



Jürgen Werner

Systemgerechte Entstrickung im Steuerrecht



PETER LANG

Problemstellung und Gang der Untersuchung

„Taxpayers go global, taxes stay local“¹.

Dieses Zitat macht das Spannungsverhältnis deutlich, unter welchem das System des deutschen internationalen Steuerrechts leidet. Die zunehmende Mobilität von Personen, Kapital und auch sonstigen Wirtschaftsgütern stellt die Finanzierung der Nationalstaaten durch die damit einhergehende Abwanderung von Steuer-substrat vor neue Schwierigkeiten².

Als Gegenreaktion auf diese gesellschaftspolitische Grundtendenz führte der Steuergesetzgeber im Jahre 1972 das Außensteuergesetz³ ein. Das deutsche Steueraufkommen sollte gerade im Hinblick auf die Abwanderung von Besteuerungssubstrat durch den Wegzug besonders wohlhabender deutscher Staatsangehöriger geschützt werden⁴. Durch die Grundsatzentscheidung des Europäischen Gerichtshofes auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Rechtssache „Avoir Fiscal“⁵ ist es dabei in das Bewusstsein von (Steuer-) Gesetzgeber und Steuerrechtswissenschaft vorgedrungen, dass sich die entsprechenden Normen des internationalen deutschen Steuerrechts nicht nur am Maßstab des Grundgesetzes, sondern auch und gerade am System der europäischen Grundfreiheiten messen lassen müssen. Infolge dieser Entwicklung ist es heute selbstverständlich, dass die Grundfreiheiten des EG-Vertrages bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten zugunsten der Mobilität von Personen und Kapital in einem großen Maße korrigierend eingreifen⁶. Es wurde der Begriff „Europäisches Steuerrecht“⁷ geprägt, obgleich ein in sich geschlossenes Europäisches Steuerrechtssystem auf

1 Pohl, Generalthema II: Die steuerliche Behandlung des Wohnsitzwechsels natürlicher Personen, IStR 2002, 541, 541.

2 Schön, Steuerstaat und Freizügigkeit, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, S. 41, 42.

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen vom 8. September 1972, BGBl. I 1972, 1713.

4 Schön, Steuerstaat und Freizügigkeit, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, S. 41, 45.

5 EuGH v. 28.1.1986, Rs. 270/83 (avoir fiscal), Slg. 1986, I-273 ff.

6 Siehe zum System der Grundfreiheiten und des Einflusses der Grundfreiheiten auf das direkte Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland grundlegend das Werk von Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht.

7 So zum Beispiel der Titel eines Lehrbuchs von Heinrich Weber-Grellet.

dem Gebiet der direkten Steuern aufgrund der fortbestehenden nationalen Steuerkompetenz der Mitgliedstaaten bislang in einem nur sehr eingeschränkten Rahmen besteht⁸.

Dessen ungeachtet ist die die Mobilität von Steuerbürger und Steuersubstrat begünstigende Entwicklung zulasten der nationalen Steuersysteme noch nicht abgeschlossen. Der Gesetzgeber hat bei der Neufassung des § 6 AStG durch das „Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)“⁹ erkannt, dass das am 1.1.1994 in Kraft getretene Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWRA)¹⁰ weitgehend die gleichen Anforderungen wie auch der EG-Vertrag an das deutsche Steuerrecht stellt¹¹. Darüber hinaus setzt sich jedoch in der Steuerrechtswissenschaft in immer zunehmendem Maße die Erkenntnis durch, dass das deutsche internationale Steuerrecht auch im Rahmen EU- und EWRA-externer Sachverhalte weiterer Restriktionen außerhau von Grundgesetz und Doppelbesteuerungsabkommen unterworfen ist. Es wird bemerkt, dass die Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrags (Art. 56 Abs. 1 EG) zumindest ihrem Wortlaut nach auch auf Drittstaatsverhältnisse¹² Anwendung findet¹³. Zudem wirken weitere völkerrechtliche Freizügigkeitsabkommen, wie etwa das zwischen der EG und ihren Mitgliedstaaten sowie der Schweizerischen Eidgenossenschaft am 1.6.2002 in Kraft getretene Freizügigkeitsabkommen über die schrittweise Einführung des freien Personenverkehrs vom 21.6.1999 (FZA)¹⁴, auf das deutsche internationale Steuerrecht ein.

Gerade am Beispiel der durch das SEStEG neugefassten Entstrickungskonzeption lässt es sich darstellen, welche unterschiedlichen Begrenzungen auf das deutsche internationale Steuerrecht einwirken. Denn die Entstrickung von Steuersubstrat kann durch Wegzug von natürlichen und juristischen Personen sowie durch sonstige grenzüberschreitende Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen in unterschiedlichen Staaten aus vielfältigen Motivationsgründen heraus erfolgen.

8 So geht *Birk*, Das sog. „Europäische“ Steuerrecht, FR 2005, 121, 127 eher von einer „fallweisen Deformierung des nationalen Steuerrechts durch die Rechtsprechung des EuGH“ aus.

9 Gesetz vom 7.12.2006, verkündet am 12.12.2006, BGBl. I 2006, 2782 ff. Das Gesetz ist am 13.12.2006 in Kraft getreten.

10 Vgl. BGBl. II 1993, 267 ff.

11 *Cordewener*, Das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum: eine unerkannte Baustelle des deutschen Steuerrechts, FR 2005, 236, 241; siehe dazu ausführlich unten S. 181.

12 Ein Drittstaat ist folglich ein Staat, der weder Mitgliedstaat der Europäischen Union noch Vertragsstaat des EWRA ist.

13 Siehe für Nachweise aus Literatur und Rechtsprechung unten S. 186 ff.

14 Abl L 114 v. 30.4.2002, S. 6 ff.

Folglich besteht gerade bei der Entstrickung von Steuersubstrat die Möglichkeit, dass neben dem deutschen Grundgesetz verschiedenartige super- und supranationale Rechtsordnungen, die auf nationale Steuersysteme eine restriktive Wirkung ausüben können, tangiert werden.

Im Folgenden sollen die dadurch bedingten verschiedenartigen Vorgaben herausgearbeitet und das reformierte deutsche steuerliche Entstrickungssystem insbesondere am Beispiel der Neufassung des § 6 AStG an diesen Vorgaben gemessen werden.

Am Ende dieser Untersuchung soll ein eigener Entwurf eines § 6 AStG als Beispiel für ein systematisches Entstrickungskonzept entstehen, der einerseits diesen unterschiedlichen Anforderungen gerecht wird und andererseits das Bedürfnis der Bundesrepublik Deutschland nach Schutz des eigenen Steuersubstrats befriedigt.