung zu erbringen hat, die der meistbegünstigte Drittstaat dem verpflichteten Staat gegenüber erbringt. Diese Sicht ist indes nicht restlos überzeugend. Denn immerhin wirken ja auch die Meistbegünstigungsklauseln heute stets wechselseitig;⁹² nach dem Prinzip formeller Gegenseitigkeit kann der heute verpflichtete Staat morgen in die Rolle des berechtigten Staats schlüpfen und sich dann in die DBA „einklinken“, die der (heute) berechnigte Staat seinerseits mit Drittstaaten abgeschlossen hat. Auf einer höheren Ebene ist damit die Symmetrie wiederhergestellt.

Gleichwohl gehören derartige Reziprozitätsvorbehalte zum historischen Grundbestand von Meistbegünstigungsklauseln.⁹³ Dabei blieb stets die Frage in der Schwebe, ob diese Vorbehalte konstitutiv wirken oder ob sie lediglich klarstellenden Charakter haben – anders gewendet: ob bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen als Begünstigungsnormen auch dann auszublenden sind, wenn eine Meistbegünstigungsklausel dies nicht ausdrücklich sagt.⁹⁴ Das wäre zu bejahen, wenn insoweit die Voraussetzungen für die Annahme von Völkergewohnheitsrecht vorlägen. Das ist aber zweifelhaft. Zwar neigte bereits der Steuerausschuss des Völkerbundes dazu, die Anwendbarkeit der welthandelsrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln auf Doppelbesteuerungsabkommen auch für die Fälle zu verneinen, in denen ausdrückliche Vorbehalte fehlten.⁹⁵ Die gleiche Auffassung vertrat lange Zeit auch der amtliche Kommentar der OECD zum Musterabkommen.⁹⁶ Im Jahr 1992 ist dieser Passus aber aus dem OECD-Kom-

⁹¹ Zu diesem Typ zählen Normen, nach denen sich die Parteien einer Meistbegünstigungsklausel allgemein das Recht vorbehalten, Drittstaaten „bestimmte Steuervorteile auf der Grundlage der Gegenseitigkeit einzuräumen“ und (darin liegt der vom Wortlaut nicht vollständig erfasste eigentliche Sinn dieser Ausnahmebestimmungen) diese Steuervorteile nicht zum Gegenstand der Meistbegünstigungsklausel zu machen. So etwa Art. XI Abs. 5 Freundschaft-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. II 1956, S. 488; vgl. dazu *A. Kempf*, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland-USA, in: *IStR* 1997, S. 545 ff. (547).

⁹² Vgl. *Ch. Hermann*, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (34).

⁹³ *H. Dorn*, *StuW* 1931, Sp. 1003 (1025) m. w. N. in Sp. 1049 ff.

⁹⁴ Für eine Einbeziehung von DBA als Gegenstandsnormen *J. Fischer-Zernin*, Internationale Ertragsteuern und Welthandelsordnung (GATT/WTO) (1996), S. 48 ff.; dagegen etwa *K. van Raad*, Non-discrimination in International Tax Law (1986), S. 242 f.; *K. Robra*, Welthandelsrechtliche Aspekte der internationalen Besteuerung aus europäischer Perspektive. Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 40 (2005), Internet: <http://www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/Heft40.pdf> (12. 10. 2005), S. 30 f.; jeweils m. w. N.

⁹⁵ Hierzu instruktiv *F. Stockmann*, Völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel und Internationales Steuerrecht, in: *IStR* 1999, S. 129 ff. (132) m. w. N.

⁹⁶ Ziff. 54 und 55 des Kommentars zu Art. 24 OECD-MA 1977.

mentar gestrichen worden. Im Hinblick auf die vorstehend skizzierten Argumentationsdefizite erscheint die Streichung als inhaltlich gut begründbar. Zudem zielen Meistbegünstigungsklauseln regelmäßig ja nicht auf Asymmetrien im *innerstaatlichen* Recht des verpflichteten Staats ab; auch die Ausdehnung *integrationspezifischer* Vergünstigungen hat teleologisch allenfalls marginale Bedeutung. Das zentrale Anliegen der Meistbegünstigungsklauseln liegt vielmehr gerade in der Ausdehnung der *bilateralen völkerrechtlichen Verträge*, die der verpflichtete Staat mit Drittstaaten abschließt. Für diese gilt der Erfahrungssatz, dass völkerrechtliche Verträge typischerweise keine Geschenke enthalten, sondern Rechte und Pflichten begründen, die den beiden Vertragsstaaten in ihrem Verhältnis zueinander als ausgewogen erscheinen. Meistbegünstigungsklauseln zielen gerade auf die Ausdehnung dieser Vorteile ab. Nähme man einen allgemeinen völkergewohnheitsrechtlichen Reziprozitätsvorbehalt an, beraubte man die Meistbegünstigungsklauseln also ihrer wichtigsten Anwendungsfälle. Schließlich spricht auch die vielfach kodifizierte und auch in allen Zweifelsfällen anzunehmende Bedingungslosigkeit der wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln⁹⁷ gegen einen allgemeinen ungeschriebenen Reziprozitätsvorbehalt. Richtigerweise ist deshalb – mit der OECD – davon auszugehen, dass es keinen völkergewohnheitsrechtlichen Satz des Inhalts gibt, dass Doppelbesteuerungsabkommen generell keine taugliche Gegenstandsnormen wirtschaftsvölkerrechtlicher Meistbegünstigungsklauseln sein können. Die geschriebenen Reziprozitätsvorbehalte sind also konstitutiv. Wo sie fehlen, finden die wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln auch auf Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung.⁹⁸

Für das Verständnis dieser Vorbehaltsklauseln ist eine weitere Frage bedeutsam: Beziehen sie sich nur auf besonders vorteilhafte Begünstigungsnormen oder auch – umgekehrt – auf besonders nachteilige, aber durch ein DBA zwischen dem verpflichteten und dem berechtigten Staat anerkannte Sachnormen? Bei diesen Sachnormen handelt es sich regelmäßig um belastende Regelungen, die das innerstaatliche Recht des verpflichteten Staats vorsieht (Beispiele: Regelungen über die *limitation of benefits*, Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung und andere Missbrauchsbekämpfungsnormen), deren Anwendung sich die Parteien der Meistbegünstigungsnorm (z. B. durch Aktivitätsvorbehalte, *subject-to-tax*-Regeln o. ä.) auch völkerrechtlich in ihrem bilateralen Verhältnis gestattet haben. Ob eine Meistbegünstigungsklausel diese Gestattungen überspielen kann, ist sehr zweifelhaft. Es dürfte zunächst dann zu verneinen sein, wenn die Meistbegünstigungsklausel einen ausdrücklichen Vorbehalt zugunsten derjenigen Normen macht, die dem „beiderseitigen Schutz des Steueraufkommens“⁹⁹ im Verhältnis der Parteien der Meistbegünstigungsnorm zueinander dienen. Aber auch dort, wo derartige Vorbehaltsklauseln fehlen, gilt im Ergebnis nichts anderes: Denn in diesem Fall kann das DBA selber einen Anwendungsvorrang beanspruchen. Zwar ist wiederum der Rekurs auf den *lex specialis*-Grundsatz im stren-

⁹⁷ Hierzu ausführlich Ch. Hermann, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (33 f. mit Fn. 25).

⁹⁸ Wie hier J. Fischer-Zemin, Internationale Ertragsteuern und Welthandelsordnung (GATT/WTO) (1996), S. 48 ff.

⁹⁹ So die Formulierung in Art. XI Abs. 5 Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. II 1956, S. 488; grammatisch ist diese Formel aber dem Ausdruck „besondere Steuervorteile“ unterstellt. Sie wirkt damit perplex und kann deshalb nicht ohne Weiteres als Beleg für diesen Typ von Ausnahmeklauseln herangezogen werden.

gen Sinne problematisch;¹⁰⁰ ausreichend ist nun aber der Hinweis auf Art. 31 Abs. 3 lit. a WÜR V (für den Fall, dass die Parteien erst die Meistbegünstigungsklausel, dann das DBA abgeschlossen haben) bzw. Art. 31 Abs. 3 lit. c WÜR V (für den umgekehrten Fall).

b) Ausnahmen für Normen zur Herstellung regionaler Integration

Aus den allgemeinen Reziprozitätsvorbehalten haben sich in der Nachkriegszeit – maßgeblich gefördert durch die Gründung der Europäischen Gemeinschaften – spezifische Ausnahmetatbestände entwickelt, die die Meistbegünstigungsverpflichtung insoweit ausschließen, als die Gegenstandsnormen nach ihrer Rechtsquelle oder ihrem rechtspolitischen Geltungsgrund der Herstellung einer regionalen Integration dienen.

Heute bilden diese Integrationsvorbehalte eine eigenständige Gruppe von Ausnahmetatbeständen. Schon die Beispiele von GATT und GATS zeigen, dass die Integrationsvorbehalte bereits normtechnisch sehr unterschiedliche Grade an Konkretisierung aufweisen, teilweise sogar ungeschrieben sind.¹⁰¹ Auch in ihrem materiellen Gehalt variieren sie stark; unterschiedlich sind insbesondere die Anforderungen an die Verfestigung einer regionalen Integration. Die Probleme, die sich in diesem Zusammenhang ergeben, können an dieser Stelle nur frageförmig skizziert werden: Werden nur Binnenmärkte geschützt, in denen bereits ein „level playing field“ im Sinne einheitlicher wirtschafts- und steuerrechtlicher Regelungen hergestellt ist? Oder genügt ein Grundbestand an Diskriminierungsverboten? Steht einem externen Spruchkörper (z. B. einem WTO-Panel oder dem Appellate Body) die Kompetenz zu, die innere Stimmigkeit der Regelungen zum Maßstab zu machen, die sich der regionale Staatenverbund gegeben hat? Insbesondere: Kann er deren Sekundärrecht als „nicht erforderlich“ qualifizieren (so dass es Gegenstand der völkerrechtlichen Meistbegünstigungspflicht wird), weil es über die abstrakten rechtlichen oder politischen Zielsetzungen des Staatenverbundes hinausgeht? Kommt es nur auf die normativen Vorgaben des jeweiligen supranationalen Rechts an, oder ist auch auf die tatsächlichen Gegebenheiten und hier insbesondere auf den faktischen Normvollzug abzustellen? Wie reagieren die wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln auf die fein abgestuften Näheverhältnisse, die sich ergeben, wenn es innerhalb eines supranationalen Verbundes Voll- und Teilmitglieder oder unterschiedliche Geschwindigkeiten gibt? Können sich Begünstigungen auf Beitrittskandidaten, einen Satellitengürtel assoziierter Partner und demnächst vielleicht auch auf „privilegierte Partner“ erstrecken? Können zumindest diejenigen Normen als Gegenstandsnormen (Begünstigungsnormen) herangezogen werden, an denen neben dem Staatenverbund (oder seinen Mitgliedstaaten) auch „fremde Dritte“ beteiligt sind (vgl. das Beispiel der sog. „gemischten Verträge“ von EG und Mitgliedstaaten mit Drittstaaten)?

c) Ausnahmen zu Gunsten von Entwicklungsländern

Während die vorstehend behandelten Ausnahmeklauseln grundsätzlichen Charakter haben und zahlreiche Auslegungsfragen aufwerfen, sind zwei weitere Typen von Ausnahmetatbeständen enger zugeschnitten. Anzuführen sind erstens Ausnahmen von der

¹⁰⁰ Vgl. zur Begründung oben Fn. 60.

¹⁰¹ Ch. Hermann, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (35); A. Rust, Meistbegünstigungsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen, unten S. 77 ff. (84 ff.).

Meistbegünstigungsverpflichtung für Begünstigungen, die Entwicklungsländern gewährt wurden.¹⁰² Einen entsprechenden Vorbehalt enthält z.B. das GATT 1947 seit einer Ergänzung im Jahr 1979.¹⁰³

d) Ausnahmen zu Gunsten von Grenzgängern

Zweitens sind Regelungen zu nennen, die diejenigen Gegenstandsnormen (des Abkommensrechts, aber auch des innerstaatlichen Steuerrechts des verpflichteten Staats) ausblenden, die sich spezifisch auf den sog. „kleinen Grenzverkehr“ und hier vor allem auf die Besteuerung von grenznah ein- oder auspendelnden Arbeitnehmern beziehen.¹⁰⁴ Exemplarisch ist auf das Grenzgängerprivileg des Art. II Abs. 3 GATS zu verweisen.¹⁰⁵

5. Rechtsfolgen

Ist der Tatbestand einer Meistbegünstigungsklausel erfüllt und greift kein Ausnahmetatbestand ein, so stellt sich die Frage der Rechtsfolgen. Gedanklich stehen dabei die Rechtsfolgen für den aus der Meistbegünstigungsnorm verpflichteten Staat im Vordergrund (dazu nachfolgend a) bis d)). Hinzuweisen ist aber auch auf Folgefragen, die sich für den berechtigten Staat ergeben (unten e) und f)).

a) Grundsatz

So hat der verpflichtete Staat dem berechtigten Staat und den ihm verbundenen privaten Rechtssubjekten¹⁰⁶ eine Behandlung zu gewähren, die nicht schlechter sein darf als diejenige, die er (der verpflichtete Staat) den mit dem meistbegünstigten Staat verbundenen Rechtssubjekten gewährt. Dabei sind zunächst folgende Punkte von Bedeutung:

- Die Meistbegünstigungsverpflichtung markiert lediglich ein Untermaßverbot. Sie steht der Gewährung benachbarter weitergehender Vorteile im Verhältnis zu dem berechtigten Staat nicht entgegen.
- Diese Meistbegünstigungsverpflichtung ist streng akzessorisch zur (Anwendung der) Gegenstandsnorm (Begünstigungsnorm), steht und fällt also mit deren Existenz und Handhabung.¹⁰⁷ Grundsätzlich wird sich der verpflichtete Staat allerdings nicht mit dem Argument verteidigen können, die Begünstigungsnorm werde im Verhältnis zum meistbegünstigten Staat wortlautwidrig nicht vollzogen oder in wortlautwidriger Weise vollzogen. Anders gewendet: Der berechnigte Staat darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der verpflichtete Staat sich im Verhältnis zu dem meistbegünstigten

¹⁰² Vgl. *Ch. Herrmann*, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (S. 47 mit Fn. 33).

¹⁰³ Entscheidung der Vertragsparteien v. 28. 11. 1979, L/4903, Differential and more favourable treatment. Reciprocity and fuller participation of developing countries. Internet: http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/tokyo_enabling_e.pdf.

¹⁰⁴ Siehe hierzu *ILC*, Art. 25 Abs. 1 der Draft Articles on Most-Favoured-Nation Clauses; *Ch. Herrmann*, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (S. 35).

¹⁰⁵ „The provisions of this Agreement shall not be so construed as to prevent any Member from conferring or according advantages to adjacent countries in order to facilitate exchanges limited to contiguous frontier zones of services that are both locally produced and consumed.“

¹⁰⁶ Vgl. näher unten c).

¹⁰⁷ *F. Stockmann*, Völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel und Internationales Steuerrecht, in: *IStR* 1999, S. 129 ff. (131 f.) m. w. N.

tigten Drittstaat normgetreu verhält. Innerhalb der Wortlautgrenze ist der berechnete Staat für das Verständnis der Begünstigungsnorm aber an diejenige Auslegung dieser Norm gebunden, die der verpflichtete Staat dieser Begünstigungsnorm beimisst. Dabei muss es sich nicht notwendig um die eigene Auslegung durch den verpflichteten Staat handeln: Wenn der verpflichtete Staat seinerseits – etwa im Bereich des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen nach der „neuen Auslegung“ von Art. 23A Abs. 1 OECD-MA¹⁰⁸ – zur Berücksichtigung einer Auslegung verpflichtet ist, die der meistbegünstigte Staat einer Klausel beilegt, so verlängert sich dessen Auslegungsprärogative in die Meistbegünstigungsverpflichtung hinein. Die Akzessorietät spielt auf der Auslegungsebene aber auch dann eine Rolle, wenn der verpflichtete Staat zwar im Verhältnis zum *meistbegünstigten* Staat keinen derartigen Bindungen unterliegt, in *diesem* Verhältnis also eine eigene Auslegung (und die darauf bezogene Auslegungsregeln) zugrunde legen darf und dies in der Vergangenheit auch bereits getan hat. In diesem Fall ist es ihm versagt, der Begünstigungsnorm bei ihrer Anwendung auf das Verhältnis zum *berechtigten* Staat eine abweichende Auslegung zu geben, die für die Staatsangehörigen des berechtigten Staats nachteilig ist.¹⁰⁹

b) Deckelung der Meistbegünstigung auf die Inländergleichbehandlung?

Diese Grundsätze zur Bestimmung der Rechtsfolgen bedürfen aber problemspezifischer Präzisierung. Zurückzukommen ist zunächst nochmals auf die Frage der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs. Wenn man davon ausgeht, dass sich die Meistbegünstigungsnormen im Grundsatz auch gegen asymmetrische Abwehrmaßnahmen des verpflichteten Staats in Stellung bringen lassen,¹¹⁰ so bedeutet das noch nicht zwingend die generelle Unzulässigkeit derartiger Abwehrmaßnahmen. Hier, auf der Rechtsfolgenseite, lassen sich nämlich die Wirkungen der Meistbegünstigung durch ihre gedankliche Verknüpfung mit dem Grundsatz der Inländerbehandlung begrenzen. Die These lautet: Die aus der wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigung gewährten Vorteile sind auf dem Niveau zu deckeln, das durch die Inländergleichbehandlung markiert wird. Ausländische Staatsangehörige können aus den Meistbegünstigungsklauseln keinen Anspruch auf eine Behandlung ableiten, die sie besser stellt als die Staatsangehörigen des verpflichteten Staats.

Ob eine derartige „Deckelung“ angenommen werden kann, wird allerdings nicht einheitlich beantwortet. Zwar ist zuzugeben, dass der reine Wortlaut der Abkommen diese innere Verbindung von Meistbegünstigung und Inländerbehandlung meistens nicht nahelegt.¹¹¹ Innerhalb der Wortlautgrenze kommt es aber auch auf die innere Systematik, ferner auf Sinn und Zweck der Abkommen an.¹¹² In systematischer Hinsicht fällt zunächst auf, dass Meistbegünstigungsklauseln immer nur in Verbindung mit dem Gebot der Inländergleichbehandlung anzutreffen sind. Wenn man diesen Befund

¹⁰⁸ Hierzu statt aller *K. Vogel*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 4. Aufl. (2003), Art. 3 Rdnr. 112 ff. und Art. 23 Rdnr. 37 m. w. N.

¹⁰⁹ Vgl. aus der Entscheidungspraxis zum GATT 1947 den von den Vertragsstaaten angenommenen Bericht v. 7. 11. 1952, G/32-1 S/59 – *belgische „allocations familiales“*; hierzu ausführlich *R. E. Hudec*, *The Nature of International Trade Law* (1970), in: ders., *Essays on the Nature of International Trade Law* (1999), S. 44 ff.

¹¹⁰ Oben IV.3.b. (3).

¹¹¹ Kritisch deshalb die *ILC*, Art. 18 und 19 der *Draft Articles on Most-Favoured Nation Clauses*; dem folgt *Ch. Herrmann*, *Meistbegünstigung im Völkerrecht*, oben S. 29 ff. (35).

¹¹² Art. 31 Abs. 1 WURV v. 23. 5. 1969.

mit Sinn und Zweck der Abkommen (genauer: dem Sinn und Zweck ihrer bereicherspezifischen Bedeutung für das Internationale Steuerrecht) verknüpft, lassen sich zusätzliche Argumente gewinnen, die die These begründen können, dass zwischen Inländergleichbehandlung und Meistbegünstigung ein innerer Bezug im Sinne eines Mehr-Weniger besteht. Die Gleichbehandlung des Fremden mit einem Inländer ist die vollkommene Form seiner Integration in einen Wirtschaftsraum; seine Gleichbehandlung mit dem bestgestellten Fremden wurde historisch regelmäßig als Minus zur Inländergleichbehandlung angesehen. Teleologisch kann man deshalb davon ausgehen, dass die Meistbegünstigungsklauseln regelmäßig nicht dazu dienen, ausländischen Steuerpflichtigen eine Behandlung zu garantieren, die besser ist als die Inländerbehandlung.¹¹³

Typische Abwehrmaßnahmen sind aber i. d. R. nur auf die Herstellung einer Inländergleichbehandlung gerichtet (Beispiel: die klassische Hinzurechnungsbesteuerung). Der abwehrende Staat (hier: der verpflichtete Staat) bemüht sich typischerweise um die Herstellung von Kapitalexporthneutralität für heimische Investoren im Outbound-Fall,¹¹⁴ will also lediglich die spezifischen Sondervorteile beseitigen, die sich aus dem Grenzüberschritt ergeben. Jedenfalls dann, wenn man – axiomatisch – von prinzipiell ähnlichen Steuer- und Sozialsystemen ausgeht, hat die Inländergleichbehandlung keinen protektionistischen Effekt. Die Missbrauchsbekämpfung dient ausschließlich den fiskalischen Interessen des Staates selbst, indem sie einen gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze sichert. Betriebswirtschaftlich begründet sie keine neuen Verzerrungen, sondern beseitigt diese eher.

Deshalb muss man zu dem Ergebnis kommen, dass die Meistbegünstigungsklauseln die außensteuerlichen Missbrauchsbekämpfungsnormen nur insoweit überspielen, als diese Normen übersteuernde Wirkung haben, also den Outbound-Fall schlechter behandeln als den reinen Inlandsfall. Im Übrigen sind sie gegen die wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln immun.

c) Persönliche Wirkungsrichtung der völkerrechtlichen Meistbegünstigungsregeln

Aufmerksamkeit verdient daneben die Frage, ob die welthandelsrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln unmittelbar anwendbar sind, also zu einer Modifikation des Eingriffsrechts im Staat-Bürger-Verhältnis führen. Jedenfalls aus Sicht des deutschen Verfassungsrechts (Art. 59 Abs. 2 GG) hängt die Antwort vom Völkerrecht ab, ergibt sich also aus einer Auslegung der konkreten Meistbegünstigungsklausel. Dabei kann man zu sehr unterschiedlichen Ergebnissen kommen.¹¹⁵

¹¹³ G. Lippert, Das internationale Finanzrecht. Eine systematische Darstellung der internationalen Finanzrechtsnormen (1912), S. 778; dem folgt überzeugend F. Stockmann, Völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel und Internationales Steuerrecht, in: IStR 1999, S. 129 ff. (132); s. ferner S. Kramer, Die Meistbegünstigung, in: RIW 1989, S. 473 ff. (477).

¹¹⁴ Zur Terminologie oben I.2.

¹¹⁵ Vgl. bereits die changierenden Elemente in der Definition des Begriffs „Meistbegünstigung“ durch die *International Law Commission*: „Most-favoured-nation treatment is treatment accorded by the granting State to the beneficiary State, or to persons or things in a determined relationship with that State not less favourable than treatment extended by the granting State to a third State or to persons or things in the same relationship with that third State“. Siehe Ustor, ILC: The MFN-Clause, 11 JWTL 1977, 462 ff.; I. Hofbauer, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 5.

Völkerrechtlich steht fest, dass sich die Meistbegünstigungsklauseln auf Schuldnerseite ausschließlich an den (verpflichteten) Staat richten, insoweit also keine Drittwirkung haben. Weiter steht fest, dass sie auf Gläubigerseite jedenfalls auch staatenbezogen sind, insoweit also den berechtigten Staat mit einem Anspruch ausstatten. Offen ist allein die Frage einer zusätzlichen Berechtigung von dessen Staatsangehörigen und der unter seinem Recht gegründeten Gesellschaften. Diese unmittelbare Wirkung wäre jedenfalls dann zu verneinen, wenn die Meistbegünstigungsklausel – wie dies häufig in Doppelbesteuerungsabkommen geschieht¹¹⁶ – in sachlicher Hinsicht lediglich Nachverhandlungen zwischen den Vertragsparteien vorsieht. Bei den wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln liegen die Dinge anders. Für sie ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sich die Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit nur dort stellt, wo (auch) die Begünstigungsnorm, auf die sich die Meistbegünstigungsklausel bezieht, unmittelbar anwendbar ist. Fehlt es schon daran, kann der Steuerpflichtige sich ohnehin nicht auf die Meistbegünstigungsnorm berufen, weil seine subjektive Rechtsposition gegenüber dem verpflichteten Staat in strikter Akzessorietät zu dieser Begünstigungsnorm steht.

Aber auch im Übrigen sind Zweifel angebracht: „Insbesondere die multilateralen und plurilateralen Verträge (GATT, GATS, GPA, NAFTA, Harmful Tax Competition Projekt der OECD) gewähren dem einzelnen Steuerpflichtigen [...] keine subjektiven Rechte, so dass dieser sich gegen eine Verletzung der Verpflichtung zur Meistbegünstigung nicht zur Wehr setzen kann und darauf angewiesen ist, dass sein Ansässigkeitsstaat gegen die Vertragsverletzung vorgeht“.¹¹⁷

d) Zeitliche Wirkungsrichtung der völkerrechtlichen Meistbegünstigungsregeln

Nach ihrem Wortlaut unterscheiden die meisten Meistbegünstigungsklauseln nicht zwischen Gegenstandsnormen, die zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Meistbegünstigung bereits existieren (formuliert wurden, inkraftgetreten sind, anwendbar sind), und solchen, die erst in der Zukunft vereinbart werden (inkrafttreten, anwendbar werden). Insofern kommen den Meistbegünstigungsnormen in zeitlicher Hinsicht an sich zwei Wirkungsrichtungen zu: Die Meistbegünstigungsnormen wirken gleichermaßen statisch-retrospektiv und dynamisch-prospektiv.¹¹⁸

Allerdings ist die statisch-retrospektive Wirkung der *bilateral* vereinbarten Meistbegünstigungsnormen praktisch und dogmatisch von geringer Bedeutung. Ihre praktische Bedeutung ist gering, weil die Vertragsstaaten der Meistbegünstigungsnorm zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses die meistbegünstigende Gegenstandsnormen bereits kennen und deshalb in ihrem bilateralen Verhältnis regelmäßig ohnehin keine weniger

¹¹⁶ So z. B. die australische, indische, neuseeländische und US-amerikanische Praxis; vgl. exemplarisch für die USA der Notenwechsel v. 30. 4. 1984 zum DBA USA/China und Ziff. 8 lit. c des Protokolls zum DBA USA/Mexiko. Umfassende Übersicht hierzu bei I. Hofbauer, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 201 ff. (Spalte „a/v“).

¹¹⁷ I. Hofbauer, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), S. 190. Vgl. zu dieser Frage auch Ch. A. Flemisch, Umfang der Berechtigungen und Verpflichtungen aus völkerrechtlichen Verträgen. Die Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit, dargestellt am Beispiel des WTO-Übereinkommens (2001).

¹¹⁸ Hierzu ausführlich und m. w. N. Ch. Hermann, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (31) m. w. N.

vorteilhaften Sachnormen vereinbaren. Wissenschaftlich-dogmatisch sind die statisch-retrospektiven Wirkungen bilateraler Meistbegünstigungsnormen insofern regelmäßig unproblematisch, weil die Vertragsstaaten nicht unter den Bedingungen der Ungewissheit handeln und weil das Niveau der in ihrem Verhältnis zu gewährenden Begünstigungen von vorneherein feststeht.

Ganz anders die dynamisch-prospektive Wirkung von Meistbegünstigungsnormen: Hier handeln die Vertragsstaaten unter Bedingungen der Ungewissheit. Kein Staat kann wissen, ob er es sein wird, der *geben* muss (die Rolle des verpflichteten Staats einzunehmen hat), oder ob er und die seiner Jurisdiktion unterstehenden Privatrechtssubjekte aus den Meistbegünstigungsklauseln berechtigt werden. Daher beziehen sich die in dieser Studie erörterten Probleme ganz überwiegend auf die dynamisch-prospektive Wirkungsdimension der Meistbegünstigungsklauseln.

e) Rechtsschutz vor den Gerichten des berechtigten Staats?

Doch auch auf Seiten des berechtigten Staats können sich Fragen nach der Reichweite der Rechtsfolgen völkerrechtlicher Meistbegünstigungsklauseln ergeben. Zunächst sei kurz auf einen Aspekt hingewiesen, der allerdings nicht steuerspezifisch ist. Er betrifft die Frage, ob der berechnigte Staat dem Bürger Rechtsschutz gewähren muss, wenn der verpflichtete Staat seiner Meistbegünstigungspflicht nicht oder nicht hinreichend nachkommt.

Unter Durchbrechung des Grundsatzes der Staatenimmunität hat ein einflussreiches Bundesgericht in den USA, der *Court of Appeals for the District of Columbia*, im Jahr 2003 in einer Revisionsentscheidung eine Klage zugelassen, mit der eine in den USA ansässige Klägerin aus dem Freundschaftsabkommen der USA mit der Islamischen Republik Iran Ansprüche gegen den Iran geltend machte.¹¹⁹ Das Gericht scheint sich dabei vor allem auf den Charakter des Freundschaftsabkommens als *self-executing treaty* gestützt zu haben und hat diese Eigenschaft des Vertrags mit der einer teleologischen Auslegung seiner materiellen Gewährleistungen verknüpft. Der *Court of Appeals* hat indes keine Entscheidung in der Sache getroffen, sondern den Fall an das Ausgangsgericht zurückverwiesen.

Es ist schon sehr zweifelhaft, ob diese Entscheidung mit dem innerstaatlichen Recht der Vereinigten Staaten in Einklang steht, das in der *Foreign Sovereign Immunities Act* eine umfassende Staatenimmunität begründet. Jedenfalls ergeben sich auf der Ebene des Völkerrechts Bedenken gegen diese Entscheidung. Diese Bedenken hat auch die US-amerikanische Bundesregierung geteilt.¹²⁰ Daraufhin hat sich der *Court of Appeals* in einem – sehr selten vorkommenden – Wiederaufnahmeverfahren dazu entschlossen, seine eigene Revisionsentscheidung aufzuheben und das Ausgangsgericht zu verpflichten, den Fall unter Zugrundelegung der traditionellen, d. h. die Staatenimmunität wahrenen Auffassung zu entscheiden.¹²¹ Dem wird man getrost folgen können. Der

¹¹⁹ United States Court of Appeals for the District of Columbia, *McKesson HBOC v. Islamic Republic of Iran*, Berufungsurteil v. 16. 11. 2001, 271 F. 3d 1101.

¹²⁰ Ebenso die Einschätzung bei C. Kochinke, US-Gericht schafft neue Anspruchsgrundlage nach Freundschaftsverträgen, in: German American Law Journal (online) v. 22. 2. 2002 mit Ergänzungen v. 29. 7. 2002 und v. 12. 3. 2003; Internet: <http://www.amrecht.com/friendtreaty.shtml> (2. 9. 2005).

¹²¹ United States Court of Appeals for the District of Columbia, *McKesson HBOC v. Islamic Republic of Iran*, Order v. 7. 3. 2003, Az. 00–7157.

Fall zeigt aber eine tendenziell steigende Bedeutung und Effektivierung der wirtschaftsvölkerrechtlichen Freundschaftsverträge.

f) *Ausstrahlung der wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigung auf den berechtigten Staat*

Gewährt der verpflichtete Staat dagegen – vertragstreu – eine Meistbegünstigung, erhebt sich die Folgefrage, ob sich daraus Auswirkungen auf die Besteuerung im *berechtigten* Staat, d.h. auf Seiten des (staatlichen) Gläubigers der Meistbegünstigungspflicht ergeben. Diese Frage kann zu bejahen sein.¹²² Dabei ist allerdings gedanklich zu unterscheiden:

(1) *Inbound-Fälle*

Wird Meistbegünstigung durch den Quellenstaat gewährt und kommt es auf Grund der Meistbegünstigungsklausel i.V.m. der meistbegünstigenden Gegenstandsnorm zu einer Freistellung in diesem Staat, wäre eine volle Besteuerung im Wohnsitzstaat (dem berechtigten Staat) das wünschenswerte Ergebnis. Dessen innerstaatliches Recht wird eine volle Besteuerung im Regelfall auch vorsehen (Welteinkommensprinzip). Ein mögliches Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Quellenstaat und Wohnsitzstaat wird dem aber entgegenstehen, wenn es eine dem Art. 23A OECD-MA entsprechende Vorschrift enthält. Denn dessen Abs. 1 enthält keine *subject-to-tax*-Klausel. Auch dessen Abs. 4 ist nicht einschlägig, weil er nur eingreift, wenn die Freistellung im Quellenstaat auf einer bestimmten Auslegung dieses DBA beruht („nach diesem Abkommen“). Daran fehlt es hier aber: Die Freistellung im Quellenstaat ist eine Folge der wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigung, eine das Doppelbesteuerungsabkommen als solches modifizierende Wirkung wird man ihr nicht beimessen können.¹²³

(2) *Outbound-Fälle*

Ähnliches gilt, wenn der berechnete Staat der Quellenstaat ist, die Meistbegünstigung also durch den Wohnsitzstaat gewährt werden muss. Auch in diesem Fall gibt es in der Regel keine Möglichkeit zu einer aufholenden Besteuerung durch den Quellenstaat. Einzige Ausnahme könnten bestimmte Fälle einer doppelten Ansässigkeit bilden. Im Übrigen besteht auch in dieser Konstellation die Möglichkeit einer Doppelnichtbesteuerung.

¹²² Hierzu näher *A. Rust*, Meistbegünstigungsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen, unten S. 77 ff. (78 f., 82 und passim).

¹²³ Darin unterscheidet sich der hier erörterte Fall von Meistbegünstigungsklauseln, die im DBA selber enthalten sind. Dazu *A. Rust*, Meistbegünstigungsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen, unten S. 77 ff. (80), der eine Inkorporation der Begünstigungsnorm in den Text des DBA (der Sachnorm) konstruiert. Durch diese Fiktion kann man auch nicht den Vorbehalt des Art. 23A Abs. 4 OECD-MA aktivieren. Der Text des DBA bleibt nicht nur real unverändert, sondern entfaltet in anderen Anwendungsfällen auch ungeschmälert seine bisherigen Rechtsfolgen. Dies gilt namentlich dann, wenn das DBA in umgekehrter Richtung angewandt wird (verpflichteter Staat als Wohnsitzstaat, berechtigter Staat als Quellenstaat). Zudem: Der verpflichtete Staat müsste auch dann eine Meistbegünstigung gewähren, wenn es das DBA überhaupt nicht gäbe. Das alles spricht gegen eine Übernahme der Inkorporationsthese. Näher liegt es, eine berührungsfreie Konkurrenz der Pflichten anzunehmen, die den verpflichteten Staat aus der Sachnorm (DBA) einerseits und der Meistbegünstigungsklausel i.V.m. der Begünstigungsnorm andererseits treffen. Dass er in dieser Lage die weitergehende (Meistbegünstigungs-)Pflicht zu erfüllen hat, verändert den Normgehalt des DBA nicht.

(3) Würdigung

Diese Befunde sind misslich; die Vertragsstaaten dürften sie weder beim Abschluss der Meistbegünstigungsvereinbarung noch beim Abschluss des zwischen ihnen geltenden Doppelbesteuerungsabkommens gewollt oder auch nur bewusst in Kauf genommen haben. Daher ist abschließend nochmals zu fragen, ob sich aus diesem Befund Rückwirkungen auf die Auslegung der Meistbegünstigungsnorm ergeben können (mit dem Ziel, dass der Wohnsitzstaat doch keine Meistbegünstigung zu gewähren hat).

Die Versagung der Meistbegünstigung müsste von der Überlegung ausgehen, dass ein Charakteristikum des Internationalen Steuerrechts in dem überragenden Bestreben aller Staaten liegt, unbeabsichtigte Fälle einer Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden oder zu unterbinden. Das bedeutet, vereinfacht gesprochen: Keine wirtschaftsvölkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel kann so gemeint gewesen sein, als solle sich aus ihr eine Doppelnichtbesteuerung in Fällen ergeben, in denen jeder Vertragsstaaten nach Maßgabe seines innerstaatlichen Rechts eine Besteuerung vorsieht. Die Meistbegünstigungsklauseln sind deshalb nach Möglichkeit so restriktiv auszulegen, dass sie nicht zu einer Doppelnichtbesteuerung führen. Als von Art. 31 Abs. 1, hilfsweise von Abs. 3 lit. c WÜRV eröffnete Einbruchsstelle für diese teleologische Überlegung kann wiederum die – oben näher analysierte¹²⁴ – gleichheitsrechtliche Vergleichspaarbildung dienen: Soweit der Wortlaut einer Meistbegünstigungsklausel Spielraum für eine normative Aufladung der Vergleichsprüfung lässt, kann es an der „Vergleichbarkeit“ fehlen, wenn die Gewährung der Meistbegünstigung im konkreten Fall zu einer Doppelnichtbesteuerung führen würde. Hier wäre zu argumentieren, dass zwei Sachverhalte nur dann miteinander „vergleichbar“ sind, wenn auch die einschlägigen normativen Rahmenbedingungen wenn nicht identisch, so zumindest in ihren Grundlinien miteinander kompatibel sind. Wenn sich die Zuteilungsentscheidungen der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen dagegen diametral voneinander unterscheiden oder die Doppelbesteuerungsabkommen gänzlich unterschiedliche Kriterien zur zwischenstaatlichen Abgrenzung der Besteuerung vorsehen, dann sind Einkünfte, die ein fiktiver Steuerpflichtiger aus dem meistbegünstigten Drittstaat bezieht, nicht mit denjenigen vergleichbar, die der Steuerpflichtige im konkreten Fall aus dem berechtigten Staat bezieht.

V. Zusammenfassung und Ausblick

Den wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln kommt Bedeutung für das Recht der direkten Steuern zu. Hinter dieser allgemeinen Aussage stehen allerdings hochkomplexe Normsysteme. Die Komplexität ergibt sich vor allem aus der Vielzahl der einzelnen Meistbegünstigungsnormen und den nicht minder großen Unterschieden zwischen den steuerrechtlichen Gegenstandsnormen (innerstaatliches Recht, Doppelbesteuerungsabkommen, Gemeinschaftsrecht). Bündelt man die Fragen, die sich in diesem Zusammenhang ergeben, so lassen sich vor allem drei Brennpunkte identifizieren:

- erstens die Frage der hier als „Autoimmunisierung“ bezeichneten Tendenz bestimmter Gegenstandsnormen zum *treaty override*, durch die sich Staaten der Erfüllung ihrer Verpflichtung zur Gewährung der Meistbegünstigung entziehen könnten,

¹²⁴ Oben IV.3.b).

- zweitens fundamentale Schwierigkeiten und erhebliche Rechtsunsicherheiten auf der Ebene der Vergleichspaarbildung,
- drittens die Reichweite geschriebener oder (seltener) ungeschriebener Ausnahmen für den Fall, dass eine Gegenstandsnorm auf einer besonderen regionalen Integration beruht.

Insbesondere bei den beiden letztgenannten Problemkreisen sieht sich der Rechtsanwender rasch auf die Teleologie der Meistbegünstigungsklauseln zurückgeworfen. Dabei ist ein historischer Paradigmenwechsel zu erkennen: Ursprünglich dienten die Meistbegünstigungsklauseln der Absicherung der Staatengleichheit.¹²⁵ In objektiver Hinsicht stellten sie sicher, dass ein großer und/oder reicher Staat den kleineren oder aus anderen Gründe unterlegenen Vertragsstaaten keine schlechtere Behandlung zuteil werden lässt als gleich starken Staaten. Das Schutzgut dieser Klauseln war damit in erster Linie die staatliche Souveränität. Subjektiv gespiegelt sind die Meistbegünstigungsklauseln damit zugleich ein Institut zur Stärkung des Vertrauens zur jeweils anderen Verhandlungsdelegation, eine Hilfe für den Zauderer und damit ein Instrument zur Erleichterung völkerrechtlicher Vertragsschlüsse. Daneben waren sie ein Ausdruck diplomatischer Courtoisie („Kein anderer Staat ist uns näher als Ihr“).

Diese zwischenstaatliche, politisch-diplomatische Dimension ist aber zunehmend in den Hintergrund getreten. Heute werden die Meistbegünstigungsklauseln im Bereich des Wirtschaftsvölkerrechts und des Internationalen Steuerrechts vor allem gegen Diskriminierungen Privater in Stellung gebracht. Damit wandelt sich ihre Teleologie; Schutzgut ist nun die Barrierefreiheit des Welthandels, also ein Belang der privaten Akteure auf den ökonomischen Märkten. Diese ökonomische Teleologie hat die staatenbezogene Teleologie zwar denklogisch nicht ersetzt, sondern tritt ergänzend hinzu; für die Auslegungspraxis kommt ihr aber fast eine Monopolstellung zu. Das Steuerrecht weist nun eine Reihe von Besonderheiten auf, die sich für eine teleologische Auslegung heranziehen lassen.

Erstens ist – nochmals¹²⁶ – auf die überragende Bedeutung des Anliegens einer Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung für die Vergleichspaarbildung hinzuweisen. Die Meistbegünstigungsklauseln sind nach Möglichkeit so restriktiv auszulegen, dass sie keine „weißen Einkünfte“ entstehen lassen.

Unterhalb dieser Schwelle ist zweitens zu beachten, dass die Rechtsfolgen einer Meistbegünstigungsklausel (die Ausdehnung des räumlichen Anwendungsbereichs von Begünstigungsnormen auf weitere Staaten) die weltweite steuerliche Gesamtbelastung des betroffenen Wirtschaftsteilnehmers oftmals überhaupt nicht verändern. Die Gewährung von Meistbegünstigung führt lediglich zu einer zwischenstaatlichen Verlagerung des Steuersubstrats – regelmäßig vom verpflichteten Staat hin zum berechtigten Staat.¹²⁷ Auch diese Konsequenz haben die Parteien einer Meistbegünstigungsklausel wohl durchweg nicht gewollt. Aus fiskalischer Sicht liegt darin ein weiterer Grund für eine restriktive Auslegung der Meistbegünstigungsklauseln.

Es liegt auf dieser Linie, dass in der Literatur mehrfach ein Bedeutungsverlust der wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln für das Recht der direkten

¹²⁵ Ch. Hermann, Meistbegünstigung im Völkerrecht, oben S. 29 ff. (32) m. w. N.

¹²⁶ Siehe bereits oben IV.5.f) (3).

¹²⁷ Zutreffend S. van Thiel, General Report, in: M. Lang/J. Herdin/I. Hofbauer (Hrsg.), WTO and Direct Taxation (2005), S. 13 ff. (37).

Steuern konstatiert worden ist. Waren die Arbeiten des Völkerbunds aus den 1920er Jahren noch von dem Gedanken geprägt, das Wirtschaftsvölkerrecht solle in gleicher Weise auf handels- und auf steuerrechtliche Fragen angewandt werden, so ist es im Laufe der Jahrzehnte zu einer immer stärkeren Abkoppelung des Steuerrechts vom allgemeinen Wirtschaftsvölkerrecht gekommen, die heute vielfach sogar in ein Gegeninander mündet.¹²⁸

Doch Totgesagte leben länger. Die wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln können für den Steuerpflichtigen jedenfalls dort große Bedeutung entfalten, wo es nicht zu einer aufholenden Besteuerung durch Anrechnung im Wohnsitzstaat kommt. Besonders augenfällig wird das, wenn sich die Meistbegünstigungsklausel – wie im Fall des TRIPS – auch auf Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen erstreckt. In diesen Fällen kann z.B. eine Freistellung von Schachteldividenden im Wohnsitzstaat (wie Deutschland sie als Wohnsitzstaat regelmäßig gewährt¹²⁹) die Frage nach dem einschlägigen Quellensteuerhöchstsatz im Quellenstaat auch betriebswirtschaftlich schlagartig interessant werden lassen. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige hohe Betriebsausgaben hat, so dass der Wohnsitzstaat wegen der dort vorgenommenen Nettobesteuerung schon aus Gründen mangelnder wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bestimmte Dividenden oder Zinsen nicht oder nicht zusätzlich besteuert. In diesen Fällen ist es für den Steuerpflichtigen von eminentem wirtschaftlichen Interesse, ob er sich statt auf das DBA zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat, das hohe Quellensteuerhöchstsätze vorsieht, auf ein günstigeres DBA des Quellenstaats mit einem Drittstaat berufen kann.

Das alles belegt den hohen praktischen Ertrag, den die Beschäftigung mit wirtschaftsvölkerrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln auch für das Steuerrecht abwirft.

¹²⁸ Vgl. etwa den Ansatz von *R. A. Green*, *Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes Between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes*, 23 *Yale Journal of International Law* (1998), S. 79 ff.; sowie zuletzt die Wiener Dissertation von *I. Hofbauer*, *Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen* (2005), S. 187, die auf zwei gegenläufige Entwicklungen hinweist: Im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen erlange die Rechtsfolge „Meistbegünstigung“ zunehmende Bedeutung, während zugleich die Bedeutung des nicht-steuerspezifischen Internationalen Wirtschaftsrechts mit seinen Meistbegünstigungsversprechen für das Steuerrecht durch weitreichende Ausnahmebestimmungen zunehmend zurückgedrängt werde.

¹²⁹ Hierzu *Klaus Vogel*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 4. Aufl. (2003), Art. 23 Rdnr. 86 ff.; *M. Lehner/E. Reimer*, *Quelle versus Ansässigkeit – Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?* In: *IStR* 2005, S. 542 ff. (549).