



Martin-Luther-Universität
Halle-Wittenberg



Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht

Herausgegeben von:
Prof. Dr. Christian Tietje
Prof. Dr. Gerhard Kraft
Prof. Dr. Rolf Sethe

Karoline Robra
Welthandelsrechtliche Aspekte
der internationalen Besteuerung
aus europäischer Perspektive

Mai 2005

Heft 40

Welthandelsrechtliche Aspekte der internationalen Besteuerung aus europäischer Perspektive

Von

Karoline Robra

Institut für Wirtschaftsrecht
Forschungsstelle für Transnationales Wirtschaftsrecht
Juristische Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

Dipl.-Kffr. Karoline Robra, MBL, ist Doktorandin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (Prof. Dr. Gerhard Kraft) an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg.

Christian Tietje/Gerhard Kraft/Rolf Sethe (Hrsg.), Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 40

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet unter <http://www.dnb.ddb.de> abrufbar.

ISSN 1612-1368

ISBN 3-86010-782-8

Schutzgebühr Euro 5

Die Hefte der Schriftenreihe „Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht“ finden sich zum Download auf der Website des Instituts bzw. der Forschungsstelle für Transnationales Wirtschaftsrecht unter den Adressen:

www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de

www.telc.uni-halle.de

Institut für Wirtschaftsrecht
Forschungsstelle für Transnationales Wirtschaftsrecht
Juristische Fakultät
Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg
Universitätsplatz 5
D-06099 Halle (Saale)
Tel.: 0345-55-23149 / -55-23180
Fax: 0345-55-27201
E-Mail: ecohal@jura.uni-halle.de

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis	6
A. Grundlagen	9
B. Der Grundsatz der Inländerbehandlung in Art. III GATT	11
I. Inländerbehandlung als Ausdruck der Nichtdiskriminierung.....	11
II. Voraussetzungen.....	13
1. Bestimmung der Gleichartigkeit	13
2. Höhere Besteuerung der importierten Ware	13
3. Unmittelbare Konkurrenz oder Substituierbarkeit.....	14
4. Keine ähnliche Besteuerung	15
5. Schutz der heimischen Produktion	15
III. Inländerbehandlung und Ertragsteuern.....	18
1. Geltung des Grundsatzes der Inländerbehandlung für Ertragsteuern.....	18
2. Argumentation über Art. III:2 GATT	18
3. Argumentation des Panels im ETI-Fall über Art. III:4 GATT	20
IV. Mögliche Verstöße gegen das Prinzip der Inländerbehandlung im Ertragsteuerrecht	21
1. Problematischer Ansatz	21
2. Die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht.....	22
3. Besteuerung von Steuerausländern nach dem Territorialitätsprinzip	23
a) Betriebsstätte.....	23
b) Ständiger Vertreter im Inland.....	24
C. Der Meistbegünstigungsgrundsatz und seine Bedeutung für die internationale Besteuerung.....	25
I. Die Meistbegünstigung in Art. I als allgemeines Prinzip des GATT	25
II. Der Anwendungsbereich des Art. I GATT.....	26
III. Anwendbarkeit des GATT-Meistbegünstigungsgrundsatzes auf bilaterale DBA	27
1. Meistbegünstigung und internationales Steuerrecht	27
2. Anwendbarkeit des Art. I i. V. m. Art. III:2 GATT auf direkte Steuern...	28
IV. Abbau eines nach Art. III:2 GATT-widrigen Handelshemmnisses durch DBA und die Konsequenzen der Meistbegünstigungsklausel	29
1. Beispiel Betriebsstättenbesteuerung.....	29
2. Kritik.....	30
V. Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht	31
1. Keine abschließende Entscheidung des EuGH	31
2. Die Meistbegünstigung als Ausfluss der Diskriminierungsverbote.....	31
3. Aktuelle Entwicklungen	33

D.	Steuerliche Exportsubventionen	34
I.	Überblick und ökonomische Einordnung	34
1.	Ökonomische Begründung des Außenhandels	34
2.	Schädliche Effekte einer Exportsubvention	35
II.	Das ASCM aus dem Blickwinkel der internationalen Besteuerung	36
1.	Das Verhältnis des ASCM zum GATT im Allgemeinen	36
2.	Der Subventionsbegriff nach Art. 1 ASCM	36
a)	Finanzielle Beihilfe	37
b)	Vorteil für den Empfänger	38
c)	Spezifität	39
III.	Subventionskategorien des ASCM und die Relevanz der Bestimmungen zu verbotenen Subventionen für steuerliche Maßnahmen	40
1.	Ampelsystem	40
2.	Verbotene Subventionen nach Art. 3 ASCM	40
a)	Ausfuhrsubventionen	40
(1)	Direkte Steuern und Ausfuhrsubventionen	41
(2)	Indirekte Steuern und Ausfuhrsubventionen	41
b)	Förderung der Verwendung inländischer Waren	42
IV.	Folge einer verbotenen (Steuer-)Subvention: Verpflichtung zur Rückforderung	43
E.	Das DISC-/FSC-/ETI-Verfahren	44
I.	Überblick	44
II.	Umgehung der welthandelsrechtlichen Bestimmungen zum steuerlichen Grenzausgleich	44
1.	Der DISC-Fall	46
2.	Die FSC-Verfahren	47
3.	Der Extraterritorial Income Exclusion Act	48
III.	Das Steuersystem als Ursache des wiederholten Scheiterns der USA	48
1.	Das Welteinkommensprinzip als systematische Grundlage	48
2.	Systemwidrige Abweichungen bei der FSC-Gesetzgebung	50
a)	Argument 1: DISC/FSC als Reaktion auf handelsverzerrende Besteuerungspraktiken in Ländern der EG	51
b)	Argument 2: Vermeidung der Doppelbesteuerung	52
IV.	Lösungsansätze	53
V.	Probleme bei der Bestimmung der Vergleichsmaßstabs (otherwise due)	55
1.	Grenzen des „But-for-Tests“	55
2.	Prinzipien, die die Herleitung eines Vergleichsmaßstabs ermöglichen könnten	55
F.	Das WTO-Subventionsregime und das EU-Beihilfenrecht – ein Vergleich aus steuerlicher Sicht	57
I.	Ausgangüberlegungen	57
II.	Das ASCM im Gemeinschaftsrecht	57
III.	Der Begriff der staatlichen Beihilfe im EG-Vertrag	58

1.	Die Stellung der direkten Steuern im Gemeinschaftsrecht und Art. 87 I EGV	58
2.	Die Tatbestandsmerkmale des Art. 87 I EGV im Einzelnen.....	59
3.	Problem <i>De-minimis</i> -Beihilfen.....	60
IV.	Das Beihilfe-Verfahren – Mögliche Umgehung bei steuerlichen Beihilfen	61
V.	Rechtsfolge einer nicht genehmigten Beihilfe: Rückforderung.....	63
1.	Vertrauensschutz als Rechtfertigung?	64
2.	Ausblick	65
G.	Schlussbetrachtung	66
	Schrifttum	68

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. A.	anderer Ansicht
AB	Appellate Body
Abs.	Absatz
a. F.	alte Fassung
AJIL	American Journal of International Law
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ASCM	Agreement on Subsidies and Countervailing Measures
BFH	Bundesfinanzhof
BISD	Basic Instruments and Selected Documents
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DG	Directorate General (Generaldirektion)
d. h.	das heißt
DISC	Domestic International Sales Corporation
DSB	Dispute Settlement Body
DSU	Dispute Settlement Understanding
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag über die Europäischen Gemeinschaften
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EJIL	European Journal of International Law
EStG	Einkommensteuergesetz
ETI	Extraterritorial Income Exclusion (Act)
EU	Europäische Union
EuG	Gericht erster Instanz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f./ff.	folgende
FCN-Treaty	Treaty on Friendship, Commerce and Navigation
Fn.	Fußnote
FSC	Foreign Sales Corporation
GA	Generalanwalt
GATS	General Agreement on Trade in Services
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber

Ibid.	ibidem
Intertax	International Tax Review
i. S. d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht
i. S. v.	im Sinne von
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JIEL	Journal of International Economic Law
JWT	Journal of World Trade
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lfg.	Lieferung
Mrd.	Milliarden
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
Para.	Paragraph
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Satz
Slg.	Sammlung
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International
TILJ	Texas International Law Journal
TRIPS	Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights
Tz.	Teilziffer
u. a.	unter anderem
vgl.	vergleiche
WTO	World Trade Organization
z. B.	zum Beispiel

A. Grundlagen

Es gibt wohl kaum einen Bereich staatlicher Souveränität, der stärker gegen Einflüsse und Eingriffe von „außen“ verteidigt wird als der Bereich der Besteuerung, sowohl innerhalb des eigenen Territoriums als auch im grenzüberschreitenden Verkehr. Dessen ungeachtet hat jedoch in den vergangenen Jahren eine Bewegung weltweit an Eigendynamik gewonnen, die geeignet erscheint, die Steuersouveränität der Staaten zunehmend einzuschränken. Diese Bewegung geht von den Regeln der World Trade Organization (WTO) aus. Zwar handelt es sich bei den Abkommen der WTO um Handelsabkommen, die auf den ersten Blick wenig mit Fragen der internationalen Besteuerung gemein haben. Doch bei genauerem Hinsehen sind die welthandelsrechtlichen Bestimmungen der WTO-Rechtsordnung sehr wohl relevant für die internationale Besteuerung, auch wenn viele Staaten der WTO eine Kompetenz für steuerliche Fragen absprechen und diese lieber vor einem Forum wie der OECD behandelt sehen würden.

Das schon dem General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) von 1947 und heute ebenso der WTO-Rechtsordnung zugrunde liegende Ziel ist der Abbau von Handelshemmnissen.¹ Zunächst ging es bei den Handelsrunden des GATT und nun der WTO vor allem um den Abbau von Zöllen. Hierbei wurden große Fortschritte erzielt, so dass das Gebiet der Zölle zunehmend an Gewicht verliert gegenüber dem Abbau von nichttarifären Handelshemmnissen. Zu diesen zählen insbesondere auch die Steuern.

Das Verhältnis von internationalem Handel und internationaler Besteuerung ist vielschichtig.² Zum einen kann die Besteuerung bzw. die Ausgestaltung des Steuersystems eines Staates auf positive Weise dazu beitragen, dass der Güteraustausch zwischen den Staaten gefördert wird und der internationale Handel so reibungslos wie möglich ablaufen kann. Unbestritten ist aber auch, dass ein Staat sein Steuersystem dazu gebrauchen kann, den internationalen Handel durch eine protektionistische oder diskriminierende Ausgestaltung zu seinen Gunsten zu beschränken oder gänzlich unmöglich zu machen und damit zu verzerren.

Diese Arbeit beschäftigt sich damit, in welcher Weise steuerliche Bestimmungen möglicherweise den internationalen Handel verzerren und somit den Regeln der WTO zuwider laufen können. Anhand dreier grundlegender Bestimmungen der WTO-Rechtsordnung – dem Grundsatz der Inländerbehandlung (Abschnitt B), dem Prinzip der Meistbegünstigung (Abschnitt C) und dem Verbot von (steuerlichen) Subventionen (Abschnitt D) – wird untersucht, welchen Einfluss diese welthandelsrechtlichen Bestimmungen auf Fragen der internationalen Besteuerung haben. Dabei werden auch die einschlägigen Entscheidungen der WTO-Streitbeilegungsgremien in die Analyse miteinbezogen.

Der Schwerpunkt der Arbeit liegt aus zwei Gründen auf dem Gebiet der Subventionen: Zum einen geht es im bisher langwierigsten Streitverfahren im Rahmen des GATT bzw. der WTO, dem DISC/FSC/ETI-Verfahren, um steuerliche Exportsub-

¹ *McDaniel*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), FS Vogel, 1105 (1106).

² *Qureshi*, JWT 30 (Nr. 2, 1996), 161 (164).

ventionen (Abschnitt E). Zum anderen ergeben sich auf diesem Gebiet aus europäischer Perspektive die meisten Parallelen – aber auch Unterschiede – zu gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen, namentlich zum EG-Beihilfenrecht. Auf diese wird in Abschnitt F eingegangen. Abschließend fasst Abschnitt G die wichtigsten Ergebnisse der Arbeit zusammen, verbunden mit einem Blick auf die zukünftigen Entwicklungen in diesem Gebiet.

Die in diesem Text verwendete Abkürzung GATT bezieht sich auf das GATT 1994. Das GATT 1994 beruht auf dem am 30. Oktober 1947 zunächst vorläufig auf der Grundlage der Havanna-Charta in Kraft getretenen GATT 1947. Allerdings ist bisher kein neuer, konsolidierter Vertragstext des GATT veröffentlicht worden.³ Mit der „Erklärung von Marrakesch“ beschlossen die GATT-1947-Vertragsparteien die Errichtung der WTO durch das WTO-Übereinkommen vom 15. April 1994. Die WTO trat zum 1. Januar 1995 in Kraft und vereint unter ihrem Dach das GATT 1994 und eine Vielzahl anderer Abkommen, insbesondere das Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen (General Agreement on Trade in Services, GATS) und das Abkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte am geistigen Eigentum (Trade Related Intellectual Property Rights, TRIPS).⁴ Im Gegensatz zum GATT 1947 erhielt die WTO den völkerrechtlichen Status einer internationalen Organisation mit Rechtspersönlichkeit.⁵ Die „Vertragsparteien“ des GATT 1947 wurden dadurch zu „Mitgliedern“ der WTO. Dieser unterschiedlichen Terminologie trägt diese Arbeit – soweit nötig – Rechnung, je nachdem, ob von einem Staat vor oder nach Errichtung der WTO die Rede ist.

Neben dem GATT 1994 sind zwölf Sonderübereinkommen Bestandteil des Annex 1 A zum WTO-Übereinkommen, die die im GATT 1994 enthaltenen Regeln zum Teil konkretisieren, zum Teil ergänzen.⁶ Sie gelten für alle WTO-Mitglieder verbindlich. Aufgrund der vielfältigen Möglichkeiten und Spielarten steuerlicher Subventionen ist das Abkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, ASCM) von besonderer Bedeutung für diese Arbeit. Die Abschnitte D und E werden sich damit beschäftigen.

Das formelle Streitbeilegungsverfahren der WTO ist im Anhang 2 zum WTO-Übereinkommen im so genannten Dispute Settlement Understanding⁷ (DSU) kodifiziert: Es verpflichtet die Mitglieder bei Streitigkeiten zunächst zu Konsultationen untereinander. Führen diese innerhalb von 60 Tagen nicht zu einer Einigung, so kann die Einsetzung eines Panels beantragt werden. Das Panel besteht aus drei oder fünf unabhängigen Experten, die eine objektive Beurteilung des Sachverhalts vornehmen und die Vereinbarkeit mit den einschlägigen Übereinkommen überprüfen. Seine Feststellungen gibt das Panel in einem schriftlichen Bericht dem Dispute Settlement Body (DSB), in dem alle WTO-Mitglieder vertreten sind, bekannt. Der DSB entscheidet dann über die Annahme des Berichts. Ist eine Streitpartei mit dem Bericht des Panels

³ *Berrisch*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 4.

⁴ Ausführlicher siehe z. B. *Altmann/Kulesa* (Hrsg.), Internationale Wirtschaftsorganisationen, 283 ff.

⁵ Sie ist eine Sonderorganisation der UNO.

⁶ *Berrisch*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 11.

⁷ Eigentlich: Rules of Conduct for the Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes.

nicht einverstanden, hat sie die Möglichkeit, innerhalb von 60 Tagen nach Verteilung des Berichts an die Mitglieder des DSB gegen die Entscheidung Berufung beim Appellate Body einzulegen. Der Appellate Body ist ein ständiges Berufungsgremium, dessen sieben Mitglieder vom DSB für eine Amtszeit von vier Jahren ernannt werden. Seine Aufgabe beschränkt sich auf die im Panelbericht behandelten Rechtsfragen und auf die Rechtsauslegung durch das Panel. Die Entscheidung eines Streits durch den Appellate Body ist verbindlich und endgültig, soweit der Bericht des Appellate Body vom DSB angenommen wird. Die Annahme kann nur verhindert werden, wenn alle WTO-Mitglieder dagegen stimmen.⁸ Die Rechtsbindung eines Berichts des Appellate Body ist darüber hinaus bedingungslos: Die WTO-Mitglieder müssen den Bericht umsetzen, weder eine freiwillige Entschädigung noch die Aussetzung von Handelszugeständnissen kann sie von dieser Pflicht entbinden.

Das WTO-Recht enthält keine allgemeine Definition des Steuerbegriffs.⁹ Insofern besteht im Rahmen der Welthandelsordnung kein autonomer Begriff der Steuer. In Fußnote 58 zum ASCM findet sich allerdings die Unterscheidung in Einfuhrabgaben, direkte und indirekte Steuern: Demnach umfasst der Begriff „Einfuhrabgaben“ die „Zölle und sonstigen [...] Abgaben, die bei der Einfuhr erhoben werden“, der Begriff „direkte Steuern“ die „Steuern auf Löhne, Gewinne, Zinsen, Mieten, Lizenzgebühren und alle anderen Einkommensformen sowie die Steuern auf Grundbesitz“. Unter dem Begriff der „indirekten Steuern“ versteht das ASCM schließlich die „Verkaufssteuern, Verbrauchssteuern, Umsatz-, Mehrwert- und Konzessionssteuern, Transfersteuern, Stempel-, Inventar- und Ausrüstungsabgaben, Grenzabgaben und alle Steuern, die nicht zu den direkten Steuern und den Einfuhrabgaben zählen“. Weiterhin werden in Fußnote 58 die indirekten, auf einer Vorstufe erhobenen und die kumulativen indirekten Steuern definiert.

B. Der Grundsatz der Inländerbehandlung in Art. III GATT

I. Inländerbehandlung als Ausdruck der Nichtdiskriminierung

Der in Art. III GATT dargelegte Grundsatz der Inländerbehandlung (national treatment) ist Ausdruck des dem gesamten WTO-Recht zugrunde liegenden allgemeinen Prinzips der Nichtdiskriminierung.¹⁰ Neben der Inländerbehandlung dient auch der Grundsatz der Meistbegünstigung in Art. I GATT diesem Ziel. Dabei bezieht sich die Verpflichtung zur Meistbegünstigung auf das Verbot der Diskriminierung zwischen verschiedenen Staaten (nach „außen“ gerichtetes Diskriminierungsverbot). Der Grundsatz der Inländerbehandlung verbietet die Diskriminierung von importierten Gütern oder Dienstleistungen gegenüber heimischen Gütern oder Dienstleistungen (nach „innen“ gerichtetes Diskriminierungsverbot¹¹).¹² Es wird ergänzt durch Sondervorschriften in den anderen Übereinkommen der WTO.¹³

⁸ *Lavranos*, EWS 2004, 293 (295).

⁹ *Schön*, RIW 2004, 50 (53); vgl. auch *Qureshi*, JWT 30 (Nr. 2, 1996), 161 (163).

¹⁰ *Berrisch*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 14.

¹¹ *Tietje*, EuR 1995, 398 (408 f.).

¹² *Jackson*, The WTO, 33.

¹³ *Senti*, Welthandelsordnung, Rn. 430 und 431.

Sinn und Zweck des Prinzips der Inländerbehandlung ist es, den Wert der von den Mitgliedern in den GATT/WTO-Verhandlungsrunden ausgehandelten Zugeständnisse zu bewahren, um ihnen dadurch Anreize zu weiteren Zugeständnissen zu geben¹⁴ und eine protektionistische Anwendung von internen Abgaben und Regulationsmechanismen zu verhindern.¹⁵ Dabei ist es für einen behaupteten Verstoß einer Maßnahme gegen Art. III GATT irrelevant, ob die Maßnahme tatsächlich Auswirkungen auf den Handel hat oder haben könnte, denn Art. III schützt einzig das Vertrauen der ausländischen Unternehmer auf gleiche Wettbewerbsbedingungen für ihre Waren gegenüber Waren aus heimischer Produktion.¹⁶

Art. III:1 GATT fasst dieses grundlegende Ziel in folgende Worte:

„Die Vertragsparteien erkennen an, dass die inneren Abgaben und sonstigen Belastungen, die Gesetze, Verordnungen und sonstigen Vorschriften über den Verkauf, das Angebot, den Einkauf, die Beförderung, Verteilung oder Verwendung von Waren im Inland sowie inländische Mengenvorschriften [...] auf eingeführte oder inländische Waren nicht derart angewandt werden sollen, dass die inländische Erzeugung geschützt wird.“

Dieses allgemeine Prinzip wird ergänzt durch eine Reihe spezieller Tatbestände in Art. III:2-10 GATT. Für die Frage, ob steuerliche Maßnahmen gegen das Prinzip der Inländerbehandlung verstoßen, sind die Absätze 2 und 4 von besonderer Bedeutung. In Art. III:2 Satz 1 GATT heißt es: „Waren, die aus dem Gebiet einer Vertragspartei in das Gebiet einer anderen Vertragspartei eingeführt werden, dürfen weder direkt noch indirekt höheren inneren Abgaben oder sonstigen Belastungen unterworfen werden als gleichartige inländische Waren.“ Satz 2 lautet: „Auch sonst darf eine Vertragspartei innere Abgaben oder sonstige Belastungen auf eingeführte oder inländische Waren nicht in einer Weise anwenden, die den Grundsätzen des Absatzes 1 widersprechen.“ Hierzu erläutert eine Anmerkung in Anlage 1 zum GATT: „Eine Abgabe, die dem Absatz 2 Satz 1 entspricht, gilt nur dann als mit Satz 2 unvereinbar, wenn die belastete Ware mit einer anderen unmittelbar konkurrierenden oder zum gleichen Zweck geeigneten, aber nicht mit einer ähnlichen Abgabe belasteten Ware im Wettbewerb steht.“ Die in Rede stehende Abgabe muss also eine Abgabe auf ein importiertes Produkt sein und nicht eine beliebige sonstige Abgabe.

Folglich stehen einem Kläger, der einen Verstoß gegen Art. III:2 GATT durch eine diskriminierende Besteuerung behauptet, zwei Wege der Argumentation offen: Zum einen kann er darlegen, dass (i) die heimische und die importierte Ware gleichartig sind und (ii), die letztere einer höheren Besteuerung unterliegt als erstere; zum anderen kann er argumentieren, dass (iii) die zwei Produkte unmittelbar konkurrierend oder substituierbar seien, (iv) nicht ähnlich besteuert werden und (v) die unterschiedliche Besteuerung dazu dient, die heimische Ware zu schützen.¹⁷

¹⁴ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (51).

¹⁵ *Berrisch*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 26.

¹⁶ *Ibid.*, Rn. 26.

¹⁷ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (41).

II. Voraussetzungen

1. Bestimmung der Gleichartigkeit

Der Begriff „gleichartige Ware“ findet sich an mehreren Stellen des GATT und nicht nur bei der Bestimmung der Reichweite des Art. III:2 Satz 1 GATT kommt ihm eine besondere Bedeutung zu.¹⁸ Trotzdem fehlt eine allgemein gültige Definition des Begriffs und zwar bewusst: Die Arbeitsgruppe, die sich 1970 im Rahmen des steuerlichen Grenzausgleichs mit der Frage der Gleichartigkeit beschäftigte, sah sich nicht in der Lage, eine Definition zu entwickeln.¹⁹ Vielmehr sei der Begriff „gleichartige Ware“ in jedem Fall neu zu interpretieren und im Lichte der jeweils anwendbaren Vorschriften auszulegen.²⁰ Jedoch stellte die Arbeitsgruppe eine Liste mit Kriterien auf, anhand derer die Gleichartigkeit zweier Produkte hilfsweise bestimmt werden könne: am Verwendungszweck der Produkte in einem bestimmten Markt, an den Präferenzen und Gewohnheiten der Konsumenten (die von Land zu Land verschieden sind), an der Zoll-Klassifizierung sowie anhand der physischen Eigenschaften der Produkte.²¹ Der Appellate Body betonte wiederholt, dass diese Liste nicht abschließend sei und den Umständen im Einzelfall entsprechend auch andere Kriterien als die genannten zur Prüfung der Gleichartigkeit herangezogen werden können.²² Er äußerte sich in der Entscheidung *Japan – Alcoholic Beverages*²³ recht allegorisch zu diesem Problem: „The concept of ‘likeness’ is a relative one that evokes the image of an accordion. The accordion stretches and squeezes in different places as different provisions of the WTO-Agreement are applied.“²⁴

2. Höhere Besteuerung der importierten Ware

Die Bandbreite der untersagten „höheren inneren Abgaben und sonstigen Belastungen“ ist denkbar weit.²⁵ Soweit es sich um eigenständige fiskalische Maßnahmen handelt (und nicht etwa um Maßnahmen zur Durchsetzung anderer Vorschriften, zum Beispiel die Androhung finanzieller Strafen bei Nicht-Einhaltung eines bestimmten heimischen Produktionsanteils), wird das Diskriminierungsverbot des Art. III:2 Satz 1 GATT streng ausgelegt.²⁶ In die Abwägung einzubeziehen sind nicht

¹⁸ Berrisch, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 35.

¹⁹ Report of the Working Party on Border Tax Adjustments, BISD 18S/97, Rn. 18.

²⁰ Berrisch, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 35.

²¹ Report of the Working Party on Border Tax Adjustments, BISD 18S/97, Rn. 18.

²² Van Houtte, *The Law of International Trade*, 103, Rn. 3.42.

²³ Zum Sachverhalt: Japan hatte verschiedene alkoholische Getränke (Whisky, Brandy, Shochu, Liköre...) in unterschiedliche Steuerklassen eingeteilt. In jeder Klasse befanden sich sowohl einheimische japanische Alkoholika als auch importierte Getränke. Jedoch fiel der Großteil der japanischen Produkte, insbesondere der einheimische *shochu*, in niedrig besteuerte Klassen, während viele der importierten Alkoholika von einer höheren Steuerklasse erfasst wurden. Der Appellate Body musste entscheiden, ob *shochu* und Whiskey „gleichartige“ Waren sind.

²⁴ WTO, *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Appellate Body vom 4. Oktober 1996, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, Abschnitt H.

²⁵ Berrisch, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 53.

²⁶ *Ibid.*

nur der Steuersatz, sondern auch die Methoden der Besteuerung und der Steuererhebung.²⁷ Jedoch schreibt Art. III:2 Satz 1 GATT nicht die Anwendung eines bestimmten Steuersystems vor – die WTO-Staaten sind in der Ausgestaltung ihres Systems souverän, sie dürfen heimische und importierte Waren auch unterschiedlich behandeln, soweit die importierten Produkte durch die unterschiedliche Besteuerung gegenüber den einheimischen Produkten nicht benachteiligt werden. Eine Gleichbehandlung sieht Art. III:2 Satz 1 GATT nicht vor, jedoch ist jede noch so geringe Schlechterstellung verboten:²⁸ „Even the smallest amount of ‚excess‘ is too much.“²⁹ Insofern hängt das Verbot weder von den Auswirkungen der Diskriminierung auf den Handel ab noch unterliegt es einer *De-minimis*-Grenze.³⁰

3. Unmittelbare Konkurrenz oder Substituierbarkeit

Unterfällt eine Maßnahme nicht bereits Satz 1, ist der Anwendungsbereich von Satz 2 eröffnet.³¹ Im GATT findet sich keine Definition, was unter dem Ausdruck „unmittelbar konkurrierende oder zum gleichen Zweck geeignete Ware“ zu verstehen ist. Auch hier ist von Fall zu Fall zu prüfen, in welchem Wettbewerbsverhältnis ein importiertes Produkt zu einem heimischen Produkt steht, um zu ermitteln, ob seine Besteuerung diskriminierend i. S. v. Art. III:2 Satz 2 GATT ist.

In *Japan – Alcoholic Beverages* und in einer Reihe anderer, ähnlich gelagerter „Alkoholfälle“³² zogen die Streitbeilegungsgremien der WTO ähnliche Kriterien zur Bestimmung der Substitutionalität heran, wie bei der Bestimmung der Gleichartigkeit, insbesondere die Beschaffenheit der Produkte, die Konsumentengewohnheiten sowie den Verwendungszweck. Dagegen äußerten sich Panel und Appellate Body zurückhaltend gegenüber der Anwendung von ökonomischen Methoden zur Bestimmung des Wettbewerbsverhältnisses zwischen importiertem und einheimischem Produkt. Insbesondere die Kreuzpreiselastizität, die angibt, um wie viel Prozent die Nachfrage nach dem heimischen Gut sinkt oder steigt, wenn sich der Preis des importierten Gutes durch die Besteuerung um ein Prozent erhöht³³, lehnen die Streitbeilegungsgremien als entscheidendes Kriterium ab. Sie begründen dies damit, dass der Schwerpunkt der Betrachtungen des Wettbewerbs durch die Fokussierung auf die Kreuzpreiselastizität zu sehr auf einen mengenmäßigen Ansatz abzielen würde. Bei der Bestimmung des Wettbewerbsverhältnisses sei jedoch ein ganzheitlicherer Ansatz zu bevorzugen, der alle Eigenheiten des relevanten Marktes berücksichtigt („nature of competition“).³⁴

²⁷ Qureshi, JWT 30 (Nr. 2, 1996), 161 (170).

²⁸ Berrisch, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 53.

²⁹ WTO, *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Appellate Body vom 4. Oktober 1996, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, Abschnitt H 1.b).

³⁰ WTO, *United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*, Report of the Panel vom 19. Juni 1992, BISD/39S/206, DS23/R, 270-271, para. 5.6.

³¹ Berrisch, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 57.

³² WTO, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Panel vom 17. September 1998, WT/DS75/R, WT/DS84/R, para. 10, Abschnitt C/*Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Panel vom 15. Juni 1999, WT/DS87, 110/R, para. 8.1.

³³ Wiese, Mikroökonomik, 94.

³⁴ WTO, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Appellate Body vom 17. Februar 1999, WT/DS75 u. DS84/AB/R, para. 133 f.

Zur Gewichtung der möglichen heranzuziehenden Kriterien hat sich der Appellate Body in keinem Fall geäußert.³⁵ Zudem erscheint es unverständlich, dass Panel und Appellate Body in den bisher entschiedenen Fällen so taten, als gäbe es keinerlei Möglichkeit, die Substituierbarkeit von zwei Produkten auch mit Hilfe ökonomischer und insbesondere ökonometrischer Methoden näher zu bestimmen. Die Auswertung von vorhandenen Marktdaten (z. B. im Rahmen der Ermittlung der Kreuzpreiselastizität durch von außen nach Art. 13 DSU hinzugezogene Experten) könnte sicherlich weiteres Licht auf das Konkurrenzverhältnis der Produkte am Markt werfen.³⁶

Art. III:2 Satz 2 GATT hat einen weiteren Anwendungsbereich als Satz 1. Die Anforderungen an die Auslegung der Begriffe der „unmittelbaren Konkurrenz“ und des „gleichen Zwecks“ sind weniger streng als bei der Auslegung des Begriffs der Produktgleichheit.³⁷

4. Keine ähnliche Besteuerung

Im Gegensatz zu Art. III:2 Satz 1 GATT, der „höhere innere Abgaben“ voraussetzt, verlangt Satz 2 in Verbindung mit der erläuternden Anmerkung nur eine ähnliche Besteuerung importierter und einheimischer Waren. Aus dem unterschiedlichen Wortlaut in beiden Bestimmungen ergibt sich, dass Satz 2 eine gewisse Erheblichkeit des Besteuerungsunterschiedes erfordert, die mehr ist als *de-minimis*.³⁸ Bei geringfügigen Differenzen in der Steuerbelastung kann folglich kein Verstoß gegen Art. III:2 Satz 2 GATT angenommen werden.³⁹ Der Appellate Body hat dabei keine Erläuterung zur Reichweite des *De-minimis*-Begriffes gegeben, die Entscheidung darüber steht weiterhin von Fall zu Fall im Ermessen der WTO-Gremien.⁴⁰

5. Schutz der heimischen Produktion

Aus dem Verweis von Art. III:2 Satz 2 auf die Grundsätze des Satzes 1 ergibt sich, dass eine höhere Besteuerung von importierten Waren nur dann verboten ist, wenn sie in einer Weise angewandt wird, durch die die inländische Produktion geschützt wird.⁴¹ Übersteigt der Unterschied in der Besteuerung einheimischer und importierter Waren die *De-minimis*-Grenze deutlich, so kann dies darauf hinweisen, dass der Unterschied dem Schutz der heimischen Produktion dient. Dieses muss aber nicht in jedem Fall ausreichen, um einen Verstoß gegen Art. III:2 Satz 2 GATT anzunehmen. Auch andere Faktoren spielen bei der Bewertung der Frage, ob eine steuerliche Maßnahme Protektion gewährt, eine gewichtige Rolle.⁴² Der Appellate Body hat bisher

³⁵ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (52).

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Berrisch*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 61.

³⁸ *Ibid.*, Rn. 63.

³⁹ *Schön*, RIW 2004, 50 (56).

⁴⁰ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (51).

⁴¹ *Qureshi*, JWT 30 (Nr. 2, 1996), 161 (171).

⁴² WTO, *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Appellate Body vom 4. Oktober 1996, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, para. 30.

jedoch vor allem festgestellt, welcher Faktor nicht Gegenstand der Untersuchung ist: Im Bericht des Appellate Body zu *Japan – Alcoholic Beverages* heißt es zum Tatbestandsmerkmal „Schutz der heimischen Produktion“:

„[...] This is not an issue of intent. It is not necessary for a panel to sort through the many reasons legislators and regulators often have for what they do and weigh the relative significance of those reasons to establish legislative or regulatory intent. If the measure is applied to imported or domestic goods so as to afford protection to domestic production, then it does not matter that there may not have been any desire to engage in protectionism in the minds of the legislators [...] who imposed the measure. [...] This is an issue of how the measure in question is applied.“⁴³

Wenn also die gesetzgeberische Absicht hinter einer steuerlichen Maßnahme, teils als solche *per se*, teils aus pragmatischen Erwägungen, irrelevant⁴⁴ dafür ist, ob die heimische Produktion geschützt wird, stellt sich die Frage nach den dann entscheidenden Kriterien. Dem Appellate Body geht es offensichtlich um die protektionistische Anwendung („protective application“) des heimischen Steuer-systems:⁴⁵ „Although it is true that the aim of a measure may not be easily ascertained, nevertheless its protective application can most often be discerned from the design, the architecture and the revealing structure of a measure.“⁴⁶ Diese Sicht des Appellate Body wirft einige Probleme im Verständnis auf: Zum einen bleibt offen, was die Beschaffenheit einer Maßnahme „enthüllen“ (reveal) soll, wenn nicht die hinter ihr stehende Protektionsabsicht. Zum anderen erscheint fraglich, wie bei dieser Interpretation sicher gestellt werden kann, dass steuerliche Maßnahmen, die legitimen Zielen der Politik wie z. B. dem Umweltschutz dienen, von Art. III:2 Satz 2 GATT nicht erfasst werden, ohne dass eben diese Ziele berücksichtigt werden.⁴⁷

Ein anschauliches Beispiel dafür, dass diese Vorgehensweise des Appellate Body zu unbefriedigenden Ergebnissen führen kann, bietet der Fall *Chile – Alcoholic Beverages*⁴⁸: Chile knüpfte seine Alkoholsteuer an zwei herkunftsunabhängige Indikatoren, nämlich den Wert und den Alkoholgehalt der Getränke, an. Im Tatbestand des chilenischen Steuergesetzes wurde aber nicht offen zwischen dem inländischen „Pisco“ und den konkurrierenden Importgütern zum Nachteil von letzteren unterschieden.⁴⁹ Stattdessen teilte das chilenische Gesetz alle alkoholischen Getränke in drei Steuerklassen abhängig von ihrem Alkoholgehalt ein: Produkte mit einem Alkoholgehalt von bis zu 35% unterfielen dem Mindeststeuersatz von 27% *ad valorem*, Produkte mit 35 bis

⁴³ *Ibid.*, paras. 27-30.

⁴⁴ A. A. Berrisch, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 65: Er stellt auf den zwischenzeitlich auch vom Appellate Body vertretenen „aims and effects“-Test ab, mit dem zuerst der gesetzgeberische Wille (aims) hinter einer Maßnahme zu ermitteln und anschließend die tatsächliche Wirkung (effects) der Maßnahme zu untersuchen ist. Von dieser Vorgehensweise ist der Appellate Body in seinen neueren Entscheidungen aber wieder abgerückt.

⁴⁵ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (58).

⁴⁶ WTO, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Appellate Body vom 17. Februar 1999, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R para.150.

⁴⁷ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (58).

⁴⁸ WTO, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Panel vom 15. Juni 1999, WT/DS87/R, DS110/R.

⁴⁹ *Schön*, RIW 2004, 50 (56).

39% Alkohol unterlagen einer Progression, die für Produkte mit mehr als 39% Alkoholgehalt bei einem Höchststeuersatz von 47% *ad valorem* endete.⁵⁰ Mit einem Anstieg des Alkoholgehaltes um 4 Prozentpunkte ging daher ein Anstieg des Steuersatzes um 20 Prozentpunkte einher. Die Kläger argumentierten, dass einige der eingeführten Getränke mit etwas mehr als 39% Alkoholgehalt direkte Konkurrenzprodukte zu den chilenischen Produkten mit weniger als 35% Alkoholgehalt seien und somit der Unterschied in der Besteuerung dem Schutz der chilenischen Produktion diene.⁵¹ Chile konterte, dass der Großteil der in der höchsten Steuerklasse angesiedelten Produkte chilenischen und nicht ausländischen Ursprung war.⁵² Dieser Tatsache stimmte der Appellate Body zwar zu, im Ergebnis verneinte er jedoch ihre Relevanz in Übereinstimmung mit dem Panel und erklärte die chilenische Regelung mit folgender Begründung für protektionistisch:

„The cumulative consequence of the New Chilean System is, as the Panel found, that approximately 75 percent of all domestic production of the distilled beverages at issue will be located in the fiscal category with the lowest tax rate, whereas approximately 95 percent of the directly competitive or substitutable products will be found in the fiscal category subject to the highest tax rate.”⁵³

Dabei lässt der Appellate Body unberücksichtigt, welchen Anteil am Gesamtkonsum von Getränken mit einem Alkoholgehalt von mehr als 39% diese 95% der importierten Produkte ausmachen, die in die oberste Steuerklasse fallen. Daraus könnte gefolgert werden, dass Chile selbst dann gegen Art. III:2 Satz 2 GATT verstoßen würde, wenn allein ein einziges importiertes Produkt in die höhere Steuerklasse fiel.⁵⁴ Darüber hinaus versuchte Chile, seine Regelung mit besonderen (fiskal-)politischen Zielsetzungen wie die Erhöhung der Steuereinnahmen und der Einschränkung des Alkoholkonsums zu rechtfertigen.⁵⁵ Diese gesetzgeberische Absicht bezog der Appellate Body – ohne weitere Erläuterung, ob der Absicht an sich überhaupt eine Bedeutung zukomme und wenn ja, welche – nicht in die Überprüfung ein. Der Spruch des Appellate Body im Fall Chile scheint folglich relativ willkürlich manche Aspekte bzw. Wirkungen der steuerlichen Regelung zu beachten, andere zu vernachlässigen sowie den Willen des nationalen Gesetzgebers gänzlich außer Acht zu lassen.⁵⁶ Dieses Vorgehen stellt einen Eingriff in die souveräne Entscheidungsgewalt des nationalen Gesetzgebers dar, der bedenklich erscheint.⁵⁷

⁵⁰ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (48).

⁵¹ *Ibid.*, 39 (49).

⁵² WTO, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Panel vom 15. Juni 1999, WT/DS87/R, DS110/R, para. 58.

⁵³ *Ibid.*, para. 67.

⁵⁴ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (59).

⁵⁵ WTO, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Panel vom 15. Juni 1999, WT/DS87/R, DS110/R, para. 69.

⁵⁶ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (59).

⁵⁷ *Schön*, RIW 2004, 50 (55).

III. Inländerbehandlung und Ertragsteuern

1. Geltung des Grundsatzes der Inländerbehandlung für Ertragsteuern

Es ist streitig, inwieweit ertragsteuerliche Regelungen, also in erster Linie Regelungen über die Besteuerung von Gewinnen, überhaupt von Art. III GATT erfasst werden: Nach der allgemeinen Steuerlehre sind Ertragsteuern direkte Steuern. Diese sind traditionell dadurch gekennzeichnet, dass Steuerschuldner und Steuerträger identisch sind.⁵⁸ Steuerschuldner ist der rechtlich, Steuerträger der wirtschaftlich Belastete. Dagegen wird bei den indirekten Steuern (insbesondere Umsatz-, Verbrauch- und Verkehrssteuern) davon ausgegangen, dass sie vom Steuerschuldner auf einen anderen, den Steuerträger, überwält werden. Dies geschieht in der Regel über den Preis der Ware.⁵⁹

2. Argumentation über Art. III:2 GATT

Art. III:2 Satz 1 GATT bestimmt: „Waren, die aus dem Gebiet einer Vertragspartei in das Gebiet einer anderen Vertragspartei eingeführt werden, dürfen weder direkt noch indirekt höheren inneren Abgaben oder sonstigen Belastungen unterworfen werden als gleichartige inländische Waren.“

Nach dem Wortlaut gilt somit ein Diskriminierungsverbot für Abgaben auf Importwaren.⁶⁰ Die genaue Bedeutung des Begriffes der „internen Abgaben“ (der englische Text spricht von „internal taxes“) ist jedoch umstritten. Lange Zeit herrschte die Ansicht vor, dass hierunter ausschließlich die so genannten indirekten Steuern fielen. Begründet wurde dies mit der traditionellen finanz-wissenschaftlichen Anschauung, dass einzig die indirekten Steuern Einfluss auf den Preis einer Ware hätten. Durch höhere indirekte Steuern auf importierte Produkte käme es somit zu einer Diskriminierung gegenüber den heimischen Produkten i. S. d. Art. III:2 GATT. Direkte Steuern, wie z. B. die Steuer auf den Gewinn eines Importeurs, würden dagegen nicht über den Preis der importierten Ware an die Konsumenten weitergegeben und stellten somit keinen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. III:2 GATT dar.⁶¹ Denn dem GATT geht es einzig um die Entlastung des Warenhandels. Dieser wäre durch Steuern, die keinen Einfluss auf den Verkaufspreis hätten, nicht betroffen.⁶²

Folgte man dieser Ansicht, so wären Regelungen zu Ertragsteuern von Art. III:2 GATT nicht erfasst.

Für diese Ansicht spricht zunächst der Wortlaut, der ausdrücklich nur „warenbezogene Abgaben“ erfasst. Weiterhin wird der Nachweis schwer zu erbringen sein, dass auch eine Ertragsteuer zumindest anteilig auf die importierte Ware überwält wird und es dadurch zu einem höheren Preis als für vergleichbare inländische Waren

⁵⁸ *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 183, Rn. 20.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 17.

⁶¹ *Ibid.*, 16.

⁶² *Ibid.*, 20.

kommt.⁶³ Selbst wenn dies gelänge, blieben weiterhin die praktischen Fragen der Quantifizierbarkeit und der Feststellung der „Importbezogenheit“ zu beantworten.⁶⁴

Die überzeugenderen Argumente sprechen aber wohl für die Anwendbarkeit von Art. III:2 GATT auch auf direkte Steuern. Zunächst einmal ist der Wortlaut des Art. III:2 GATT nicht so eindeutig nur warenbezogen in Bezug auf die Abgaben, wie es auf den ersten Blick erscheinen mag. Vielmehr spricht Art. III:2 Satz 1 GATT ausdrücklich auch von höheren inneren Abgaben oder sonstigen Belastungen, denen die importierten Waren „indirekt“⁶⁵ unterworfen sind. Somit kommt der Definition der Grenzen von „indirekt“ eine enorme Bedeutung zu. Ungewiss ist insbesondere, ob „indirekt“ in diesem Zusammenhang so zu interpretieren ist, dass auch Steuern erfasst sind, die nicht unmittelbar den Produkten auferlegt sind.⁶⁶ Bisher hatten sich die WTO-Streitbeilegungsgremien mit dieser Frage nicht zu beschäftigen. Grundsätzlich zielt diese Bestimmung darauf ab, es den Mitgliedsstaaten der WTO zu verwehren, ihr Steuer- und Abgabensystem so auszugestalten, dass es zu einer mittelbaren Diskriminierung von Importen kommen kann.⁶⁷ Eine solche mittelbare Diskriminierung ist grundsätzlich auch durch unterschiedliche direkte Steuern denkbar. Dafür sprechen insbesondere zwei Punkte: Zum einen der in der Finanzwissenschaft mittlerweile herrschende Stand der Forschung, nach dem auch von Ertragsteuern Abwälzungseffekte zulasten des Preises der Waren ausgehen können.⁶⁸ Allerdings ist einzuschränken, dass ein solcher Effekt empirisch nicht zwingend nachgewiesen werden konnte und immer von der jeweils herrschenden Wettbewerbssituation abhängig ist.⁶⁹ Steht allerdings im Einzelfall fest, dass von einer direkten Steuer keinerlei Überwälzungseffekte auf Preise ausgehen, könnte Art. III:2 GATT nicht angewandt werden.⁷⁰ Ein weiterer Punkt, der für die Einbeziehung der direkten Steuern unter das GATT spricht, findet sich in Art. II des GATS. Das dort verankerte Meistbegünstigungsprinzip in Bezug auf den Handel mit Dienstleistungen schreibt allen WTO-Mitgliedern⁷¹ die Gewährung einer „Behandlung, die nicht weniger günstig ist als diejenige, die es den gleichen Dienstleistungen oder Dienstleistungserbringern eines anderen Landes gewährt“ vor. Schon aus dem Wortlaut geht hier hervor, dass nicht nur indirekte sondern auch direkte Steuern von der Verpflichtung zur Meistbegünstigung erfasst sind.⁷² Im Hinblick auf die gleichgerichtete Stoßrichtung von GATT (Liberalisierung des Warenhandels) und GATS (Liberalisierung des Handels mit Dienstleistungen), nämlich die

⁶³ *Stockmann*, IStR 1999, 129 (135).

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Nicht zu verwechseln mit der wirtschaftswissenschaftlichen Begrifflichkeit der indirekten Steuer.

⁶⁶ *Horn/Mavroidis*, EJIL 15 (2004), 39 (68).

⁶⁷ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 18.

⁶⁸ *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 13, 104 ff. m. w. N.; *Blankart*, Öffentliche Finanzen, 343 ff.; *Stiglitz*, Economics, 483; *Petersen*, Finanzwissenschaft I, 197; *Zimmermann/Henke*, Finanzwissenschaft, 227. Sie stellen auch den Nutzen der Unterscheidung in direkte und indirekte Steuern in Frage.

⁶⁹ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 21.

⁷⁰ *Ibid.*, 25.

⁷¹ Allerdings bestehen unter dem GATS viele Ausnahmen vom Meistbegünstigungsgrundsatz, so dass eher von einer bedingten Meistbegünstigung gesprochen werden kann als von einer unbedingten wie im GATT, vgl. *Wang*, JWT 30 (Nr. 1, 1996), 91 (111).

⁷² *Qureshi*, JWT 30 (Nr. 2, 1996), 161 (168).

Vermeidung jedweder handelsverzerrenden staatlichen Einflussnahme, erscheint die Parallele hier – bei allen anderen inhaltlichen Unterschieden zwischen GATT und GATS – zulässig.

Im Ergebnis ist somit die grundsätzliche Anwendbarkeit des Art. III:2 GATT auch auf direkte Steuern zu bejahen.

3. *Argumentation des Panels im ETI-Fall über Art. III:4 GATT*

Eine andere Argumentation wählte das Panel erst kürzlich im „ETI-Verfahren“⁷³, allerdings mit dem grundsätzlich gleichen Ergebnis der Anwendbarkeit des Prinzips der Inländerbehandlung auch auf direkte Steuern. In diesem Verfahren beanstandete die EU die US-amerikanische Regelung des *Extraterritorial Income Exclusion Act* (ETI-Act), der eine Steuerbegünstigung für Warenexporte nur dann vorsah, wenn der „foreign content“ der Ware 50% nicht überstieg. Neben einem Verstoß gegen das Subventionsabkommen⁷⁴ sah die EU darin auch einen Verstoß gegen das Prinzip der Inländerbehandlung, da jeder amerikanische Warenproduzent nun darauf achten würde, dass der „foreign content“ seiner Komponenten und Einzelteile 50% nicht überschreite. Daraus ergebe sich eine konkrete Benachteiligung für europäische Komponenten und Einzelteile und damit ein Verstoß gegen Art. III GATT.⁷⁵

Die EU stützte ihre Klage⁷⁶ nicht auf Art. III:2 GATT, sondern auf den allgemeineren Art. III:4 Satz 1 GATT. Dort heißt es:

„The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be accorded treatment no less favourable than that accorded to like products of national origin in respect of all laws, regulations and requirements affecting their internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use.“

Das Panel brachte vier Argumente für seine Entscheidung zugunsten der Einbeziehung auch von direkten Steuern unter Art. III GATT vor:⁷⁷ Es argumentierte (a) mit dem Wortlaut von Absatz 4 mit Hinblick auf die Artikelüberschrift, dass dieser keinerlei Einschränkungen in Bezug auf direkte Steuern enthalte; (b) systematisch mit dem Verweis auf den Grundsatz der Inländerbehandlung im Bereich der Dienstleistungen nach Art. XVII GATS. Hiervon gestattet die Ausnahmenvorschrift des Art. XIV (d) GATS ausdrücklich eine Abweichung für die „(...) equitable or effective imposition or collection of direct taxes (...)“, derer es nicht bedurft hätte, wenn direkte Steuern von vornherein nicht vom Gebot der Inländerbehandlung hätten erfasst werden sollen. Weiterhin argumentierte das Panel (c) teleologisch mit möglicherweise

⁷³ WTO, *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“ Recourse to Article 21.5 DSU by the European Communities*, Report of the Panel vom 20. August 2001, WT/DS108/RW und Report of the Appellate Body vom 14. Januar 2002, WT/DS108/AB/RW; vgl. auch *infra*, Abschnitt E. II. 3.

⁷⁴ Darauf wird in Abschnitt E eingegangen.

⁷⁵ *Trottmann*, IStR 2004, 661 (662).

⁷⁶ WTO, *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“ Recourse to Article 21.5 DSU by the European Communities*, First submission of the Parties, A-1, Report of the Panel vom 20. August 2001, para. 188 ff. und Antwort auf Panel-Question 18, Annex F-1, para. 79.

⁷⁷ *Trottmann*, IStR 2004, 661 (664).

weit reichenden Wettbewerbsverzerrungen durch die Umgehung des Protektionsverbots, wenn das Gebiet der Ertragsteuern von Art. III GATT nicht erfasst würde. Letztlich brachte das Panel (d) das historische Argument vor, dass es aus den Materialien zu Art. 18 der Havanna-Charta⁷⁸, die Art. III des GATT zugrunde liegt, nicht entnehmen konnte, dass direkte Steuern grundsätzlich aus dem Anwendungsbereich von Art. 18 herausgenommen werden sollten.

Da die USA die Entscheidung des Panels in diesem Punkt akzeptiert haben, hatte der Appellate Body hierüber nicht mehr zu entscheiden. Es bleibt daher abzuwarten, ob er diese weite Auslegung des Panels in einem zukünftigen Verfahren über die Anwendbarkeit von Art. III:4 GATT auf Ertragsteuern beibehalten wird.⁷⁹ Als *lex specialis* geht Absatz 2 dem Absatz 4 weiterhin vor.⁸⁰

IV. Mögliche Verstöße gegen das Prinzip der Inländerbehandlung im Ertragsteuerrecht

1. Problematischer Ansatz

Aus der Vielzahl der weltweit vorkommenden Arten der Ertragsbesteuerung sollen im Folgenden zwei der gängigsten herausgegriffen und in ihren Ausformungen auf ihre GATT-Konformität hin überprüft werden: Die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip und die Quellenbesteuerung. Das Ergebnis vorwegnehmend lässt sich bei dieser getrennten Betrachtung der einzelnen Bestimmungen im Einzelfall möglicherweise eine GATT-Widrigkeit begründen. Jedoch ist fraglich, ob ein solch analytisches Vorgehen dem Anliegen des GATT gerecht wird. Denn Art. III GATT ist nicht darauf angelegt, den Mitgliedsstaaten der WTO vorzuschreiben, wie sie ihr Steuersystem auszugestalten haben.⁸¹ Bisher haben sich die WTO-Gremien nicht grundsätzlich dazu geäußert, welche Steuersysteme – insbesondere Territorialitäts- oder Welteinkommensprinzip – mit den Regeln der WTO vereinbar sind.⁸² Vielmehr werden die steuerpolitischen Grundentscheidungen des nationalen Gesetzgebers als Ausdruck seiner Steuergesetzgebungskompetenz respektiert.⁸³ Erst in einem zweiten Schritt überwachen die WTO-Organen, ob die betreffende Grundentscheidung diskriminierend oder subventionierend ausdifferenziert ist.⁸⁴ Dieser systematische Ansatz, den auch der Appellate Body in seinen diesbezüglichen Entscheidungen gewählt hat, wird in Abschnitt E im Zusammenhang mit dem Fall *United States – Foreign Sales Corporations* näher erläutert.

⁷⁸ Final Act of the United Nations Conference on Trade and Employment vom 24. März 1948.

⁷⁹ *Trottmann*, IStR 2004, 661 (665).

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ *Schön*, RIW 2004, 50 (55).

⁸² *Ohlhoff*, EuZW 2000, 645 (651).

⁸³ Die Souveränität der Mitgliedsstaaten kann als eigenes, der Nichtdiskriminierung gleichrangiges Rechtsprinzip des GATT gedeutet werden, vgl. *Tietje*, Behandlung nichttarifärer Handelshemmnisse, 291 ff.

⁸⁴ *Schön*, RIW 2004, 50 (53).

2. Die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht

Ein in der Staatenpraxis üblicher Anknüpfungspunkt für die Ertragsteuern ist die persönliche Beziehung zum steuernden Staat.⁸⁵ Hat der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in dem betreffenden Staat, unterliegt er der unbeschränkten Steuerpflicht. „Unbeschränkt“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass ein Sachverhalt, der den Tatbestand einer Steuernorm erfüllt, auch dann zur Besteuerung im jeweiligen Staat herangezogen wird, wenn er sich außerhalb des Staatsgebietes abspielt (Welteinkommensprinzip).⁸⁶ In Deutschland findet sich die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip für natürliche Personen im Rahmen der Einkommensteuer in § 1 EStG und für juristische Personen im Rahmen der Körperschaftsteuer in § 1 KStG.

Eine Besteuerung, die dem deutschen Körperschaftsteuersystem entspricht, unterscheidet nicht zwischen verschiedenen Einkunftsarten des Steuerpflichtigen⁸⁷ wie zum Beispiel zwischen Einkünften aus Importen und Einkünften aus innerstaatlichem Handel.⁸⁸ Sämtliche weltweiten Einkünfte werden mit einem einheitlichen Steuersatz belegt. Es ist daher für Zwecke der Körperschaftsteuer unerheblich, ob ein Ansässiger eine Ware erst importiert und sie dann im Inland weiterverkauft oder sie im Inland erwirbt bzw. produziert und dann verkauft.⁸⁹ Auch eine Abwälzung der zu zahlenden Körperschaftsteuer auf die Preise der Produkte wäre insoweit unbeachtlich, als sie importierte und inländische Produkte gleichermaßen beträfe.⁹⁰ Folglich unterläge die heimische Produktion keinem Schutz durch die Besteuerung, Voraussetzung für einen Verstoß gegen Art. III GATT.

Etwas anderes könnte sich im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht nur dann ergeben, wenn – wie etwa in Deutschland bei Abweichungen vom Prinzip der synthetischen Einkommensteuer – bezüglich der Besteuerungsgrundlage nach unterschiedlichen Einkunftsarten differenziert wird.⁹¹ Eine denkbare höhere Besteuerung etwa von „Einkünften aus dem Handel mit importierten Waren“ ist international jedoch nicht üblich.⁹²

Zusammenfassend ergeben sich aus der Anwendung der unbeschränkten Steuerpflicht bzw. des Welteinkommensprinzips kaum Überschneidungspunkte mit dem Prinzip der Inländerbehandlung nach Art. III GATT.⁹³

⁸⁵ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 108.

⁸⁶ *Mössner*, in: Mössner/Baumhoff/Fischer-Zernin (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 55.

⁸⁷ Nach § 8 II KStG gelten alle Einkünfte eines Steuerpflichtigen, der nach deutschem HGB Bücher führt, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei Steuerpflichtigen, die nicht nach deutschem HGB Bücher führen, erfolgt für die Einordnung in Personen- oder Kapitalgesellschaft ein Typenvergleich nach § 3 KStG.

⁸⁸ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 27.

⁸⁹ *Ibid.*

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ *Ibid.*

⁹² *Ibid.*, 28.

⁹³ *Ibid.*

3. Besteuerung von Steuerausländern nach dem Territorialitätsprinzip

Steuerausländer, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht. Beschränkt ist die Steuerpflicht, da sie nicht das Welteinkommen, sondern – in Deutschland – nur die in § 49 EStG abschließend aufgezählten inländischen Einkünfte erfasst.⁹⁴ Gerechtfertigt wird das Institut der beschränkten Steuerpflicht durch das Territorialitäts- bzw. Quellenprinzip. Diesem Prinzip zufolge soll sich ein nichtansässiger Steuerausländer an der Finanzierung der vom Quellenstaat zur Verfügung gestellten Infrastruktur, mit deren Hilfe er seine inländischen Einkünfte erwirtschaften konnte, beteiligen. Aus diesem Grund dürfen Steuerausländer auch nur mit Einkünften zur Besteuerung herangezogen werden, die einen hinreichenden Inlandsbezug aufweisen. Das Territorialitätsprinzip begründet und begrenzt somit den Steueranspruch des Quellenstaates.⁹⁵

Hier ist die Konstellation, dass ein Steuerausländer Waren ins Inland importiert und dabei Gewinne erzielt, auf ihre GATT-Konformität hin zu prüfen. Der Anknüpfungspunkt für die inländische Steuerpflicht ist eine Einkunftsquelle im Inland.⁹⁶

a) Betriebsstätte

Weltweit werden wohl in den meisten Steuerordnungen ausländischen Unternehmen im Inland steuerpflichtige Gewinne als Grundlage der beschränkten Steuerpflicht zugewiesen, wenn sie im Inland eine Betriebsstätte unterhalten (in Deutschland nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG).⁹⁷ Sowohl nach § 12 S. 2 Nr. 2 AO als auch – im DBA-Fall – nach Art. 5 Abs. 2 b) OECD-MA ist eine Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens im Inland als Betriebsstätte anzusehen. Eine solche hat oft Bezug zum Handel mit eingeführten Waren. Angenommen, die einer Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens mit einer vergleichbaren Funktion wie ein rein inländischer Zwischen- oder Großhändler nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugerechneten Gewinne werden im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht einer höheren steuerlichen Belastung unterworfen, als sie die unbeschränkte Steuerpflicht für inländische Unternehmen mit Tätigkeiten im rein innerstaatlichen Handel vorsieht – wäre dies als ein Verstoß gegen den Grundsatz der Inländerbehandlung nach Art. III GATT anzusehen?⁹⁸

Vorausgesetzt, dem ausländischen Unternehmen ist es möglich, den Importhandel statt über eine Betriebsstätte über eine inländische Tochtergesellschaft zu führen (was bei Funktionsgleichheit regelmäßig der Fall sein sollte), führt die ertragsteuerliche Mehrbelastung der Zweigniederlassung nicht ohne weiteres zu „höheren inneren Abgaben“ i. S. d. Art. III:2 GATT. Denn der steuerliche Diskriminierungseffekt richtet sich dann nicht gegen den grenzüberschreitenden Handel, sondern allein gegen die Organisationsform. Durch die Umwandlung der Zweigniederlassung in eine inländi-

⁹⁴ *Kumpf*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG-/KStG-Kommentar, § 49 EStG, Anm. 111, Stand: Lfg. 208, November 2002.

⁹⁵ *Hey*, IWB 2004, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, 2003 (2004).

⁹⁶ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 28.

⁹⁷ *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 371 ff.

⁹⁸ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 32.

sche Tochtergesellschaft käme es zu einer Gleichbehandlung mit dem übrigen innerstaatlichen Handel, der Grundsatz der Inländerbehandlung bliebe gewahrt.⁹⁹

Ein Verstoß gegen Art. III GATT kommt dagegen bei einer diskriminierend hohen beschränkten Ertragsteuerverpflichtung möglicherweise in Betracht, wenn es dem ausländischen Unternehmen nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen möglich ist, eine Handelsorganisation im Importland zu etablieren, deren Gewinne der „niedrigeren“ Ertragsbesteuerung im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.¹⁰⁰ Dies kann z. B. durch Bestimmungen des inländischen Niederlassungs- und Gesellschaftsrechts der Fall sein, nach denen die Anteilsmehrheit bei Inländern liegen muss.¹⁰¹ Zumindest im Rahmen der EG sind solche Bestimmungen beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts bzw. aufgrund der Ratio der Grundfreiheiten allerdings kaum noch vorstellbar.

b) Ständiger Vertreter im Inland

Ein weiterer national gebräuchlicher Anknüpfungsgegenstand im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht für Gewinne ausländischer Unternehmen – wenn auch von geringer Bedeutung – ist ein ständiger Vertreter im Inland. Ein ständiger Vertreter ist im Gegensatz zum selbständigen Handelsvertreter regelmäßig nur für ein einziges Unternehmen tätig, für das er ständig im Inland Handelsgeschäfte abschließt und dabei den Weisungen des ausländischen Unternehmens unterworfen ist.¹⁰² Alle Gewinne, die das Unternehmen durch die Einschaltung des ständigen Vertreters erwirtschaftet, unterliegen – zumindest anteilig – der inländischen Ertragsbesteuerung.¹⁰³ Bei diesen Gewinnen handelt es sich nicht um die Gewinne des Vertreters, sondern um Gewinne des ausländischen Unternehmens aus – in dem hier relevanten Fall – Importgeschäften, die über den Vertreter getätigt werden.¹⁰⁴

Fischer-Zernin argumentiert nun, dass es zu dieser Fallkonstellation im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht keine parallele Steueranknüpfung für ein inländisches Unternehmen gebe. Inländische Unternehmen versteuern grundsätzlich ihren gesamten Gewinn aus Handelsgeschäften selbst, ohne dass Teile davon einem für sie im Inland tätigen ständigen Vertreter für Besteuerungszwecke zugerechnet werden, auch wenn dieser für das Unternehmen laufend Handelsgeschäfte abschließt.¹⁰⁵ In dieser Ungleichbehandlung sieht *Fischer-Zernin* – bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen – einen möglichen Verstoß gegen Art. III GATT.

Dieser Ansicht ist nicht zu folgen. *Fischer-Zernin* verkennt, dass die Anknüpfung an den ständigen Vertreter im Inland, der *de facto* einer Betriebsstätte gleich gestellt wird, im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht Ausfluss des Territorialitätsprinzips ist und nicht in protektionistischer Weise angewandt wird. Der ständige Vertreter

⁹⁹ *Ibid.*

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ *Ibid.*, 33.

¹⁰² *Kruse*, in *Tipke/Kruse*, AO-Kommentar, § 13, Tz. 1-7, Lfg. 100, März 2003.

¹⁰³ *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 397.

¹⁰⁴ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 35.

¹⁰⁵ *Ibid.*

nutzt die im Inland vorhandene Infrastruktur sowie das inländische Güterangebot und diese Nutzung stellt den Grund für die Besteuerung von nichtansässigen Steuer- ausländern, in diesem Fall also des ausländischen Unternehmens, das den Vertreter im Inland bestellt hat, dar.¹⁰⁶ Zudem wird über den ständigen Vertreter der Inlandsbezug für die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte des ausländischen Unternehmens hergestellt.¹⁰⁷ Über das Territorialitätsprinzip wird also der Steueranspruch durch die Anknüpfung an den ständigen Vertreter im Inland begründet und begrenzt.¹⁰⁸ Diese Anknüpfung ist somit dem vom Staat im Rahmen seiner Steuersouveränität gewählten System immanent und stellt folglich an sich keinen Verstoß gegen die Regeln der WTO, namentlich das Gebot der Inländerbehandlung nach Art. III GATT, dar.

C. Der Meistbegünstigungsgrundsatz und seine Bedeutung für die internationale Besteuerung

I. Die Meistbegünstigung in Art. I als allgemeines Prinzip des GATT

Obwohl der Wortlaut von Art. I GATT nicht ausdrücklich von Diskriminierung spricht, ist auch die Meistbegünstigungsklausel – wie der Grundsatz der Inländerbehandlung in Art. III GATT – Ausdruck des Diskriminierungsverbots in der WTO-Rechtsordnung.¹⁰⁹ Sie richtet sich, wie oben bereits erwähnt, gegen die Diskriminierung zwischen verschiedenen Staaten.¹¹⁰

Allgemein beruht das Prinzip der Meistbegünstigung darauf, dass ein Staat A sich gegenüber einem Staat B verpflichtet, ihm die gleichen Vorteile unter denselben Prämissen und Bedingungen zu gewähren, wie er sie gegenwärtig oder künftig irgendeinem dritten Staat C, den er am günstigsten behandelt, zukommen lässt.¹¹¹ Es besteht also in jedem Fall ein Dreiparteienverhältnis zwischen dem gewährenden Staat (A), dem Begünstigten (B) und irgendeinem Dritten (C), das durch den englischen Ausdruck der „most-favoured-nation-clause“ treffender charakterisiert wird. Rechtlich erwächst dem Begünstigten ein Anspruch auf jeden Vorteil, der irgendeinem dritten Staat gewährt wird (positive Wirkung), auf der anderen Seite ebenso ein Anspruch auf Unterlassung einer Schlechterstellung (negative Wirkung der Meistbegünstigungsklausel) gegenüber irgendeinem Drittstaat.¹¹²

Meistbegünstigungsverpflichtungen in der einen oder anderen Form lassen sich bis ins 15. Jahrhundert zurückverfolgen.¹¹³ Die größte praktische Bedeutung erlangte die

¹⁰⁶ Hey, IWB 2004, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, 2003 (2004).

¹⁰⁷ Auf die Probleme im Zusammenhang mit der Einkünfteabgrenzung bei einer (Vertreter-)Betriebsstätte soll hier nicht näher eingegangen werden, vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 397 ff.

¹⁰⁸ Hey, IWB 2004, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, 2003 (2004).

¹⁰⁹ *Berrisch*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 79.

¹¹⁰ *Jackson*, The WTO, 33.

¹¹¹ *Kramer*, RIW 1989, 473.

¹¹² *Ibid.*, 475.

¹¹³ *Ibid.*, 478.

Meistbegünstigung jedoch im internationalen Wirtschaftsverkehr.¹¹⁴ In ihrer unbedingten Ausformung im GATT kommt ihr im Freihandel eine überragend wichtige Funktion zur immer weitergehenden Liberalisierung des Welthandels zu. Sie soll Wettbewerbsverzerrungen auf den Im- und Exportmärkten verhindern¹¹⁵ sowie Handelshemmnisse abbauen und dient zugleich als weit reichendes rechtliches Instrument zur Ordnung und Förderung der internationalen Beziehungen auf wirtschaftlichem Gebiet.¹¹⁶

Es besteht völkergewohnheitsrechtlich kein allgemein anerkannter Grundsatz, dass Staaten einander eine gleiche Behandlung zu gewähren hätten.¹¹⁷ Jedem Staat steht es grundsätzlich frei, einige Staaten besser zu behandeln als andere. Dies mag oftmals besonders durch politische Überlegungen veranlasst sein. Wird jedoch, wie in Art. I GATT, eine unbedingte Meistbegünstigungsklausel im Rahmen eines multilateralen Vertrages vereinbart, so erstreckt sich ihr sachlicher Anwendungsbereich keineswegs auf alle Bereiche staatlicher Tätigkeit, sondern ist auf die Maßnahmen, die Gegenstand des speziellen Vertrages sind, beschränkt.¹¹⁸ Im WTO-Kontext ist Art. I GATT folglich immer dann einschlägig, wenn ein WTO-Mitglied einem anderen Staat, der selber nicht WTO-Mitglied sein muss, eine dem Anwendungsbereich des Art. I GATT unterfallende Vergünstigung gewährt – sämtliche anderen Mitgliedsstaaten der WTO erhalten dann automatisch auch Anspruch auf diese Vergünstigung.¹¹⁹

II. Der Anwendungsbereich des Art. I GATT

Zunächst ist zu prüfen, ob Regeln des nationalen Steuerrechts eines WTO-Mitgliedsstaates auch von der Meistbegünstigungsverpflichtung des GATT erfasst sind. In Art. I GATT heißt es:

„Bei allen Zöllen und Belastungen aller Art, die anlässlich oder im Zusammenhang mit der Einfuhr oder Ausfuhr [...] auferlegt werden, bei allen Vorschriften und Förmlichkeiten im Zusammenhang mit der Einfuhr oder Ausfuhr und bei allen in Artikel III Absätze 2 und 4 behandelten Angelegenheiten werden alle Vorteile, Vergünstigungen, Vorrechte oder Befreiungen, die eine Vertragspartei für eine Ware gewährt, welche aus einem anderen Land stammt oder für dieses bestimmt ist, unverzüglich und bedingungslos für alle gleichartigen Waren gewährt, die aus den Gebieten der anderen Vertragsparteien stammen oder für diese bestimmt sind.“

Gegenstand der Meistbegünstigungsverpflichtung ist also insbesondere das Sachgebiet des zwischenstaatlichen Warenverkehrs.¹²⁰ Dies sind u. a. alle Maßnahmen eines Staates i. S. d. Art. III:2 und 4 GATT, mit denen bilateral Handelshemmnisse abgebaut werden.¹²¹ Der Grundsatz der Inländerbehandlung in Art. III GATT ergänzt das

¹¹⁴ *Stockmann*, IStR 1999, 129 (131).

¹¹⁵ *Berrisch*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 82.

¹¹⁶ *Kramer*, RIW 1989, 479.

¹¹⁷ *Ibid.*, 473; *Tietje*, EuR 1995, 398 (400); *Stockmann*, IStR 1999, 129 (132).

¹¹⁸ *Kramer*, RIW 1989, 473 (477).

¹¹⁹ *Berrisch*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.1. Rn. 84.

¹²⁰ *Kramer*, RIW 1989, 473 (477).

¹²¹ *Stockmann*, IStR 1999, 129 (134).

Meistbegünstigungsprinzip, das andernfalls durch nichttarifäre Handelshemmnisse, die von Art. I nicht erfasst werden, unterlaufen werden könnte.¹²² Fasst man etwa Vergünstigungen, die ein WTO-Mitglied einem anderen bilateral im Rahmen eines DBA gewährt, als den Abbau eines Handelshemmnisses i. S. d. Art. III:2 GATT auf, so fiel diese Vergünstigung unter die Meistbegünstigungsverpflichtung und wäre somit allen WTO-Mitgliedsstaaten gleichermaßen zu gewähren.¹²³ Dieser Auffassung stehen allerdings einige ungeklärte und stark umstrittene Punkte entgegen. Auf sie soll im nächsten Abschnitt eingegangen werden.

III. Anwendbarkeit des GATT-Meistbegünstigungsgrundsatzes auf bilaterale DBA

1. Meistbegünstigung und internationales Steuerrecht

Die Übertragung der völkervertraglichen Meistbegünstigung aus bilateralen Handelsabkommen auf das internationale Steuerrecht stieß bisher traditionell auf Ablehnung.¹²⁴ Dorn führte hierfür die „besondere Eigenart“ der DBA an, nach der einer Ausdehnung der Meistbegünstigung auf Nichtvertragsbeteiligte die fehlende Abstimmung der „Rechte und Pflichten von Staat zu Staat“ entgegenstehe.¹²⁵ Ebenso argumentierte auch der Steuerausschuss beim Völkerbund:¹²⁶ Er verwies auf das Prinzip der Gegenseitigkeit als bestimmendes Element der DBA und lehnte folglich die Ausdehnung der Meistbegünstigung ab, um nicht Angehörige eines Staates, der nicht Vertragspartei des DBA war, einseitig zu begünstigen.¹²⁷ Auch der BFH entschied Anfang der siebziger Jahre gegen das Prinzip der Meistbegünstigung im internationalen Steuerrecht.¹²⁸ Im OECD-Kommentar von 1977 hieß es in Abschnitt 55: „[...] it has always been accepted that such (most-favoured-nation-) clause did not apply in the case of double taxation conventions because these are essentially based on the principle of reciprocity [...]“. Dieser Abschnitt wurde allerdings im OECD-Kommentar von 1992 ersatzlos gestrichen, weshalb Rädler die Frage aufwarf, ob sich auf diesem Gebiet eventuell eine neue Entwicklung anbahne.¹²⁹ Jedoch verneinte er die Frage im Ergebnis, da die im internationalen Steuerrecht vereinzelt durchaus bestehenden Meistbegünstigungsregelungen als explizite Ausnahmen die Regel von der Nicht-Ausdehnung der Meistbegünstigung auf DBA eher bestätigten.¹³⁰

¹²² *Ibid.*

¹²³ Fischer-Zernin, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 49.

¹²⁴ Rädler, in: Burmester/Endres (Hrsg.), FS Debatin, 335 (335).

¹²⁵ Dorn, StuW 1926, 1399 (1404), zitiert bei Stockmann, IStR 1999, 129 (132).

¹²⁶ League of Nations, Fiscal Committee, Report of the Council on the Work of the Second Session of the Committee vom 31. Mai 1930, zitiert bei Stockmann, IStR 1999, 129 (132).

¹²⁷ Stockmann, IStR 1999, 129 (132).

¹²⁸ BFH, Urteil vom 15. September 1971, BStBl. II 1972, 281 (284): „Eine Meistbegünstigung in diesem Sinne, die zur Ausdehnung eines zweiseitigen Vertrages auf einen dritten Staat führt, ist dem internationalen Steuerrecht grundsätzlich fremd.“ Allerdings wich er mit dem Urteil vom 14. März 1989 (I R 20/87), BStBl. II 1989, 649, von dieser Auffassung wieder ab.

¹²⁹ Rädler, in: Burmester/Endres (Hrsg.), FS Debatin, 335 (335).

¹³⁰ *Ibid.*, 335 (339).

Anderer Ansicht ist *Fischer-Zernin*.¹³¹ Er lehnt die Ansicht, dem internationalen Steuerrecht sei die durch die Meistbegünstigungsklausel in den Handelsabkommen vermittelte Drittwirkung fremd, mit der Begründung ab, dass bis zu den ersten DBA im frühen zwanzigsten Jahrhundert die – wenn auch rudimentäre – völkervertragliche Regelung des internationalen Steuerrechts ausschließlich auf Handelsabkommen beruhte. Der Anwendungsbereich dieser Handelsabkommen wurde ab dem 18. Jahrhundert gezielt durch Meistbegünstigungsklauseln auf Angehörige von Drittstaaten ausgedehnt. Weiter argumentiert *Fischer-Zernin*, dass zwei Staaten, die in einem bilateralen Handelsabkommen eine Meistbegünstigungsklausel aufnehmen, damit ein Regelungselement schaffen, das „erklärtermaßen aus der bilateralen Vertragsbeziehung hinaus in völkerrechtliche Beziehungen mit Drittstaaten eingreift.“ Wären sie sich nicht darüber einig gewesen, dass der Umstand der Bilateralität gerade keine Rolle spiele, hätten sie eine solche Bezugnahme nicht vereinbart. Dem hält *Stockmann* entgegen, dass eine Meistbegünstigungsklausel in Handelsabkommen gerade keinen Rückschluss auf das Steuerrecht zulasse, da es sich bei letzterem – ganz im Gegensatz zur Handelspolitik – um einen Kernbereich staatlicher Souveränität handle. Müsste ein Staat durch eine Meistbegünstigungsklausel in einem solchen Abkommen, der eine Drittwirkung gegenüber DBA zukäme, einen bilateralen Steuerverzicht „multilateralisieren“, so wäre er dadurch gezwungen, auf seine finanziellen Handlungsspielräume im Voraus weitgehend zu verzichten.¹³²

Ein drittes Argument für eine Ausdehnung von Meistbegünstigungsklauseln in Handelsverträgen auf DBA sieht *Fischer-Zernin* in dem Umstand, dass in Art. XIV e) des GATS ausdrücklich eine Einschränkung des auch im GATS geltenden Meistbegünstigungsgrundsatzes zugunsten von DBA aufgenommen wurde. Das Fehlen eines solchen ausdrücklichen Vorranges der DBA im GATT spricht nach *Fischer-Zernin* im Umkehrschluss dafür, dass dieser Vorrang im Prinzip eben nicht bestehe. Die Regelung im GATS wäre sonst überflüssig.¹³³ *Stockmann* weist dagegen darauf hin, dass Umkehrschlüsse nie zwingend seien¹³⁴ und es sich bei der Regelung im GATS vielmehr um eine klarstellende Bestimmung handle, wie es auch der historischen Entwicklung entspreche.¹³⁵

Folgt man *Fischer-Zernins* Auffassung der Geltung von völkervertraglichen Meistbegünstigungsklauseln – und damit auch von Art. I GATT – für das internationale Steuerrecht, so ergeben sich einige interessante Fälle, in denen Regelungen in DBA möglicherweise zur Anwendbarkeit der Art. I und III des GATT führen. Ein Beispiel dafür findet sich in Abschnitt C.IV.1.

2. Anwendbarkeit des Art. I i. V. m. Art. III:2 GATT auf direkte Steuern

Neben der grundsätzlichen Geltung von völkervertraglichen Meistbegünstigungsklauseln für das internationale Steuerrecht ist weiterhin zu prüfen, ob konkret die

¹³¹ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 52.

¹³² *Stockmann*, IStR 1999, 129 (133).

¹³³ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 53.

¹³⁴ Vgl. *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 209 ff.

¹³⁵ *Stockmann*, IStR 1999, 129 (133).

Meistbegünstigungsklausel in Art. 1 GATT i. V. m. Art. III:2 GATT auch auf direkte Steuern anwendbar ist. Doppelbesteuerungsabkommen befassen sich zumeist mit den Steuern vom Einkommen und Vermögen oder auch mit Regelungen zur Erbschaftsteuer. Nach der allgemeinen Steuerlehre sind dies direkte Steuern. Wie bereits dargelegt, ist die Anwendbarkeit von Art. III:2 GATT auf direkte Steuern zu bejahen.¹³⁶ Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Meistbegünstigungsklausel nach Art. 1 GATT auf DBA ist der Abbau von steuerlichen Handelshemmnissen i. S. v. Art. III:2 GATT im Zuge eines bilateralen DBA. Enthält demnach ein DBA eines WTO-Mitglieds Regelungen, durch die die Belastung mit direkten Steuern für die Angehörigen der anderen Vertragspartei – bei der es sich nicht um ein WTO-Mitglied handeln muss – bilateral verringert oder ganz abgebaut wird, so müssten alle anderen WTO-Staaten Anspruch auf die gleiche günstige Behandlung nach Art. I GATT erhalten. Hiergegen wurde vielfach der Einwand vorgebracht, dass die Einbeziehung der direkten Steuern in das GATT-Regime zu einer „Zweiteilung“ der Abkommensvorschriften führen würde, da allenfalls Gewinne aus dem grenzüberschreitenden Handelsverkehr in die Meistbegünstigungsverpflichtung einbezogen seien und somit nur die Besteuerung der Gewinne der Art. 5 und 7 OECD-MA entsprechenden DBA-Normen auf ihre GATT-Konformität hin zu prüfen wären.¹³⁷ Dieses Vorgehen würde wiederum die Homogenität des DBA in sich in Frage stellen, da ein DBA in der Regel einen Kompromiss als Ergebnis von zweiseitigen Verhandlungen darstelle.¹³⁸ Dieses Argument, dem im Kern das völkerrechtliche Reziprozitätsprinzip zu Grunde liegt, scheint jedoch an Bedeutung zu verlieren, insbesondere auf europäischer Ebene, da das europäische Gemeinschaftsrecht gerade nicht mehr auf Gegenseitigkeit basiert. Es liegt somit zumindest im Bereich des Vorstellbaren, mit *Fischer-Zernin* von einer Anwendbarkeit der GATT-Meistbegünstigungsklausel auch auf DBA auszugehen. Ein Beispiel soll diese Möglichkeit – aber auch die mit der Anwendung verbundenen systematischen Schwierigkeiten – im folgenden Abschnitt illustrieren.

IV. Abbau eines nach Art. III:2 GATT-widrigen Handelshemmnisses durch DBA und die Konsequenzen der Meistbegünstigungsklausel

1. Beispiel Betriebsstättenbesteuerung¹³⁹

Nach deutschem Steuerrecht dient eine Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG als Anknüpfungsmerkmal für die Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Als Betriebsstätte kann nach nationalem Recht (§ 12 Satz 2 Nr. 5 und 6 AO) auch ein Warenlager oder eine Ein- oder Verkaufsstelle des ausländischen Unternehmens im Inland angesehen werden.

Geht man, wie *Fischer-Zernin*,¹⁴⁰ davon aus, dass die Besteuerung des Gewinnes eines ausländischen Handelsunternehmens im Inland, die nur aufgrund der Anknüp-

¹³⁶ Vgl. Abschnitt B.III.2.

¹³⁷ *Stockmann*, IStR 1999, 129 (133).

¹³⁸ *Ibid.*; vgl. auch *Luja*, Intertax 1999, 207 (211) und *Qureshi*, JWT 30 (Nr. 2, 1996), 161 (167).

¹³⁹ *Fischer-Zernin*, Ertragsteuern und Welthandelsordnung, 54 f.

¹⁴⁰ *Ibid.*, 34.

fung an eine Ein- oder Verkaufsstelle oder an ein Warenlager im Inland erfolgt, eine „höhere innere Abgabe“ nach Art. III:2 GATT darstellt, der rein inländische Handelsunternehmen nicht unterworfen sind, so konstituiert die beschränkte Steuerpflicht bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (Importdiskriminierung und Konkurrenzsituation gegenüber dem rein innerstaatlichen Handel) mit diesen Anknüpfungen einen Verstoß gegen das Gebot der Inländerbehandlung nach Art. III GATT und damit ein GATT-widriges Handelshemmnis.

Gegenüber der nationalen Regelung gilt bei Vorliegen eines DBA¹⁴¹ zwischen dem Inland und dem Staat, in dem das ausländische Handelsunternehmen seinen Sitz hat, eine andere Betriebsstättendefinition. Art. 5 Abs. 2 OECD-MA definiert den Begriff Betriebsstätte enger als § 12 AO; insbesondere gehören Warenlager sowie Einkaufs- und Verkaufsstellen nicht dazu. Sie werden in Art. 5 Abs. 4 b) und d) sogar explizit vom Betriebsstättenbegriff ausgenommen.

Wenn ein Staat, der – wie Deutschland – unilateral die Gewinne eines ausländischen Handelsunternehmens, die dieses über ein inländisches Warenlager oder eine Ein- oder Verkaufsstelle erwirtschaftet, im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Besteuerung unterwirft und, soweit diese Besteuerung zu GATT-widrigen Handelshemmnissen führt, durch ein DBA auf diese Anknüpfung verzichtet, so würde dieser Fall die Meistbegünstigungsverpflichtung nach Art. I GATT auslösen. Wenn nur ein DBA mit diesem Inhalt abgeschlossen wird, haben alle anderen WTO-Staaten Anspruch darauf, dass ihren Unternehmen in Deutschland die gleiche Steuerbefreiung gewährt wird. Unerheblich ist dabei, ob diese Staaten mit Deutschland andere DBA-Regeln oder gar kein DBA vereinbart haben.

2. Kritik

Dieses Beispiel von *Fischer-Zernin* für eine völkerrechtliche Meistbegünstigung im internationalen Steuerrecht baut auf einer systematisch sehr schwachen Annahme auf. Wie bereits oben¹⁴² im Zusammenhang mit dem ständigen Vertreter erläutert, stellt auch die Anknüpfung der Besteuerung für ausländische Unternehmen an ein Warenlager und eine Ein- oder Verkaufsstelle, die nach nationalem Recht als Betriebsstätte angesehen werden, nicht einen Verstoß gegen das Gebot der Inländerbehandlung dar, sondern ist dem Territorialitätsprinzip, das der beschränkten Steuerpflicht zugrunde liegt, immanent und insoweit bisher grundsätzlich nicht welthandelsrechtlich angreifbar.

Auch wenn aus den genannten Gründen die Ansicht *Fischer-Zernins*, dass völkervertragliche Meistbegünstigungsklauseln auch für das internationale Steuerrecht allgemeine Geltung entfalten, im Ergebnis abzulehnen ist, so kann sich doch aus europäischer Perspektive etwas anderes ergeben. Eine steuerliche Meistbegünstigungsverpflichtung, die sich auch – oder gerade – auf die DBA erstreckt, ist im Rahmen des europäischen Gemeinschaftsrechts durchaus denkbar.

¹⁴¹ Das DBA soll dem OECD-MA 2003 entsprechen.

¹⁴² Abschnitt B.IV.3.b).

V. Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht

1. Keine abschließende Entscheidung des EuGH

Es ist in der Literatur außerordentlich umstritten, ob sich aus dem Gemeinschaftsrecht die Verpflichtung eines Mitgliedsstaates herleiten lässt, Vergünstigungen, die er Angehörigen eines Staates im Rahmen eines DBA gewährt, auch den Angehörigen der anderen Mitgliedsstaaten gewähren zu müssen. Auch der EuGH hat sich zu der Frage der steuerlichen Meistbegünstigung innerhalb der EU noch nicht abschließend geäußert. Eine ausdrückliche rechtliche Grundlage für eine Meistbegünstigungsklausel kann weder im Steuerrecht noch im sekundären Gemeinschaftsrecht ausgemacht werden.¹⁴³ Deshalb kommt den Entscheidungen des EuGH in diesem Bereich eine große Bedeutung zu.¹⁴⁴ Eine ausführliche Analyse aller mit der Frage der steuerlichen Meistbegünstigung im Gemeinschaftsrecht zusammenhängenden Aspekte¹⁴⁵ kann aufgrund der Komplexität dieser Frage hier nicht vorgenommen werden und ist auch nicht Gegenstand der Arbeit. Dennoch sollen einige Gesichtspunkte der Debatte kurz vorgestellt werden, um die Bedeutung dieser traditionell völkerrechtlichen Klausel auch für die hoch integrative Rechtsordnung „eigener Art“, wie sie das Gemeinschaftsrecht darstellt, aufzuzeigen.

2. Die Meistbegünstigung als Ausfluss der Diskriminierungsverbote

Unproblematisch ist der Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor Bestimmungen in innergemeinschaftlichen DBA, wenn diese nicht mit dem EG-Recht in Einklang stehen. Dieses subsidiäre Verhältnis von innergemeinschaftlichen DBA zum EGV hat der EuGH bereits in seinem ersten Urteil zu den direkten Steuern, dem *Avoir-fiscal*-Urteil,¹⁴⁶ festgestellt.¹⁴⁷ Dabei ist unerheblich, ob das Abkommen zeitlich vor oder nach dem Inkrafttreten des EWG-Vertrages bzw. vor oder nach der Wirksamkeit des Beitrittes zur Gemeinschaft abgeschlossen wurde.¹⁴⁸ Die Frage der Meistbegünstigung ist jedoch eine andere: Sind die von einem Mitgliedsstaat X abgeschlossenen DBA zwar gemeinschaftskonform, aber inhaltlich unterschiedlich ausgestaltet, kann sich ein beschränkt Steuerpflichtiger dann auf das für ihn günstigste DBA des Mitgliedsstaates X berufen?¹⁴⁹ Diese Frage stellte sich vor dem EuGH das erste Mal im Fall *Schumacker*¹⁵⁰, allerdings nur in der mündlichen Verhandlung und ohne dass der Gerichtshof

¹⁴³ Dies ist umso bemerkenswerter, als es im gemeinsamen Normbereich von GATT, GATS und EGV ansonsten historisch gewachsene Parallelen durchaus gibt: So orientiert sich Art. 90 EGV, der das Verbot diskriminierender und protektionistischer Steuern enthält, ganz offensichtlich am Prinzip der Inländerbehandlung nach Art. III 2 GATT (*Schön*, RIW 2004, 50 (51)).

¹⁴⁴ *Schuch*, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), *Tax Treaties and EC Law*, 87 (93).

¹⁴⁵ Nicht eingegangen wird insbesondere auf Fragen der Kompetenz der Mitgliedsstaaten zum Abschluss von DBA. Vgl. dazu *Scherer*, *Doppelbesteuerung und europäisches Gemeinschaftsrecht*, 56 ff.

¹⁴⁶ EuGH, Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich (avoir fiscal)*, Slg. 1986, 288.

¹⁴⁷ *Steichen*, in: Burmester/Endres (Hrsg.), *FS Debatin*, 417 (432 f.).

¹⁴⁸ *Scherer*, *Doppelbesteuerung*, 55.

¹⁴⁹ *Steichen*, in: Burmester/Endres (Hrsg.), *FS Debatin*, 417 (433).

¹⁵⁰ EuGH, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225.

in seinem Urteil explizit darauf eingegangen wäre.¹⁵¹ Die Befürworter einer Meistbegünstigungsverpflichtung im Bereich der innergemeinschaftlichen DBA sehen ihre Quelle insbesondere in Art. 12 EGV bzw. den Grundfreiheiten: Eine aus der Anwendung eines innergemeinschaftlichen DBA resultierende Ungleichbehandlung von Unionsbürgern verstoße gegen das allgemeine bzw. die speziellen Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages, die folglich die Wirkung einer gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigungspflicht annehmen.¹⁵² Diesen Ansatz einschränkend wird auch vertreten, dass sich aus Art. 293 2. Spiegelstrich EGV, der die Mitgliedsstaaten zu bi- oder auch multilateralen Verhandlungen über Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft auffordert,¹⁵³ ergebe, dass in diesen Verträgen durchaus auch unterschiedliche Regelungen enthalten sein dürfen.¹⁵⁴ Erst, wenn von diesen Unterschieden im Bereich der Grundfreiheiten des EG-Vertrages „ins Gewicht fallende“ Verzerrungen ausgehen, gehen die Diskriminierungsverbote des Vertrages vor.¹⁵⁵ Kein Anhaltspunkt wird nach dieser Argumentation aber dafür gegeben, wann Verzerrungen „ins Gewicht fallen“.

Die Gegner einer steuerlichen Meistbegünstigung im Gemeinschaftsrecht fühlen sich durch das *Gilly*-Urteil¹⁵⁶ des EuGH im Aufwind. In diesem Urteil verneinte der EuGH eine unmittelbare Wirkung des Art. 293 (220 a. F.) 2. Spiegelstrich EGV und betonte, dass dieser Artikel keine Grundlage für eine Verpflichtung der Mitgliedsstaaten zu Schaffung eines multilateralen DBA mit gleichem Inhalt böte, sondern nur subsidiäre Bedeutung habe, soweit die Doppelbesteuerung nicht bereits bilateral beseitigt sei.¹⁵⁷ Vielmehr haben die Mitgliedsstaaten in Bezug auf Art. 293 EGV die Befugnis, in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Kriterien für die Aufteilung ihrer „Steuerhoheit“ untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen.¹⁵⁸ Auch machte der EuGH in *Gilly* deutlich, dass Zuteilungsnormen in DBA steuerneutral sind und keine Ausländerbenachteiligung – worum es bei der Frage der Meistbegünstigung im Grunde geht – begründen. Eine Entscheidung darüber, ob eine Diskriminierung nach – in diesem Fall – Art. 39 EGV vorliegt, ist nicht von der Abgrenzung der Besteuerungszuständigkeit im Verhältnis der Vertragsstaaten zueinander abhängig, sondern davon, wie diese Zuständigkeit dann nach innerstaatlichem Recht ausgestaltet ist.¹⁵⁹ Die gleiche DBA-Zuteilungsnorm kann sich, je nach nationalem Recht, zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken.¹⁶⁰ Einer Interpretation der Diskriminierungsverbote

¹⁵¹ Vgl. ausführlich *Rädler*, in: Burmester/Endres (Hrsg.), FS Debatin, 335 (340).

¹⁵² *Tietje*, EuR 1995, 398 (412).

¹⁵³ Im Einzelnen ist hierbei umstritten, ob entsprechend dem Wortlaut der Bestimmung nur eine Verhandlungseinleitungspflicht oder auch eine Abschlusspflicht besteht. Auch ist ungeklärt, ob Art. 293 2. Spiegelstrich EGV nur auf bi- oder auch auf ein multilaterales Abkommen zielt; *Scheerer*, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA-Kommentar, vor Art. 1 MA, Rn. 93.

¹⁵⁴ *Rädler*, in: Burmester/Endres (Hrsg.), FS Debatin, 335 (342).

¹⁵⁵ *Ibid.*, 335 (345).

¹⁵⁶ EuGH, Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793.

¹⁵⁷ *Saß*, DB 1998, 1482 (1484).

¹⁵⁸ EuGH, Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, Rn. 30.

¹⁵⁹ *Lehner*, Urteilsanmerkung, IStR 1998, 341 (342).

¹⁶⁰ *Saß*, DB 1998, 1482 (1484).

als Grundlage für eine gemeinschaftsrechtliche Meistbegünstigungspflicht sehen ihre Gegner durch dieses Urteil den Boden entzogen.¹⁶¹

3. Aktuelle Entwicklungen

Die besseren Argumente scheinen aber sowohl systematisch wie auch teleologisch für eine steuerliche Meistbegünstigung im europäischen Gemeinschaftsrecht zu sprechen.¹⁶² Eine endgültige Klärung dieser Frage dürfte nicht mehr allzu lange auf sich warten lassen: Am 8. September 2003 legte das Finanzgericht im niederländischen 's-Hertogenbosch dem EuGH einen Fall zur Vorabentscheidung¹⁶³ vor, bei dem der EuGH möglicherweise eine Antwort auf die Frage der steuerlichen Meistbegünstigung im Gemeinschaftsrecht geben wird. Es geht um einen nicht in den Niederlanden ansässigen deutschen Staatsangehörigen, der in den Niederlanden nach dem Deutsch-Niederländischen DBA und niederländischem Recht der Besteuerung unterliegt. Er machte geltend, dass er von der Besteuerung freigestellt werden müsse, da nach dem Belgisch-Niederländischen DBA ein belgischer Staatsangehöriger in den Niederlanden unter gleichen Umständen keine Steuern zahlen müsste.¹⁶⁴ In seinen Schlussanträgen vom 26. Oktober 2004 sieht Generalanwalt *Colomer* die Schwierigkeiten für das komplexe System bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft, die von einer Bejahung der Meistbegünstigung ausgehen würden. Weiter heißt es jedoch: „Dies wäre nicht das erste Mal, in dem ein Urteil des Gerichtshofes in der Rechtsordnung der Mitgliedsstaaten ein Spannungsverhältnis erzeugt“¹⁶⁵.“ Der Generalanwalt tendiert damit zu einer Bejahung der steuerlichen Meistbegünstigung im Gemeinschaftsrecht im Sinne einer effektiven Wirksamkeit der gemeinschaftsrechtlichen Grundregeln.¹⁶⁶ Die Entscheidung des Gerichtshofs in diesem Fall steht noch aus.¹⁶⁷

Konsequenz einer Entscheidung des EuGH zugunsten einer Meistbegünstigungsverpflichtung im Gemeinschaftsrecht wäre wohl die Entstehung eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens aller oder – auf Basis der verstärkten Zusammenarbeit nach Art. 11 EGV – zumindest einiger Mitgliedsstaaten der EU.¹⁶⁸

¹⁶¹ So *Lehner*, IStR 1998, 341 (342), kritisch auch: *Kemmeren*, EC Tax Review 1997, 146 (147).

¹⁶² *Tietje*, EuR 1995, 398 (406 f.), vgl. auch *Lang*, in: Breuninger/Müller/Strobl-Haarmann (Hrsg.), FS Rädler, 429 (435).

¹⁶³ EuGH, Rs.C-376/03, *D./Rijksbelastingdienst*, ABl. EG Nr. C 289/12 vom 29. November 2003; ähnlich auch: EuGH, Rs. C-8/04, *Bujura/Rijksbelastingdienst*, ABl. EG Nr. C 59/17 vom 6. März 2004.

¹⁶⁴ *Rädler*, SWIonline 2003, Heft 8, 360 (360).

¹⁶⁵ Schlussanträge des GA *D. Ruiz-Jarabo Colomer* in der Rs. C-376/03 vom 26. Oktober 2004, Rn. 105.

¹⁶⁶ *Ibid.*, Rn. 103.

¹⁶⁷ *Hofbauer*, IStR 2004, 667 (667).

¹⁶⁸ *Schuch*, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Tax Treaties and EC Law, 87 (123).

D. Steuerliche Exportsubventionen

I. Überblick und ökonomische Einordnung

Die WTO-Rechtsordnung verbietet Subventionen, die entweder von der Ausfuhrleistung des begünstigten Unternehmens abhängig sind oder eine Importsubstitution ermöglichen sollen. Warum dies ökonomisch sinnvoll ist, wird in den Abschnitten I.1. und I.2. erläutert. In Abschnitt II wird dann das WTO-Subventionsübereinkommen aus dem Blickwinkel der internationalen Besteuerung betrachtet und geprüft, inwieweit steuerliche Maßnahmen unter den Subventionsbegriff des Abkommens fallen (Abschnitt II.2.) und gegen das Subventionsverbot des Art. 3 ASCM verstoßen können (Abschnitt III.). Abschließend wird in Abschnitt VI. noch auf die Folgen eines solchen Verstoßes – insbesondere auf die Verpflichtung zur Rückforderung der Subvention und die damit für steuerliche Maßnahmen verbundenen Probleme – eingegangen.

1. Ökonomische Begründung des Außenhandels

David Ricardo legte in seiner Theorie der komparativen Kostenvorteile¹⁶⁹ von 1817 den Grundstein für eine Erklärung dafür, warum Länder Außenhandel treiben. Nach seinem Modell verfügt ein Land dann über einen komparativen Vorteil bei der Herstellung eines Gutes, wenn die Opportunitätskosten für dessen Produktion, ausgedrückt in anderen Gütern, in diesem Land niedriger sind als in anderen Ländern. Wenn jedes Land die Produkte exportiert, bei deren Herstellung es über einen komparativen Vorteil verfügt, dann erzielen beide Länder durch den Handel miteinander eine Wohlfahrtssteigerung.¹⁷⁰ Zusammengefasst bedeutet dies, dass es die Unterschiede zwischen Ländern¹⁷¹ sind, die zu Außenhandel und zu Außenhandelsgewinnen führen. Die Präambel des WTO-Übereinkommens spricht von der „optimalen Nutzung der Hilfsquellen der Welt“ – in dieser Formulierung kann man durchaus die Implementierung des Prinzips der komparativen Kostenvorteile in die Grundstruktur der WTO-Rechtsordnung sehen.

Die ökonomische Vorteilhaftigkeit von Außenhandel im Sinne einer Wohlfahrtssteigerung des Handel treibenden Landes ist unbestritten. Diese Wirkung und insbesondere die große Bedeutung und der Einfluss der Exportwirtschaft veranlasst viele Staaten dazu, ihre Exporte durch gezielte (finanzielle) Maßnahmen – auch steuerlicher Art, wie unten¹⁷² erläutert werden wird – zu fördern. Aus ökonomischer Perspektive sind solche staatlichen Eingriffe in die private Exporttätigkeit jedoch alles andere als sinnvoll.

¹⁶⁹ *David Ricardo*, *The Principles of Political Economy and Taxation*, 1817.

¹⁷⁰ *Krugmann/Obstfeld*, *Internationale Wirtschaft*, 39.

¹⁷¹ Im Ricardo-Modell ist Arbeit der einzige Produktionsfaktor und Unterschiede zwischen den Ländern ergeben sich einzig im Hinblick auf eine unterschiedliche Arbeitsproduktivität.

¹⁷² Abschnitt E.

2. Schädliche Effekte einer Exportsubvention

Angenommen, Land A gewährt einem Unternehmen, das ein Gut ins Ausland liefert, eine finanzielle Unterstützung in Abhängigkeit von Menge oder Wert der Ausfuhrleistung, d. h. eine Exportsubvention. Dies hat mehrere Auswirkungen auf unterschiedlichen Ebenen: Durch die verstärkte Einbringung der zur Verfügung stehenden Ressourcen in den Export entsteht im Exportland ein relativer Nachfrageüberhang nach dem subventionierten Gut, der seinen Preis steigen lässt. Auf der anderen Seite ergibt sich im Importland ein relativer Angebotsüberhang, so dass der Preis dort sinkt. Die Produzenten bzw. die Anbieter des subventionierten Gutes exportieren das Gut so lange, bis sein Preis im Inland den Preis im Ausland um die Höhe der Subvention übersteigt. Dies hat zur Folge, dass im Exportland die Konsumentenrente sinkt, die Produzentenrente steigt und sich die staatlichen Einnahmen um die Höhe des Subventionsvolumens reduzieren. Zu den insbesondere aus der staatlich „gelenkten“ Verteilung der Ressourcen resultierenden Effizienzverlusten¹⁷³ durch die Exportsubvention kommt die Verschlechterung der Terms of Trade für das Exportland. Die Terms of Trade sind definiert als der Quotient aus dem Preis des Gesamtexports und dem Preis des Gesamtimports eines Landes.¹⁷⁴ Die Exportsubvention senkt den relativen Preis für das Exportgut im Ausland und erhöht ihn im Inland. Folglich verschlechtern sich die Terms of Trade des Exportlandes zu Gunsten derer des Importlandes, die Wohlfahrt der Export-Nation sinkt.¹⁷⁵

Letztlich darf nicht übersehen werden, dass eine Exportsubvention eines Staates in der Praxis kaum unbeantwortet bliebe: Andere Staaten würden Gegenmaßnahmen ergreifen, die zwangsläufig zu einer weiteren Verzerrung der Wettbewerbsbedingungen und somit zu zusätzlichen Wohlfahrtsverlusten insgesamt führen würden. Der klassische Fall eines Gefangenendilemmas wäre gegeben.¹⁷⁶

Vor diesem Hintergrund erklärt sich die eigentliche Ratio des Verbotes von Exportsubventionen durch die WTO-Rechtsordnung¹⁷⁷ und erhellt sich die Notwendigkeit der handelspolitischen Kooperation durch internationale Abkommen. Trotzdem ist die Exportsubvention nach wie vor ein beliebtes Instrument der staatlichen Außenhandelspolitik. Angesichts starker Lobbygruppen seitens der Exporteure ist fraglich, inwieweit sich die Staaten eines Tages diesen ökonomischen Einsichten beugen werden. Die Verschiebung der Einkommensverteilung innerhalb der beteiligten Länder scheint für die Politik entscheidender zu sein als die Verschlechterung des allgemeinen Wohlstands, die sich durch Effizienzverluste und geänderte Terms of Trade ergibt.¹⁷⁸

¹⁷³ Tietje, in: Ehlers/Wolffgang/Pünder (Hrsg.), Rechtsfragen der Ausfuhrförderung, 9 (18).

¹⁷⁴ Krugmann/Obstfeld, Internationale Wirtschaft, 138.

¹⁷⁵ *Ibid.*, 160, 276; Markusen/Melvin/Kaempfer/Maskus, International Trade, 250.

¹⁷⁶ Tietje, in: Ehlers/Wolffgang/Pünder (Hrsg.), Rechtsfragen der Ausfuhrförderung, 9 (19), m. w. N.

¹⁷⁷ *Ibid.*

¹⁷⁸ Krugmann/Obstfeld, Internationale Wirtschaft, 161.

II. Das ASCM aus dem Blickwinkel der internationalen Besteuerung

1. Das Verhältnis des ASCM zum GATT im Allgemeinen

Art. XVI des GATT befasst sich in seinem Abschnitt A mit Subventionen im Allgemeinen und im Abschnitt B mit zusätzlichen Bestimmungen über Ausfuhrsubventionen. Für alle Subventionen, die eine Vertragspartei mit dem Ziel gewährt oder beibehält, die Ausfuhr einer Ware aus ihrem Gebiet zu fördern bzw. die Einfuhr einer Ware in ihr Gebiet zu vermindern, bestehen allgemeine Notifikations- und Verhandlungspflichten gegenüber den anderen Vertragsparteien nach Art. XVI Abschnitt A GATT. Darüber hinaus trifft Abschnitt B für Ausfuhrsubventionen zusätzliche Bestimmungen, die ihren potentiell sehr schädlichen Auswirkungen auf die Handelsinteressen der anderen Vertragsstaaten Rechnung tragen sollen.

Für steuerliche Maßnahmen ist hier besonders der Art. XVI:4 GATT von Bedeutung, der welthandelsrechtlich das *Dealing-at-arm's-length*-Prinzip z. B. bei der Gestaltung von Verrechnungspreisen vorschreibt.¹⁷⁹

Als eine Weiterentwicklung dieser Vorschriften des GATT 1947 ist das Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen von 1994 anzusehen, das seinerseits nach langen Verhandlungen in der Uruguay-Runde aus dem bis dahin bestehenden GATT-Subventionskodex von 1979 hervorgegangen ist.¹⁸⁰ Das ASCM behebt einige Schwächen des Kodexes, der die Subventionspraxis der GATT-Vertragsparteien insbesondere wegen seiner Verbindlichkeit für nur eine Minderheit der Staaten und der fehlenden Definition, was eine „Subvention“ darstelle, nur mäßig zu disziplinieren vermochte.¹⁸¹

Nach der allgemeinen Auslegungsregel zu Anhang 1 A des WTO-Übereinkommens gehen die Bestimmungen der Sonderübereinkommen, hier des ASCM, im Falle eines Widerspruchs mit den Bestimmungen des GATT diesen vor. Für diesen *Lex-specialis*-Vorrang sprechen auch die detaillierteren (Verfahrens-)Regeln des Subventionsübereinkommens.¹⁸²

2. Der Subventionsbegriff nach Art. 1 ASCM

Um eine steuerliche Maßnahme eines WTO-Mitgliedstaates den Streitbeilegungsverfahren der WTO zugänglich zu machen, muss zunächst dargelegt werden, dass es sich bei der in Rede stehenden Maßnahme um eine „Subvention“ i. S. d. Art. 1.1 ASCM handelt.¹⁸³ Demnach liegt eine Subvention dann vor, wenn „eine Regierung oder öffentliche Körperschaft im Gebiet eines Mitglied[es] [...] eine finanzielle Beihilfe leistet“, dem Empfänger dadurch ein Vorteil entsteht und es sich um eine spezifische Subvention i. S. d. Art. 2 ASCM handelt. Drei konstitutive Elemente – die finanzielle

¹⁷⁹ *Luja*, Intertax 1999, 207 (212).

¹⁸⁰ *Ohlhoff*, EuZW 2000, 645 (645).

¹⁸¹ *Pitschas*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.12. Rn. 6.

¹⁸² *Ibid.*, Rn. 18.

¹⁸³ *McDaniel*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), FS Vogel, 1105 (1108).

Zuwendung, der Vorteil sowie die Spezifität – machen diese Definition aus,¹⁸⁴ die im folgenden auf ihre Anwendbarkeit auf steuerliche Maßnahmen hin untersucht werden sollen.

a) *Finanzielle Beihilfe*

Unter den in Art. 1.1 a) (1) (i) – (iv) ASCM abschließend aufgelisteten Beispielen für mögliche finanzielle Beihilfen, die unter den WTO-Subventionsbegriff fallen, findet sich an zweiter Stelle die Nicht-Erhebung oder der Verzicht einer Regierung auf „normalerweise zu entrichtende Abgaben“ z. B. durch Steueranreize wie eine Steuergutschrift. Der englische Abkommenstext spricht davon, dass „government revenue that is otherwise due is foregone or not collected“. Eine Steuervergünstigung stellt somit eine indirekte Subvention dar, da sie nicht mit der Erhöhung der Ausgaben einer Regierung verbunden ist, sondern der Staat vielmehr zu Gunsten des Subventionsempfängers auf eine Einnahme verzichtet.¹⁸⁵ Dies hat jedoch zwei besondere Schwierigkeiten gerade in Bezug auf Steuervergünstigungen zur Folge: Zum einen erhöht die geringere Publizität des Verzichts auf eine Einnahme im Gegensatz zu gestiegenen Ausgaben die Anfälligkeit solcher Maßnahmen für Missbräuche,¹⁸⁶ zum anderen – und das ist die eigentliche Schwierigkeit – erfordert die Regelung des Art. 1.1 a) (1) (ii) ASCM die Bestimmung eines Maßstabs, von dem abgeleitet werden kann, welche Abgaben „normalerweise“ hätten entrichtet werden müssen, hätte es die in Rede stehende steuerliche Vergünstigung nicht gegeben.

Die Streitbeilegungsgremien der WTO hatten sich in mehreren Fällen mit dieser Frage zu befassen, ihr Vorgehen soll hier am Fall *United States – Foreign Sales Corporations*¹⁸⁷ erläutert werden: Es ging dabei, wie später noch ausführlicher erörtert werden wird¹⁸⁸, um die Privilegierung von Einkünften so genannter *Foreign Sales Corporations* (FSC) durch Regeln des US-amerikanischen Außensteuerrechts sowie für die Besteuerung von Dividenden ausländischer Tochterunternehmen.¹⁸⁹ In seiner Entscheidung stellte der Appellate Body in Übereinstimmung mit dem vorangegangenen Panel-Report¹⁹⁰ auf das nationale Steuerrecht des jeweiligen Mitgliedsstaates als Maßstab für die Beurteilung ab, ob auf eine steuerliche Belastung verzichtet wurde, die „normalerweise“ hätte getragen werden müssen. Die Wahl des nationalen Steuerrechts als „benchmark“ kommt deshalb ausschließlich in Betracht, weil jeder andere Maßstab den WTO-Mitgliedsstaaten ein bestimmtes Steuersystem auferlegen würde, was aber keinesfalls Absicht des WTO-Rechts ist. Vielmehr sind die Mitgliedsstaaten ausdrücklich frei, bestimmte Einkunftsarten zu besteuern oder nicht.¹⁹¹ Aus der Entscheidung

¹⁸⁴ Ohlhoff, EuZW 2000, 645 (646).

¹⁸⁵ Gross, RIW 2002, 46 (49).

¹⁸⁶ *Ibid.*

¹⁸⁷ WTO, *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“*; Report of the Appellate Body vom 24. Februar 2000, WT/DS108/AB/R.

¹⁸⁸ Abschnitt E.II.2.

¹⁸⁹ Ohlhoff, EuZW 2000, 659 (659).

¹⁹⁰ WTO, *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“*; Report of the Panel vom 8. Oktober 1999, WT/DS108/R.

¹⁹¹ Gross, RIW 2002, 46 (52).

des Appellate Body – und auch aus anderen Entscheidungen zu ähnlich gelagerten Fällen¹⁹² – geht jedoch nicht hervor, auf welche Weise dieser Vergleichsmaßstab zu ermitteln ist.¹⁹³ Im hier beschriebenen Fall war dies unproblematisch, da es sich bei den Bestimmungen zu den FSC offensichtlich um ein Regel-Ausnahme-Verhältnis zu den sonstigen Bestimmungen des US-amerikanischen Steuerrechts handelte, oder anders ausgedrückt, es ließ sich ohne weiteres feststellen, welche Regeln anzuwenden gewesen wären, hätte es die besonderen Bestimmungen für die FSC nicht gegeben.¹⁹⁴ Dieser vom Appellate Body entwickelte so genannte „but-for-test“¹⁹⁵ weist jedoch große Schwächen auf, soweit ein eindeutiges Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen zwei Maßnahmen im nationalen Steuerrecht des entsprechenden Staates nicht festgestellt werden kann. Wie in einem solchen Fall trotzdem ein angemessener Vergleichsmaßstab ermittelt und damit festgestellt werden kann, ob eine Steuervergünstigung eine finanzielle Zuwendung i. S. d. Art. 1.1 a) (1) (ii) ASCM darstellt, ist Teil der Überlegungen unter Gliederungspunkt E.V.3.

b) Vorteil für den Empfänger

Weitere Voraussetzung für die Unterordnung einer steuerlichen Entlastung unter den Subventionsbegriff des ASCM ist die Gewährung eines Vorteils für den Empfänger durch die in Rede stehende Vergünstigung. Diesem Tatbestandsmerkmal kommt erhebliche Bedeutung als „Auslesefunktion“¹⁹⁶ im Hinblick auf die Weite des Tatbestandsmerkmals der finanziellen Zuwendung zu. Dabei kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob die Steuervergünstigung tatsächlich einen Vorteil darstellt, auf den in diesem Fall subjektiven Empfängerhorizont an.¹⁹⁷ Unerheblich ist dagegen, ob und in welchem Umfang dem die Zuwendung gewährenden Staat Kosten entstehen.¹⁹⁸ Bei einer Steuersubvention ist dies allerdings meist der Fall. Diese Auslegung des Appellate Body¹⁹⁹ ist überzeugend, da andernfalls den WTO-Mitgliedern die Möglichkeit gegeben wäre, die Bestimmungen des Übereinkommens zu umgehen, indem private Körperschaften unter staatlicher Kontrolle mit der Vergabe von Zuwendungen betraut werden.²⁰⁰

¹⁹² Z. B. WTO, *Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry*, Report of the Appellate Body vom 31. Mai 2000, WT/DS139 u. 142/AB/R.

¹⁹³ *Ohlhoff*, EuZW 2000, 645 (647).

¹⁹⁴ *Stehmann*, JWT 34 (Nr. 3, 2000), 127 (148).

¹⁹⁵ „(...)In accordance with its ordinary meaning, we took the term „otherwise due“ to refer to the situation that would prevail but for the measures in question.“, WTO, *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“*, Report of the Panel vom 8. Oktober 1999, WT/DS108/R, para. 7.45.

¹⁹⁶ *Ohlhoff*, EuZW 2000, 645 (647).

¹⁹⁷ Vgl. z. B. WTO, *Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft*, Report of the Appellate Body vom 2. August 1999, WT/DS70/AB/R, para. 160, WTO, *United States – Imposition of Countervailing Duties on Certain Hot-Rolled Lead and Bismuth Carbon Steel Product Originating in the UK*, Report of the Appellate Body vom 10. Mai 2000, WT/DS138/AB/R, para. 56 ff.

¹⁹⁸ *Ohlhoff*, EuZW 2000, 645 (647).

¹⁹⁹ WTO, *Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft*, Report of the Appellate Body vom 2. August 1999, WT/DS70/AB/R, para. 149 f.

²⁰⁰ *Tietje*, Current Developments, 9. Dagegen hat der EuGH in einem ähnlich gelagerten Fall entschieden, dass es für die Bejahung einer staatlichen Beihilfe unter Art. 87 I EG zwingend auf die

Weiterhin wohnt dem Begriff „Vorteil“ zweifelsohne ein Vergleich inne: einen Vorteil kann es nur geben, wenn der Empfänger durch die finanzielle Zuwendung einen höheren Nutzen erzielt als er ansonsten erzielt hätte. Der Appellate Body hat in der Entscheidung *Canada – Civilian Aircraft*²⁰¹ als Vergleichsmaßstab zur Beurteilung der Vorteilhaftigkeit der finanziellen Zuwendung marktübliche Konditionen herangezogen. Dies mag bei der Bewertung z. B. staatlicher Zuschüsse oder Kredite gut möglich sein, verursacht jedoch Schwierigkeiten beim Verzicht eines Staates auf „normalerweise zu entrichtende Abgaben“, d. h. steuerliche Vergünstigungen i. S. d. Art. 1.1 a) (1) (ii) ASCM. Da einzig dem Staat bzw. seinen Gebietskörperschaften die Steuerhoheit zusteht, gibt es für steuerliche Vergünstigungen keinen „Markt“, um sie mit dessen Konditionen auf ihre Vorteilhaftigkeit hin zu vergleichen. Hier könnte allenfalls darauf abgestellt werden, ob es dem Empfänger, z. B. einem Unternehmen, aufgrund der Steuervorteile möglich ist, eine unternehmensstrategisch günstigere, also vorteilhaftere Entscheidung zu treffen, als er ohne die steuerliche Sonderbehandlung hätte treffen können. Die Möglichkeit der Quantifizierung des Vorteils ist nicht Voraussetzung des Art. 1 ASCM.

c) *Spezifität*

Das dritte konstitutive Element des Art. 1 ASCM, das Kriterium der Spezifität oder Selektivität²⁰², ist für Steuersubventionen von besonderer Bedeutung. Denn beschert eine finanzielle Zuwendung im Sinne einer Steuervergünstigung ihrem Empfänger einen Vorteil, so ist sie nach Art. 1.2 ASCM i. V. m. Art. 3 nur verboten, soweit es sich dabei um eine spezifische Subvention handelt. Das Gebot der Spezifität beschränkt somit den sachlichen Anwendungsbereich des ASCM.²⁰³ Ob Spezifität vorliegt, ist nach Art. 2 ASCM zu beurteilen. Insbesondere ist eine Subvention spezifisch, wenn sie ihren Voraussetzungen nach nur bestimmten Unternehmen oder Branchen offen steht. Der Beschränkung auf das Verbot spezifischer Subventionen liegt die Annahme zu Grunde, dass eine allen Wirtschaftsakteuren gleichermaßen zugängliche Vergünstigung nicht zu solch volkswirtschaftlich unerwünschten Fehlallokationen und den Handel verzerrenden Wirkungen führt, wie eine Subvention, die nur einem kleinen Kreis von Wirtschaftssubjekten offen steht.²⁰⁴

Jedoch sind auch Maßnahmen denkbar, von denen nicht alle Steuerpflichtigen gleichermaßen profitieren und die trotzdem nicht als selektiv angesehen werden: Dazu gehört z. B. die in Art. 2.2 ASCM ausdrücklich aufgeführte „Festsetzung oder Änderung allgemein geltender Steuersätze“. Diese Bestimmung kann als Ausdruck der mitgliedstaatlichen Souveränität im Hinblick auf die eigenständige Gestaltung seines Steuersystems angesehen werden.²⁰⁵

direkte Belastung einer öffentlichen Kasse ankomme (EuGH, Rs. C-379/98, *PreussenElektra/Schlesweg AG*, Slg. 2001, I-2099).

²⁰¹ WTO, *Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft*, Report of the Appellate Body vom 2. August 1999, WT/DS70/AB/R, para. 154.

²⁰² Die Begriffe Selektivität und Spezifität werden im Folgenden synonym verwandt.

²⁰³ *Pitschas*, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.12. Rn. 26.

²⁰⁴ Vgl. *ibid.*; *Gross*, RIW 2002, 46 (49).

²⁰⁵ *Gross*, RIW 2002, 46 (50).

Auch gilt nach Fußnote 1 zum ASCM „die Befreiung einer ausgeführten Ware von Zöllen oder Steuern, die auf gleichen, für den inländischen Verbraucher bestimmten Waren liegen, oder die Erstattung solcher Zölle und Steuern bis zu einem Betrag, der den tatsächlich erhobenen Betrag nicht übersteigt, nicht als Subvention.“ Auf diese Bestimmung, die die Behandlung indirekter Steuern im Rahmen des steuerlichen Grenzausgleichs regelt, wird an anderer Stelle noch ausführlich eingegangen werden.

III. Subventionskategorien des ASCM und die Relevanz der Bestimmungen zu verbotenen Subventionen für steuerliche Maßnahmen

1. Ampelsystem

Dem ASCM liegt materiellrechtlich ein so genanntes „Ampelsystem“ zugrunde, nach der die grundsätzlich zulässigen Subventionen in drei Kategorien unterteilt werden: *per se* verbotene Subventionen (rot, Teil II ASCM), anfechtbare Subventionen (gelb, Teil III) und – bis 31. Dezember 1999 – ausdrücklich erlaubte Subventionen (grün, Teil IV).²⁰⁶ Die Bestimmungen zu den ausdrücklich erlaubten Subventionen sind Ende 1999 ausgelaufen und wurden bisher nicht verlängert, weshalb Art. 8 und 9 ASCM derzeit außer Kraft sind.²⁰⁷ Folglich sind alle Subventionen, die nicht zu der Gruppe der verbotenen Subventionen nach Art. 3 ASCM gehören, anfechtbare Subventionen, soweit sie nach Art. 5 ASCM nachteilige Auswirkungen auf die Interessen anderer Mitglieder verursachen.²⁰⁸

Die hier relevanten Fragen der internationalen Besteuerung werden ganz überwiegend im Zusammenhang mit der Kategorie der verbotenen Subventionen diskutiert.

2. Verbotene Subventionen nach Art. 3 ASCM

Erfüllt eine steuerliche Maßnahme den Tatbestand des Art. 1 ASCM, ist sie noch nicht *per se* verboten. Vielmehr ist Bedingung für ein Verbot nach Art. 3 ASCM, dass die Vergünstigung „gesetzlich oder tatsächlich“²⁰⁹ von der Ausfuhrleistung (Art. 3.1 a)) oder vom Vorrang von einheimischen Waren vor eingeführten Waren (Art. 3.1 b)) abhängig ist. Nach Art. 2.3 ASCM gilt jede Subvention i. S. v. Art. 3 als spezifisch (gesetzliche Fiktion).

a) Ausfuhrsubventionen

Für Fragen der Besteuerung im Zusammenhang mit nach Art. 3.1 a) ASCM verbotenen Ausfuhrsubventionen ist insbesondere die Beispielliste von Ausfuhrsubventionen im Anhang 1 des ASCM von Interesse. Dort ist ausdrücklich definiert, welche

²⁰⁶ Ohlhoff, EuZW 2000, 645 (646).

²⁰⁷ Luja, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 127.

²⁰⁸ Pitschas, in: Prieß/Berrisch (Hrsg.), WTO-Handbuch, B.I.12. Rn. 33.

²⁰⁹ Bereits in seiner Entscheidung *Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft* hat der Appellate Body festgestellt, dass zwischen der Abhängigkeit einer Beihilfe von Ausfuhr de facto und de jure kein systematischer Unterschied bestehe, der rechtliche Maßstab sei derselbe.

Maßnahmen im Bereich der direkten sowie der indirekten Steuern und in Bezug auf die Berechnung der Bemessungsgrundlage eine verbotene Exportsubvention darstellen.

(1) Direkte Steuern und Ausführsubventionen

Im Bereich der direkten²¹⁰ Steuern lautet Buchstabe e) der Beispielliste zum ASCM wie folgt: Eine Ausführsubvention ist „die vollständige oder teilweise Freistellung, vollständiger oder teilweiser Erlass oder Stundung, die spezifisch ausfuhrbezogen sind, von direkten Steuern oder Sozialabgaben, die von gewerblichen Unternehmen gezahlt werden oder zu zahlen sind.“ Zwei Anmerkungen sind zu dieser Definition zunächst zu machen:²¹¹ Gemäß der dazugehörigen Fußnote 59 zum ASCM stellt eine Steuerstundung, für die angemessene, d. h. marktübliche Zinsen gezahlt werden, keine Ausführsubvention dar.²¹² Zum zweiten findet sich in ebendieser Fußnote die Empfehlung der Mitgliedsstaaten, dass die Preise, die für Steuerzwecke zwischen abhängigen Ausfuhrunternehmen und ihren ausländischen Käufern verrechnet werden, nach dem *Arm's-length*-Prinzip ermittelt werden sollten. Der Konjunktiv macht deutlich, dass es sich bei diesem Prinzip im Rahmen des WTO-Rechts nicht um eine unmittelbar rechtlich bindende Verpflichtung handelt, sondern allenfalls um einen Grundsatz, dessen Einhaltung jedem Mitgliedsstaat selbst im Rahmen seines nationalen Steuerrechts und auf der Basis von bilateralen DBA überlassen bleibt. Dies schließt jedoch nicht aus, dass die Verrechnung von Ausführpreisen zwischen verbundenen Unternehmen, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, in einem Staat faktisch zu einer zumindest teilweisen Freistellung der Gewinne von der Besteuerung führen und somit mittelbar eine verbotene Subvention nach Buchstabe e) der Beispielliste zum ASCM darstellen kann.

Auch die Gewährung von Freibeträgen bei der Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlage für die direkten Steuern in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr stellt eine nach Buchstabe f) der Beispielliste zum ASCM verbotene Ausführsubvention dar.

(2) Indirekte Steuern und Ausführsubventionen

Auch für indirekte Steuern²¹³ enthält die Beispielliste verbotener Ausführsubventionen eine Erklärung in Buchstabe g). So ist „die Freistellung oder Erlass von indirekten Steuern auf die Herstellung und den Vertrieb von für die Ausfuhr bestimmten Waren, deren Höhe die Höhe der auf die Herstellung und den Vertrieb gleichartiger, für den inländischen Verbrauch bestimmter Waren erhobenen indirekten Steuern überschreitet“ unzulässig. Dies gilt nach Buchstabe h) ebenso für die Freistellung, den Erlass oder die Stundung von kumulativen, indirekten Steuern, die auf einer Vorstufe des Herstellungsprozesses auf die Inputs erhoben worden sind, soweit die Inputs nicht im

²¹⁰ Definition vgl. Fn. 58 zum ASCM und *supra*, Abschnitt A.II.

²¹¹ *Qureshi*, JWT 30 (Nr. 2, 1996), 161 (176).

²¹² ASCM, Fn. 59 zu Buchstabe e) der Beispielliste.

²¹³ Definition i. S. d. ASCM in Fn. 58.

Produktionsprozess verbraucht wurden. Anknüpfungspunkt für die Annahme einer verbotenen Subvention durch indirekte Steuern ist folglich die Differenz zwischen der steuerlichen Behandlung von für den Export bestimmten Gütern und der Behandlung gleichartiger Güter, die für den heimischen Markt bestimmt sind.²¹⁴ Denn nur eine über die Belastung für gleichartige einheimische Güter hinausgehende Belastung von Exportgütern ist verboten – bis zu diesem Punkt ist eine ausfuhrabhängige Befreiung oder Rückerstattung von indirekten Steuern nach Fußnote 1 zum ASCM i. V. m. Art. XVI GATT ausdrücklich nicht als Subvention anzusehen. Diese Bestimmung dient dem Ziel, im Sinne des Bestimmungslandprinzips eine doppelte Verbrauchsbesteuerung von ausgeführten Produkten im Herkunfts- und Zielland zu vermeiden.²¹⁵

Ein wichtiges Beispiel für diese Regeln in Bezug auf indirekte Steuern und ihre Bedeutung für den Welthandel ist der steuerliche Grenzausgleich (Border Tax Adjustments). Dieser wird im Kapitel E.II. eingehend behandelt werden. Dabei wird insbesondere die traditionelle Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern und ihre Konsequenzen für die Ausgleichsfähigkeit im Rahmen des steuerlichen Grenzausgleiches kritisch diskutiert.

b) Förderung der Verwendung inländischer Waren

Neben Subventionen, die rechtlich oder tatsächlich von der Ausfuhrleistung abhängig sind, sind nach Art. 3.1 b) ASCM auch „subsidies contingent, whether solely or as one of several other conditions, upon the use of domestic over imported goods“ verboten. Solche Subventionen erschweren den Import und haben damit eine ähnlich verzerrende Wirkung wie Subventionen, die den Export erleichtern sollen.

Aus steuerlicher Sicht erscheint Art 3.1 b) ASCM weniger relevant. Diese Bestimmung hat vor den WTO-Streitbeilegungsgremien erst in einem Fall eine Rolle gespielt²¹⁶ und steuerliche Aspekte standen nicht zur Diskussion. Im Einzelfall könnten sich z. B. Implikationen im Zusammenhang mit günstigeren steuerlichen Abschreibungsregeln, die von der Verwendung einheimischer Produkte abhängig sind, ergeben. Im Fall *United States – FSC* enthielten sich sowohl Panel als auch Appellate Body einer Prüfung der Maßnahmen nach Art. 3.1 b) ASCM, da sie bereits eine Subvention nach Art. 3.1 a) bejahten. Die konkrete Ausgestaltung der FSC-Regeln hätte wohl aber – neben der Exportförderung – auch zu einer Bevorzugung der Verwendung von einheimischen gegenüber importierten Gütern geführt. Eine Verletzung von Art. 3.1 b) ASCM durch die FSC-Maßnahmen kann folglich auch angenommen werden.²¹⁷

²¹⁴ *Qureshi*, JWT 30 (Nr. 2, 1996), 161 (177).

²¹⁵ *Ohlhoff*, EuZW 2000, 645 (649).

²¹⁶ WTO, *Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry*, Report of the Appellate Body vom 31. Mai 2000, WT/DS139 u. 142/AB/R.

²¹⁷ Vgl. dazu ausführlich: *Luja*, Intertax 1999, 207 (215).

IV. Folge einer verbotenen (Steuer-)Subvention: Verpflichtung zur Rückforderung

Nach Art. 4.7 ASCM trifft die WTO-Mitgliedsstaaten die Verpflichtung, eine als verboten nach Art. 3 ASCM beurteilte Subvention innerhalb einer genau gesetzten Frist zurückzunehmen. Es stellt sich dabei die Frage nach dem Rang dieser Vorschrift im Verhältnis zu eventuell bereits bestehenden innerstaatlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Gewährung der Subvention.²¹⁸ So kann es sein, dass der Empfänger der als verboten eingestuften Subvention bereits vertragliche Verpflichtungen gegenüber Dritten im Vertrauen auf die Gewährung der Subvention eingegangen ist und sich des Vertragsbruchs schuldig machen würde, könnte er seine Vertragspflichten aufgrund der Rückforderung der Subvention durch den Staat nicht erfüllen.²¹⁹ Ebenso ist es möglich, dass sich der gewährende Staat des Vertragsbruchs nach innerstaatlichem Recht schuldig machen würde, forderte er die Subvention nach Art. 4.7 ASCM zurück. Jedoch hat der Appellate Body in diesem Fall mehrfach in Übereinstimmung mit Art. 27 der Wiener Vertragsübereinkunft entschieden, dass

„a member’s obligation to withdraw prohibited subsidies without delay is unaffected by contractual obligations that the member itself may have assumed under municipal law. Likewise, a Member’s obligation to withdraw prohibited export subsidies [...] cannot be affected by contractual obligations which private parties may have assumed inter se in reliance on laws conferring prohibited export subsidies.“²²⁰

Dies kann auch für den Fall verbotener Steuersubventionen unangenehme Konsequenzen nach sich ziehen: Wie bereits dargelegt, bedeuten Steuersubventionen nicht die Zahlung eines bestimmten Betrages an den Empfänger, sondern bestehen vielmehr im Verzicht des Staates darauf, vom „Empfänger“ eine „normalerweise zu entrichtende Abgabe“²²¹ zu erhalten. Die Verpflichtung zur Rückforderung nach Art. 4.7 ASCM bestünde demzufolge auch umgekehrt darin, den durch die steuerliche Regel Begünstigten nachträglich mit der „normalerweise zu entrichtenden Abgabe“ zu belasten. Problematisch wird es dabei, wenn sich eine solche Abgabe nicht feststellen lässt, da kein konkretes Regel-Ausnahme-Verhältnis (but-for-test) besteht. Abstrakt betrachtet bestünde im äußersten Fall gar keine Rechtsgrundlage im innerstaatlichen Recht, auf Basis derer der Betroffene anstelle der als verboten eingestuften Regelung besteuert werden könnte. Dies hätte eine völlige Steuerfreiheit des exportabhängigen Gewinns des Betroffenen zur Folge, was im Hinblick auf die dann noch verstärkte handelsverzerrende Wirkung nicht im Sinne des WTO-Rechts und nach dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch nicht im Sinne des innerstaatlichen Rechts sein kann. Ist dagegen ermittelbar, welche Abgaben zu entrichten gewesen wären, wäre die steuerliche Subvention nicht gewährt worden, so stellt sich daran anschließend die Frage z. B. nach der Bestandskraft von bereits – und nicht unter Vorbehalt – erteilten Steuerbescheiden. Wären diese in Übereinstimmung mit den bisher

²¹⁸ Tietje, Current Developments, 11.

²¹⁹ *Ibid.*, 12.

²²⁰ WTO, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”, Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities*, Report of the Appellate Body vom 14. Januar 2002, WT/DS108/AB/RW, para. 230.

²²¹ Art. 1.1 a) (1) (ii) ASCM.

ergangenen Entscheidungen des Appellate Body bei der Verpflichtung des WTO-Mitgliedsstaates zur Rücknahme der Subvention unbeachtlich, so würde dies eine erhebliche Einbuße an Rechtssicherheit für alle gewerblich tätigen Steuerpflichtigen bedeuten. Im Einzelfall wäre eine Lösung dieses Problems über eine Interessenabwägung zwischen der materiellen Gerechtigkeit des WTO-Rechts *in toto* und dem Schutz des Vertrauens des (gutgläubigen) Subventionsempfängers vorzunehmen.²²² Ein möglicher Verstoß gegen WTO-Recht ist deshalb bei der Vergabe und der Annahme von Steuersubventionen bzw. der Erteilung von Steuerbescheiden immer zu berücksichtigen.²²³

E. Das DISC-/FSC-/ETI-Verfahren

I. Überblick

Versuche, den Export mit Hilfe von steuerlichen Anreizen zu stimulieren, haben insbesondere in den USA eine lange Tradition.²²⁴ Die Gründe dafür liegen in der Ausgestaltung des amerikanischen Steuersystems und dessen „Benachteiligung“ durch die Regeln des GATT zum steuerlichen Grenzausgleich. Darauf soll im nächsten Abschnitt eingegangen werden. Daran anschließend wird das wohl bekannteste und langwierigste Streitverfahren, das im Rahmen des GATT bzw. der WTO im Bereich der steuerlichen Exportsubventionen zu entscheiden war, thematisiert.²²⁵ Gegenstand dieses Verfahrens waren die Bestimmungen des US-amerikanischen Steuerrechts zu den *Domestic International Sales Corporations* (DISCs, 1971), den *Foreign Sales Corporations* (FSCs, 1984) bzw. der *Extraterritorial Income Exclusion* (ETI) Act (2000).

II. Umgehung der welthandelsrechtlichen Bestimmungen zum steuerlichen Grenzausgleich

Ausgangspunkt bzw. Ursache für die wiederholten Versuche der USA, durch steuerliche Anreize den Export zu fördern, ist letztendlich die nicht unumstrittene Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern.²²⁶ Während in den Mitgliedsstaaten der EG die indirekten Steuern einen Großteil des Steueraufkommens ausmachen, stehen im Steuersystem der USA die direkten Steuern im Vordergrund.²²⁷ Der US-amerikanische Gesetzgeber hat sich für höhere direkte, dafür aber niedrigere indirekte Steuern entschieden,²²⁸ eine Grundsatzentscheidung eines souveränen Staates, die welthandelsrechtlich in keiner Weise angegriffen werden kann. Dennoch hat diese

²²² *Hilf*, JIEL 4 (2001), 111 (126).

²²³ *Tietje*, Current Developments, 12.

²²⁴ *Sheppard*, Texas International Law Journal 39 (2003), 111 (112).

²²⁵ *Schön*, RIW 2004, 50 (59).

²²⁶ *Demaret/Stewardson*, JWT 28 (Nr. 4, 1994), 5 (10).

²²⁷ *Schön*, RIW 2004, 50 (58); vgl. auch *Stiglitz*, Economics, 453 f.: Die Einkommensteuer macht 43,6% des Staatseinkommens aus, die Körperschaftsteuer weitere 12%. 37,5% gehen auf Sozialversicherungsbeiträge bzw. die Lohnsteuer zurück (Stand: Mai 1998).

²²⁸ *Demaret/Stewardson*, JWT 28 (Nr. 4, 1994), 5 (11).

Entscheidung welthandelsrechtlich Konsequenzen und zwar durch die Regeln zum steuerlichen Grenzausgleich (Border Tax Adjustments) in Art. II:2 a) GATT i. V. m. Anmerkung zu Art. III GATT und Art. XVI GATT. In Art. II:2 a) GATT heißt es:

„Die Bestimmungen dieses Artikels schließen nicht aus, dass eine Vertragspartei einer Ware bei der Einfuhr jederzeit folgende Belastung auferlegt: die einer inneren Abgabe gleichwertige Belastung, soweit sie mit Art. III 2 vereinbar ist und gleichartigen inländischen Waren oder solchen Waren auferlegt wird, aus denen die eingeführte Ware ganz oder teilweise hergestellt ist.“

Parallel dazu lautet die Anmerkung zu Art. XVI GATT mit Bezug zu Exporten:

„Es gilt nicht als Subvention, wenn eine ausgeführte Ware von Zöllen oder sonstigen Abgaben befreit wird, die von einer gleichartigen, zum freien Verkehr im Inland bestimmten Ware erhoben werden, oder wenn solche Zölle und sonstigen Abgaben bis zu einer Höhe erstattet oder vergütet werden, die nicht über die angefallenen Beträge hinausgeht.“

Das Welthandelsrecht statuiert damit i. S. d. Bestimmungslandprinzips ein Recht zum Grenzausgleich, soweit der Ausgleich die Höhe der inländischen Belastung, mit der gleichartige und im Wettbewerb stehende Inlandsprodukte belegt sind, nicht überschreitet.²²⁹ Der Frage, welche Steuern – nur indirekte oder auch gewisse direkte – ausgleichsfähig sind, kommt damit eine überragende Bedeutung zu. Sie wurde von den Organen des GATT bei mehreren Gelegenheiten erläutert und hat zur Einsetzung einer Arbeitsgruppe²³⁰ geführt.²³¹ Immer wieder kam man durch eine Auslegung des Wortlauts der einschlägigen Bestimmungen im GATT zu dem Ergebnis, dass allein Steuern, die das Produkt als solches betreffen, im Rahmen des Grenzausgleichs ausgleichsfähig seien, nicht jedoch Steuern, die den Produzenten treffen, d. h. insbesondere die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer.²³² Dieser Unterscheidung in der Behandlung von direkten und indirekten Steuern liegt auch hier die ökonomische Annahme zu Grunde, dass einzig die indirekten Steuern über den Preis der Waren auf die Konsumenten abgewälzt werden und somit Auswirkungen auf den Handel haben. Dass diese Annahme nicht mehr haltbar ist, ist in der modernen Ökonomie unbestritten.²³³ Deshalb beruft man sich nunmehr auf den Hinweis, dass die Zuordnung von direkten Steuern zu den einzelnen Produkten erheblich schwieriger sei als die Zuordnung von indirekten Steuern.²³⁴ Trotzdem erscheint die Ausgleichsfähigkeit nur für indirekte Steuern eher willkürlich.²³⁵ Für die USA hat diese Regelung zur Folge, dass sie bei der Einfuhr von europäischen Waren nur vergleichsweise geringe Ausgleichsabgaben erheben und ihre direkten Steuern nicht weitergeben dürfen, während die EG bei der Einfuhr US-amerikanischer Waren einen relativ höheren

²²⁹ Schön, RIW 2004, 50 (57).

²³⁰ Working Party on Border Tax Adjustments, 1970.

²³¹ Schön, RIW 2004, 50 (57).

²³² *Ibid.*; Demaret/Stewardson, JWT 28 (Nr. 4, 1994), 5 (13).

²³³ Schön, RIW 2004, 50 (58); Demaret/Stewardson, JWT 28 (Nr. 4, 1994), 5 (14) Fn. 42 m. w. N.

²³⁴ Demaret/Stewardson, JWT 28 (Nr. 4, 1994), 5 (14), Fn. 43; Report of the Fiscal and Financial Committee, in: The EEC Reports on Tax Harmonisation, Amsterdam, IBFD, 1963, pp. 93, 135.

²³⁵ Schön, RIW 2004, 50 (58).

Grenzausgleich verlangen kann.²³⁶ Die US-Exporteure fühlten sich benachteiligt und argumentierten, dass auch direkte Steuern den Preis der Endprodukte beeinflussen könnten.²³⁷

1. Der DISC-Fall

Um diesen Nachteil im Wettbewerb auszugleichen und zugleich ihrem Zahlungsbilanzdefizit abzuweichen erließ die US-Regierung 1971 die Gesetzgebung zu den *Domestic International Sales Corporations* (DISC), die den amerikanischen Exporteuren im Ergebnis eine teilweise Freistellung ihrer exportierten Produkte von den direkten Steuern ermöglichte:²³⁸ Gründete eine US-Muttergesellschaft eine US-Tochter, die – unter anderem – wenigstens 95% ihrer Umsätze durch Exportgeschäfte generierte, qualifizierte sich diese für die steuerlich vorteilhafte DISC-Behandlung.²³⁹ Danach wurde die US-Körperschaftsteuer für 50% der nicht ausgeschütteten Exportgewinne der DISC gestundet (was effektiv einer Steuerfreistellung gleichkam, da keinerlei Frist für eine Rückforderung der gestundeten Beträge vorgesehen war), die anderen 50% galten als an die Mutter ausgeschüttet und wurden bei den Anteilseignern versteuert.²⁴⁰ Durch besondere Verrechnungspreisregeln wurde bestimmt, dass der DISC maximal 50% des von der Muttergesellschaft über den Verkauf über die DISC erzielten Gesamtgewinnes zuzurechnen seien. Dies entsprach nicht dem *Arm's-length*-Prinzip.²⁴¹ Im Ergebnis ergab sich somit eine unbegrenzte Steuerstundung bzw. Befreiung von der Körperschaftsteuer für 25% der Gewinne aus Exportgeschäften: Von einem gedachten Gesamtgewinn von 100 \$ wurden der DISC 50 \$ (50%) Gewinnanteil über die Verrechnungspreisregel zugerechnet und davon unterfielen wiederum 50%, also 25 \$, der vermuteten Ausschüttung an die Mutter. Für die restlichen 25 \$ (25% vom gesamten Exportgewinn) wurde die Körperschaftsteuer auf unbegrenzte Zeit gestundet.²⁴² Mit diesen Regelungen wichen die USA von ihrem traditionellen System ab, inländische Gesellschaften mit ihrem weltweiten Einkommen der Besteuerung zu unterwerfen. Stattdessen unterlag nur das Einkommen der DISCs, das an ihre Anteilseigner ausgeschüttet wurde, der Besteuerung.²⁴³ Wie unten noch zu erläutern sein wird,²⁴⁴ ist dieser Systembruch das eigentliche Problem der vom US-Gesetzgeber immer wieder gesetzten steuerlichen Exportanreize.

DISCs wurden sehr schnell sehr erfolgreich; 1974 wurden bereits 61% der gesamten US-Warenexporte über DISCs abgewickelt.²⁴⁵ Kanada und die Staaten der EG fühlten sich von dieser Regelung besonders betroffen. Sie sahen in der DISC-

²³⁶ *Ibid.*

²³⁷ *Demaret/Stewardson*, JWT 28 (Nr. 4, 1994), 5 (11).

²³⁸ *Ibid.*

²³⁹ *Jackson*, AJIL 1978, 747 (752).

²⁴⁰ *Ibid.*

²⁴¹ *Stehmann*, JWT 34 (Nr. 3, 2000), 127 (128).

²⁴² *Jackson*, AJIL 1978, 747 (753).

²⁴³ *Sheppard*, Texas International Law Journal 39 (2003), 111 (113).

²⁴⁴ Kapitel E.III.

²⁴⁵ *Fischer-Zernin*, RIW 1988, 286 (289).

Gesetzgebung eine nach Art. XVI:4 GATT²⁴⁶ unzulässige Exportsubvention.²⁴⁷ 1976 folgte das von ihnen angerufene GATT-Panel dieser Einschätzung, da auf die gestundeten Steuern keinerlei Zinsen erhoben wurden. Dieser Verzicht auf die Zinsen stellte eine verbotene Subvention dar.²⁴⁸

2. Die FSC-Verfahren

Obwohl die USA bei ihrer Auffassung, die DISC-Regeln stellten keine Subvention dar, blieben, wollten sie doch möglichst weitere Konflikte mit ihren Handelspartnern vermeiden und suchten nach Alternativen zu den DISCs.²⁴⁹ Diese meinte die *Reagan-Administration* 1984 in den so genannten *Foreign Sales Corporations* (FSCs) gefunden zu haben. Eine FSC wurde definiert als eine ausländische Gesellschaft, die dafür gegründet wurde, den Export von in den USA hergestellten Waren zu fördern. Daneben musste die Gesellschaft einige weitere Voraussetzungen erfüllen, um sich als FSC zu qualifizieren, zum Beispiel im Hinblick auf die Organisation des Vorstands oder der Dokumentation. Die meisten dieser Gesellschaften waren Tochtergesellschaften von US-Gesellschaften.²⁵⁰ Da den USA jedoch der politische Wille fehlte, das schon der DISC-Gesetzgebung zugrunde liegende Ziel der Exportförderung aufzugeben, ähnelten die FSC-Regelungen bis auf einige technische Änderungen den DISC-Regeln sehr. Nach der FSC-Gesetzgebung wurde ein Teil des außerhalb der USA von den FSC erwirtschafteten Einkommens von der US-Einkommensbesteuerung freigestellt (exempt foreign trade income).²⁵¹ Der andere Teil des Einkommens (non-exempt foreign trade income) unterlag auf Ebene der FSC der Besteuerung. Diese teilweise Steuerfreistellung für Einkommen aus Exportgeschäften stand erneut – wie schon die DISC-Regelungen – im Widerspruch zu der sonst von den USA für ihre Bürger praktizierten Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip. Auch in der weiteren Ausgestaltung der FSC-Maßnahmen lassen sich Systembrüche erkennen, insbesondere in der expliziten Möglichkeit, bei der Verrechnungspreisgestaltung mit der FSC vom *Arm's-length-Prinzip* abzuweichen.²⁵² Die FSC-Gesetzgebung zog – nicht überraschend – ebenfalls das Missfallen der EG-Staaten auf sich. Im anschließenden Verfahren vor der WTO entschieden sowohl das Panel als auch der Appellate Body gegen die USA:²⁵³ Die Privilegierung von Einkünften von FSC gegenüber Einkünften von

²⁴⁶ Der Subventionskodex trat erst 1979, das Subventionsübereinkommen 1994 in Kraft.

²⁴⁷ Jackson, AJIL 1978, 747 (760/762).

²⁴⁸ GATT, *United States – Tax Legislation (DISC)*, Report of the Panel vom 12. November 1976, L/4422 BISD/23S/98. Jackson weist jedoch kritisch darauf hin, dass der Panel Report in seiner Argumentation eine Reihe von Schwächen enthält. Er sieht das Risiko, dass der GATT-Streitbeilegungsmechanismus beim DISC-Fall überfordert und nicht für eine Beurteilung über komplexe steuerliche Maßnahmen geeignet war; Jackson, AJIL 1978, 747 (781).

²⁴⁹ Stehmann, JWT 34 (Nr. 3, 2000), 127 (130).

²⁵⁰ WTO, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, Report of the Appellate Body vom 24. Februar 2000, WT/DS108/AB/R, para. 11 f.

²⁵¹ Stehmann, JWT 34 (Nr. 3, 2000), 127 (130).

²⁵² WTO, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, Report of the Appellate Body vom 24. Februar 2000, WT/DS108/AB/R, para. 15; vgl. auch *infra*, Kapitel E.III.2.

²⁵³ WTO, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, Report of the Appellate Body vom 24. Februar 2000, WT/DS108/AB/R, para. 15.

anderen im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften stelle eine verbotene Subvention nach Art. 3 ASCM dar, da die Vergünstigung in Abhängigkeit von der Ausführleistung gewährt werde.²⁵⁴

3. *Der Extraterritorial Income Exclusion Act*

Trotz der wiederholten Niederlage vor der WTO im Rahmen des FSC-Verfahrens, waren die USA weiterhin nicht bereit, die Unterstützung ihrer Exporte durch steuerliche Maßnahmen aufzugeben.²⁵⁵ Durch den *Extraterritorial Income Exclusion Act*, der im November 2000 erlassen wurde, wurde die FSC-Gesetzgebung aufgehoben und ersetzt durch eine Regelungssystematik, die in der ihr zugrunde liegenden Raffinesse ihresgleichen sucht: Die USA versuchten, durch eine Umkehrung des bei den FSC-Regelungen beanstandeten Regel-Ausnahme-Verhältnisses zu ihren Gunsten die Förderung von Exporten ASCM-konform auszugestalten. Abweichend vom Welteinkommensprinzip wurde nunmehr extraterritoriales Einkommen grundsätzlich aus der inländischen Steuerpflicht herausgenommen, es sei denn, es erfüllt nicht die Merkmale eines „qualifying foreign trade income“. Die Steuerfreiheit für Gewinne aus Exportgeschäften sollte somit als Ausprägung einer Regel und eben nicht als systemwidrige Ausnahme erscheinen.²⁵⁶ Doch auch der ETI-Act wurde von der EU als verbotene Steuersubvention vor der WTO beanstandet. Sowohl Panel als auch Appellate Body folgten dieser Einschätzung und im Jahr 2002 ermächtigte die WTO die EU zu Gegenmaßnahmen in Form von Strafzöllen in Höhe von jährlich ca. 4 Mrd. \$.²⁵⁷

III. Das Steuersystem als Ursache des wiederholten Scheiterns der USA

1. *Das Welteinkommensprinzip als systematische Grundlage*

Wie bereits erwähnt, liegt den Steuergesetzen der USA im Bereich der unbeschränkten Steuerpflicht das Welteinkommensprinzip zugrunde: Bürger und Ansässige werden mit ihrem weltweit erwirtschafteten Einkommen zur Besteuerung in den USA herangezogen. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sieht das US-amerikanische Recht unilateral insbesondere die Anrechnung von im Ausland für das dort erwirtschaftete Einkommen gezahlten Steuern auf die amerikanische Steuerschuld vor. Einkommen von ausländischen Gesellschaften besteuern die USA nur, soweit es innerhalb ihres Territoriums erzielt wurde (Territorialitätsprinzip für Steuer ausländischer), es sei denn, dieses Einkommen einer ausländischen Gesellschaft ist „effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States“.²⁵⁸ Das zu ermitteln, ist Aufgabe der Steuerverwaltung.

²⁵⁴ *Sheppard*, TILJ 39 (2003), 111 (114).

²⁵⁵ *Ibid.*, 111 (115).

²⁵⁶ *Schön*, RIW 2004, 50 (60).

²⁵⁷ *Sheppard*, TILJ 39 (2003), 111 (116).

²⁵⁸ WTO, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, Report of the Appellate Body vom 24. Februar 2000, WT/DS108/AB/R, para. 6 f.

Die Versuche der USA, ihren Export durch steuerliche Entlastungen im Bereich der direkten Steuern zu fördern, gehen im Grundsatz auf die Absicht zurück, der Benachteiligung von direkten Steuern im Rahmen des steuerlichen Grenzausgleichs nach WTO-Recht etwas entgegen zu setzen, um gleiche Wettbewerbsbedingungen für die US-amerikanischen Exporteure zu schaffen. Dass diese Benachteiligung nach heutigem Stand der Wissenschaft willkürlich anmutet, wurde oben bereits erläutert. Auch wenn das Anliegen der USA zumindest vor diesem Hintergrund verständlich erscheint, so wählten sie doch den falschen Weg, um im DISC/FSC/ETI-Verfahren an ihr Ziel zu gelangen. Denn auch, wenn die konkrete Ausgestaltung dieser Maßnahmen von den WTO-Gremien als GATT-widrig angesehen wurde, so liegt das eigentliche Problem an diesen Versuchen und der Grund für das wiederholte Scheitern der USA doch woanders: Alle drei Gesetze schufen eine Steuerbefreiung für exportabhängige Gewinne, die im Widerspruch zum ansonsten geltenden Welteinkommensprinzip stand. Als Ausfluss der Steuersouveränität eines jeden Staates ist dieses Vorgehen grundsätzlich nicht zu beanstanden. Auch ist das Welthandelsrecht nicht darauf ausgelegt, den WTO-Mitgliedsstaaten ein bestimmtes Steuersystem vorzuschreiben.²⁵⁹ In dieser Entscheidung sind die Staaten grundsätzlich frei. Jedoch hatte der Appellate Body bereits in seiner Entscheidung *Chile – Alcoholic Beverages*²⁶⁰ festgestellt, dass es zwar ureigenste Aufgabe des nationalen Gesetzgebers sei, sich nach eigenen fiskalpolitischen Zielsetzungen für die Grundzüge des einen oder des anderen Steuersystems zu entscheiden – ist die Entscheidung einmal getroffen, muss aber der betreffende Staat dafür Sorge tragen, dass diese souveräne Grundentscheidung in ihren Einzelheiten nicht WTO-rechtswidrig ausgestaltet wird.²⁶¹

Dieses Muster, das die WTO-Streitbeilegungsgremien entwickelt haben, um eine illegale Steuersubvention festzustellen, sei am Verfahren *United States – FSC* erläutert: Eine Steuersubvention liegt nach Art. 1.1 a) (1) (ii) ASCM vor, wenn von Seiten des Staates auf eine „normalerweise zu entrichtende Abgabe“ verzichtet oder diese nicht erhoben wird. Verboten ist dies, soweit die Vergünstigung von der Ausfuhrleistung des „Empfängers“ abhängig ist, Art. 3 1 a) ASCM. Wie oben bereits erwähnt, kommt folglich der Bestimmung dessen, was „normalerweise“ zu entrichten gewesen wäre, entscheidende Bedeutung zu. Dabei geht es darum, einen autonomen Maßstab zu entwickeln, der quasi die „Regel“ statuiert und davon ausgehend festzustellen, inwieweit von diesem Maßstab unzulässigerweise abgewichen wurde („Ausnahme“). In *United States – FSC* gingen Panel und Appellate Body vom nationalen Steuersystem der USA als Maßstab aus, an dem sich die steuerliche Regelung bezüglich der FSCs messen lassen musste:

“[...] Moreover, the word „foregone“ suggests that the government has given up an entitlement to raise revenue that it could „otherwise“ have raised. This cannot, however, be an entitlement in the abstract, because governments, in theory, could tax all revenues. There must, therefore, be some defined, normative benchmark against which a comparison can be made between the revenue actually raised and the revenue that would have

²⁵⁹ Schön, RIW 2004, 50 (57).

²⁶⁰ WTO, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Panel vom 15. Juni 1999, WT/DS87, DS110/R, para. 56 ff.

²⁶¹ Schön, RIW 2004, 50 (60).

been raised “otherwise”. [...] We also agree with the Panel that the basis of comparison must be the tax rules applied by the Member in question.”²⁶²

2. Systemwidrige Abweichungen bei der FSC-Gesetzgebung

Das US-amerikanische Recht unterliegt dem Grundsatz der weltweiten Einkommensbesteuerung sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene ihrer Gesellschafter.²⁶³ Von dieser von ihr im Rahmen ihrer Souveränität selbst gewählten „benchmark“ ist die US-Regierung bei der konkreten Ausgestaltung der FSC-Maßnahmen in dreifacher Hinsicht abgewichen:²⁶⁴

- „Normalerweise“ wird Einkommen einer ausländischen Gesellschaft aus einer ausländischen Quelle in den USA nur besteuert, soweit nachgewiesen ist, dass es sich um Einkommen „effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States“ handelt. Im Fall einer FSC wurde dagegen von Gesetzes wegen angeordnet, dass ein Teil ihres Einkommens nicht „effectively connected“ ist, unabhängig davon, zu welchem Ergebnis eine Untersuchung des Sachverhaltes durch die Steuerverwaltung gekommen wäre, hätte es die FSC-Regelung nicht gegeben.
- „Normalerweise“ sieht das US-amerikanische Recht bei einem US-amerikanischen Anteilseigner einer von ihm beherrschten ausländischen Gesellschaft die jährliche Besteuerung eines *Pro-rata*-Anteils des Einkommens der ausländischen Gesellschaft vor, unabhängig davon, ob dieses bereits an die US-Mutter ausgeschüttet wurde.²⁶⁵ Die US-Mutter einer FSC dagegen ist nicht verpflichtet, ihren Anteil des unausgeschütteten *foreign trade income* der FSC zu melden und wird demzufolge damit auch nicht besteuert.
- „Normalerweise“ sind Dividenden, die aus dem Einkommen aus ausländischen Quellen einer ausländischen Gesellschaft stammen und an eine US-amerikanische Gesellschaft ausgeschüttet werden, bei dieser steuerpflichtig.²⁶⁶ Dagegen können US-Muttergesellschaften Dividenden, die aus dem *foreign trade income* einer FSC stammen, zu 100% in Abzug bringen.

Zusätzlich zu diesen Abweichungen vom System der weltweiten Einkommensbesteuerung erlaubte die FSC-Gesetzgebung ausdrücklich die Wahl zwischen drei verschiedenen Methoden der Verrechnungspreisermittlung.²⁶⁷ Zwei davon wurden von der Verwaltung ausschließlich für FSCs entwickelt und dienten einzig der Verlagerung von Gewinnen auf die FSC und somit der Maximierung der Steuerersparnis. Beide Methoden wichen damit eklatant von der dritten Methode, dem *Arm's-length*

²⁶² WTO, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, Report of the Appellate Body vom 24. Februar 2000, WT/DS108/AB/R, para. 90.

²⁶³ Schön, RIW 2004, 50 (60).

²⁶⁴ WTO, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, Report of the Appellate Body vom 24. Februar 2000, WT/DS108/AB/R, paras. 16-18.

²⁶⁵ Sogenanntes „subpart F income“.

²⁶⁶ Soweit sie nicht schon nach den Regelungen des Subparts F des Internal Revenue Code besteuert wurden.

²⁶⁷ Stehmann, JWT 34 (Nr. 3, 2000), 127 (135).

Prinzip, ab.²⁶⁸ Diesem Prinzip haben sich die USA jedoch im Rahmen der OECD verschrieben und auch in Fußnote 59 zum ASCM bekräftigen die WTO-Mitgliedsstaaten, dem Fremdvergleichsgrundsatz Folge leisten zu wollen. Die Bevorzugung von FSC gegenüber anderen im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften durch günstigere Abgrenzungsmethoden ist folglich ein weiterer Verstoß gegen eine im Vorhinein gewählte Systemscheidung.²⁶⁹ Grundsätzlich könnten sich Verrechnungspreisgestaltungen in Zukunft als eine der Hauptquellen von Subventionsstreitigkeiten vor der WTO erweisen.²⁷⁰

Die gesetzlichen Regelungen zu den DISCs und auch der ETI-Act enthielten ähnliche Bestimmungen, mit denen die USA in jeweils dem WTO-Recht entgegenstehender Weise von dem einmal von ihnen gewählten Steuersystem abwichen. Die Argumente, die die USA zur Verteidigung ihrer Maßnahmen vorbrachten, überzeugten Panel bzw. Appellate Body nicht.

a) *Argument 1: DISC/FSC als Reaktion auf handelsverzerrende Besteuerungspraktiken in Ländern der EG*

Im DISC-Fall reagierten die USA auf die Klage der EG mit einer Gegenklage gegen bestimmte Besteuerungspraktiken in Belgien, Frankreich und den Niederlanden. Die USA behaupteten, diese Länder erreichten durch die territoriale Ausgestaltung ihrer Steuersysteme (Belgien, Frankreich) bzw. durch entsprechende Steuerausnahmen für Exporterlöse ausländischer Tochterunternehmen oder Niederlassungen (Niederlande), eine ähnliche Exportsubventionierung wie die von ihnen beanstandete der USA.²⁷¹ Das eingesetzte Panel²⁷² kam 1976 zu dem Ergebnis, dass in allen vier Fällen ein Verstoß gegen Art. XVI:4 GATT 1947 vorliege.²⁷³ Mit dieser Entscheidung unterwarf das Panel jedoch offenkundig das Territorialitätsprinzip als allgemein anerkanntes Besteuerungssystem einem latenten Subventionsverdacht. Denn die Maßnahmen in Belgien und in Frankreich waren keineswegs extra mit dem Ziel der Ausfuhrförderung geschaffene Ausnahmen von den sonst geltenden Besteuerungsgrundsätzen sondern vielmehr dem herrschenden Territorialitätsprinzip immanent. In konsequenter Anwendung dieses Prinzips unterwarfen beide Länder Exportaktivitäten, die einem wirtschaftlichen Prozess außerhalb des Landes zugeordnet werden konnten, nicht der inländischen Besteuerung. Das Panel sah in dieser Behandlung einen Vorteil und folgerte daraus irrigerweise, dass die Wahl des Territorialitätsprinzips zu einer Subvention geführt habe. Es kann jedoch nicht sein, dass die Nicht-Besteuerung von Einkommen, das nach dem angewandten System (der „benchmark“) nicht steuerbar ist, einen Vorteil für den Betroffenen statuiert.²⁷⁴

²⁶⁸ *Ibid.*

²⁶⁹ Schön, RIW 2004, 50 (60).

²⁷⁰ Lujja, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 130.

²⁷¹ Ohlhoff, EuZW 2000, 645 (650).

²⁷² Auf Druck der USA waren alle Panels mit denselben Personen besetzt, obwohl sie formal getrennt waren; Jackson, AJIL 1978, 747 (762).

²⁷³ Die vier Berichte vom 12. November 1976 sind abgedruckt in BISD/23S/98, 114, 127 u. 137.

²⁷⁴ Lujja, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 151.

Unter anderem aus diesem Grund nahm der GATT-Rat die Panel Reports 1981 nur mit einer deutlichen Einschränkung der Aussagen des Panels an:²⁷⁵

„The council adopts these reports on the understanding that with respect to these cases, and in general, economic processes (including transactions involving exported goods) located outside the territorial limits of the exporting country need not be subject to taxation by the exporting country and should not be regarded as export activities in terms of Article XVI 4 of the General Agreement.“²⁷⁶

Damit stellte der Rat klar, dass die GATT-Vertragsstaaten nicht daran gehindert seien, Gewinne von Transaktionen außerhalb ihres Territoriums der Besteuerung zu unterwerfen – sie müssen es aber nicht.²⁷⁷ Folglich führt auch das Territorialitätsprinzip nicht automatisch zu nach dem GATT verbotenen Exportsubventionen. Allerdings ist nur der Einzelfall entscheidend. In einer der Entscheidungen in *United States – FSC* angehängten Erklärung legt der Appellate Body ausdrücklich Wert darauf, dass aus seiner Entscheidung keinerlei Rückschlüsse über die grundsätzliche Vereinbarkeit von bestimmten Steuersystemen mit den Regeln der WTO zu ziehen seien.²⁷⁸ Im Fall der US-amerikanischen Maßnahmen nahm der Appellate Body ihre Unzulässigkeit als Ausnahmetatbestände von der generellen Besteuerung ausländischer Einkünfte, die allein auf die Einkünfte aus Exporten abstellten, an und ließ die Berufung auf im Ergebnis ähnliche, doch dem Territorialitätsprinzip immanente Regelungen in manchen EG-Ländern nicht zu. Wo aber genau die Grenzlinie zwischen zulässigen und unzulässigen Ausnahmen bei den direkten Steuern verläuft, ist weiterhin unklar.²⁷⁹ Voraussetzung für deren Ermittlung scheint die Möglichkeit zu sein, in jedem Einzelfall eben die „normative benchmark“, den Maßstab bestimmen zu können, von dem ausgehend die Ausnahmen überhaupt erst festgestellt werden können. Wie weiter unten erläutert werden wird, ist dies oftmals nicht ohne weiteres bzw. so einfach, wie im FSC-Fall geschehen, möglich.

b) *Argument 2: Vermeidung der Doppelbesteuerung*

Die USA erklärten, da es sich bei den FSC-Maßnahmen um steuerliche Fragen handelte, die keine Subvention zum Gegenstand hatten, sei das ASCM grundsätzlich nicht anwendbar. Vielmehr sollte der Streit um die Maßnahmen vor einem anderen Forum als der WTO ausgetragen werden, etwa im Rahmen der OECD.²⁸⁰ Die USA bemühten sich, die FSC-Maßnahmen als Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung darzustellen. Sie stützten sich dabei insbesondere auf Fußnote 59 zur Beispielliste zum ASCM, in der es im fünften Satz heißt: „Mit Buchstabe e) [der Beispielliste] wird nicht beabsichtigt, ein Mitglied an Maßnahmen zu hindern, durch welche

²⁷⁵ Ohlhoff, EuZW 2000, 645 (650).

²⁷⁶ BISD/28S/114.

²⁷⁷ Stewart/Dwyer, Handbook on WTO Trade Remedy Disputes, 177.

²⁷⁸ WTO, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, Report of the Appellate Body vom 24. Februar 2000, WT/DS108/AB/R, para. 179.

²⁷⁹ Ohlhoff, EuZW 2000, 645 (651).

²⁸⁰ Zur Frage, welche Fragen vor WTO-Panels gehören und welche nicht vgl. Reinisch, RIW 2002, 449 (454).

die Doppelbesteuerung von Einkommen aus ausländischen Quellen, die von seinen Unternehmen oder den Unternehmen eines anderen Mitgliedes erzielt werden, vermieden werden soll.“ Da Buchstabe e) die spezifisch ausfuhrbezogene Freistellung, den Erlass oder die Stundung von direkten Steuern als Subvention verbietet, argumentierten die USA, dass Fußnote 59 so interpretiert werden müsse, dass sie gerade spezifisch ausfuhrbezogene Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Einkommen aus ausländischen Quellen erlaubt.²⁸¹ Die FSC-Regelungen würden somit nicht unter Buchstabe e) der Beispielliste fallen und folglich keine verbotene Exportsubvention nach Art. 3 1 a) ASCM darstellen.²⁸²

Auch diesem Argument folgte das Panel nicht. Die USA könnten nicht ein Steuersystem schaffen, das zum größten Teil auf direkten Steuern basiert, und dann eine spezielle Freistellung nur für direkte Steuern auf Exportgewinne vorsehen.²⁸³ Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Einkommen aus ausländischen Quellen sieht das US-amerikanische Steuerrecht außerdem unilateral die Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern vor, zudem bestehen zahlreiche DBA mit anderen Staaten. Zusätzliche Bestimmungen, die einzig Gewinne aus Exportgeschäften begünstigten, sah das Panel vor diesem Hintergrund als nicht gerechtfertigt an.²⁸⁴ Auch die Tatsache, dass zwei Drittel der FSCs auf den Virgin Islands gegründet worden waren, wo keinerlei Einkommensteuer fällig ist, schwächte das Argument der USA, die FSC-Maßnahmen dienten der Vermeidung der Doppelbesteuerung, zusätzlich.²⁸⁵

Im anschließenden ETI-Verfahren setzten sich die WTO-Streitbeilegungsgremien nochmals umfassend mit der Zulässigkeit von Instrumenten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auseinander:²⁸⁶ Sie stellten fest, dass die bilaterale Freistellungsmethode in DBA grundsätzlich und unabhängig von der jeweiligen Besteuerungssituation im Quellenstaat zulässig ist.²⁸⁷ Im Einzelfall können jedoch gute Argumente dafür sprechen, dass die Anwendung dieser Methode vorrangig anderen Zielen als der Vermeidung der Doppelbesteuerung dient.

IV. Lösungsansätze

Nachdem im Juli 2002 auch der ETI-Act als Nachfolger der FSC-Regelungen vor der WTO gescheitert ist, ist in den USA eine breite Diskussion darüber ausgebrochen, wie nun weiter zu verfahren sei. Die Vorschläge sind mannigfaltig. Man könne die WTO-Entscheidung einfach ignorieren und das Risiko von Strafzöllen seitens der EU eingehen, das US-Steuersystem ändern, bestimmte Steuersysteme von EU-Staaten vor

²⁸¹ Langbein, AJIL 94 (2000), 546 (552).

²⁸² Stehmann, JWT 34 (Nr. 3, 2000), 127 (149).

²⁸³ *Ibid.*

²⁸⁴ Stehmann, JWT 34 (Nr. 3, 2000), 127 (153).

²⁸⁵ Luja, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 154.

²⁸⁶ Sutter, SWIonline 2004, Heft 1, 4 (6).

²⁸⁷ WTO, *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“ Recourse to Article 21.5 DSU by the European Communities*, Report of the Appellate Body vom 14. Januar 2002, WT/DS108/AB/RW, Rn. 146: „ (...) The avoidance of double taxation is not an exact science. [...] Thus, we agree with the Panel, and the United States, that measures falling under footnote 59 are not required to be perfectly tailored to the actual double tax burden.“

die WTO bringen, eine Verhandlungslösung mit der EU außerhalb der WTO anstreben, das Problem während der nächsten WTO-Verhandlungsrunde im Jahre 2005 lösen, den ETI-Act dahingehend ändern, dass er mit den WTO-Bestimmungen übereinstimmt, den Streit im Rahmen der OECD beilegen oder sich auf die ausgleichende Wirkung von flexiblen Wechselkursen verlassen.²⁸⁸ Im Einzelnen soll auf diese Vorschläge nicht näher eingegangen werden.

Die ökonomische Schädlichkeit von Exportsubventionen ist anerkannt. Sie begünstigen zwar das einzelne Exportunternehmen, beeinträchtigen jedoch durch ihre handelsverzerrende Wirkung die gesamtökonomische Wohlfahrt des Staates, der die Subvention gewährt, und benachteiligen somit den „normalen“ Steuerzahler.²⁸⁹ Vor diesem Hintergrund erscheint zumindest theoretisch eine Verknüpfung von dreien dieser Ansätze am sinnvollsten: Zunächst müsste der WTO-rechtswidrige ETI-Act zurückgenommen werden. Dies ist bereits geschehen: Am 11. Oktober 2004 verabschiedete der US-Senat den „American Jobs Creation Act“, der u. a. die ETI-Bestimmungen des *Internal Revenue Codes* für Transaktionen nach dem 31. Dezember 2004 widerruft.²⁹⁰ Als nächsten Schritt müssten die USA ihr Steuersystem umstellen. Eine Möglichkeit wäre der Wechsel vom Welteinkommens- zum Territorialitätsprinzip, eine andere der Übergang zu einem Mehrwertsteuersystem wie es in der EU üblich ist.²⁹¹ Welthandelsrechtlich näher liegend wäre sicherlich die Einführung eines Mehrwertsteuersystems zu Lasten einiger direkter Steuern, da die Mehrwertsteuer im Rahmen des steuerlichen Grenzausgleichs auf ausgeführte Produkte erlassen und auf eingeführte Produkte erhoben werden könnte.²⁹² Damit wäre genau das Ziel erreicht, das die USA bei der Gestaltung ihrer steuerbasierten Exportsubventionen, beginnend mit den DISC-Bestimmungen, primär im Blick hatten: das wettbewerbliche „level playing field“ mit den Exporteuren der EU. Dass ein Wechsel des Steuersystems ein drastischer und teurer Schritt wäre, wird nicht bestritten. So plädiert z. B. *Langbein* dafür, anstelle dieses Zugeständnisses der USA an die Regeln der WTO, eben diese zu ändern und eine geringfügige Freistellung oder Erstattung von direkten Steuern für Staaten, deren Steuersysteme hauptsächlich darauf beruhen, zu erlauben.²⁹³

Als dritter Schritt des zukünftigen Verfahrens erscheint die Schaffung eines neuen multilateralen Forums bedenkenswert, dem die Aufgabe zukommt, Streitigkeiten im Spannungsfeld zwischen internationalem Handel und internationaler Besteuerung zu lösen.²⁹⁴ Wie insbesondere das DISC/FSC/ETI-Verfahren, aber auch die oben erwähnten „Alkoholfälle“ gezeigt haben, sind die Regeln der WTO nur bedingt geeignet, bei Fragen, die sowohl den Handel als auch die Besteuerung zwischen Staaten betreffen, zu einer zufrieden stellenden Lösung zu führen. Eine Art „General Agreement on Trade and Taxes“²⁹⁵ könnte dabei als Leitbild dienen. Zweifellos ist eine sol-

²⁸⁸ Eine ausführliche Darstellung aller Vorschläge findet sich bei *Sheppard*, TILJ 39 (2003), 111 (118-131).

²⁸⁹ *Ibid.*, 111 (131-138) m. w. N.

²⁹⁰ *Ernst&Young*, International Tax Alert 24/04 vom 11. Oktober 2004, 1 ff.

²⁹¹ *Sheppard*, TILJ 39 (2003), 111 (123 f.).

²⁹² *Schön*, RIW 2004, 50 (61).

²⁹³ *Langbein*, AJIL 94 (2000), 546 (554 f.).

²⁹⁴ *Sheppard*, TILJ 39 (2003), 111 (140).

²⁹⁵ *Qureshi*, JWT 30 (Nr. 2, 1996), 161 (194).

che Entwicklung nur möglich, wenn das Problem zunächst weitgehend als solches wahrgenommen wird und anschließend interdisziplinär, d. h. unter Einschaltung sowohl von Handels- als auch Steuerrechtsexperten, angegangen wird. Ein entsprechender politischer Wille ist hierfür die erste und wichtigste Voraussetzung.²⁹⁶

V. Probleme bei der Bestimmung der Vergleichsmaßstabs (otherwise due)

1. Grenzen des „But-for-Tests“

Für die Beurteilung, ob eine steuerliche Maßnahme als Subvention i. S. d. Art. 1.1 a) (1) (ii) ASCM qualifiziert werden muss, bedarf es eines Maßstabes, anhand dessen ermittelt werden kann, ob die Maßnahme eine unzulässige Ausnahme von einer systematischen Grundentscheidung des nationalen Steuergesetzgebers darstellt. Im Fall *United States – FSC* war dies unproblematisch, da der Appellate Body mit Hilfe des „but-for-tests“ feststellen konnte, welche reguläre Besteuerung an die Stelle der FSC-Maßnahmen zu treten hätte. Der Appellate Body betonte aber ausdrücklich den Einzelfallcharakter seiner FSC-Entscheidung.²⁹⁷ Offen blieb, wie in anderen Fällen, in denen eben ein Regel-Ausnahme-Verhältnis nicht ohne weiteres feststellbar ist, der relevante Vergleichsmaßstab zu ermitteln ist.²⁹⁸ Möglicherweise ist dies ein weiterer Anhaltspunkt für die Überforderung des bestehenden WTO-Regelwerks bei Fragen, die Handel und Steuern gleichermaßen betreffen. Gedanklich erfordert eine solche Überlegung einen hohen Grad an Abstraktion, da fast im Sinne einer Hermeneutik aus allgemeinen Prinzipien heraus eine Einordnung der konkreten steuerlichen Maßnahme vorgenommen werden muss. Ein Ansatz zu einer solchen Einordnung soll im nächsten Abschnitt vorgestellt werden.

2. Prinzipien, die die Herleitung eines Vergleichsmaßstabs ermöglichen könnten

Im Folgenden wird ein Ansatz erläutert, wie in Fällen von mutmaßlichen steuerlichen Subventionen, in denen sich die Maßnahme nicht ohne weiteres als offensichtliche Ausnahme von einer bestehenden Regel qualifizieren lässt (but-for-test), trotzdem eine Art Regelansatz gefunden und die umstrittene Maßnahme davon ausgehend beurteilt werden kann.

Ein GATT-Panel, das sich mit der Beanstandung einer steuerlichen Maßnahme eines Mitgliedstaates auseinandersetzen hat, hat sehr sorgfältig festzustellen, ob es sich tatsächlich um eine Maßnahme zur Subventionierung von Exporten oder vielmehr um einen Teil des zugrunde liegenden Steuersystems dieses Staates handelt.²⁹⁹ Folglich ist eine genaue Analyse der Prinzipien, auf denen das jeweilige nationale Steuersystem aufbaut, notwendig. Damit überhaupt erst ein Steuersystem entsteht, muss ein Staat zunächst Aussagen zu folgenden sechs Bereichen treffen: Bemessungsgrundlage, Steu-

²⁹⁶ *Sheppard*, TJIL 39 (2003), 111 (141).

²⁹⁷ WTO, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, Report of the Appellate Body vom 24. Februar 2000, WT/DS108/AB/R, para. 179.

²⁹⁸ *Gross*, RIW 2002, 46 (52).

²⁹⁹ *McDaniel*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), FS Vogel, 1105 (1111).

ersatz, Steuersubjekt/-objekt, Rechnungslegung, Besteuerung von grenzüberschreitenden Transaktionen sowie die Ausgestaltung der Verwaltung.³⁰⁰ Zu jedem dieser Bereiche ließen sich Prinzipien finden, an denen sich der betreffende Staat bei der Ausformung seiner Regelungen orientiert. Bei der Bemessungsgrundlage hat er z. B. grundsätzlich die Wahl zwischen Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip, beim Steuersatz zwischen linearem und progressivem Tarif, bei der Rechnungslegung zwischen Gläubigerschutz und Einkommenserzielung für den Staat etc. Wie bei einem Baukasten könnte man die umstrittene Maßnahme einem Bereich des Steuersystems zuordnen und dann feststellen, welches Prinzip der Staat diesem Bereich durch seine souveräne Entscheidung zugrunde gelegt, also quasi als „Regel“ selbst definiert hat. Weicht die entsprechende Maßnahme von diesem Prinzip bedeutend ab, kann dies ein deutlicher Hinweis auf eine Steuersubvention i. S. v. Art. 1.1 a) (1) (ii) ASCM sein: Der Staat verzichtet auf Einkommen, das ihm nach seinen selbst gewählten Grundwertungen zustünde. Dieses Vorgehen wäre zwar in der Praxis mit einem beträchtlichen Erhebungsaufwand verbunden, jedoch erscheint es für künftige Fälle, in denen ein Panel oder letztlich der Appellate Body über eine steuerliche Maßnahme zu entscheiden haben, nicht völlig unanwendbar.

Einen vereinfachten Ansatz schlägt *Schön* vor:³⁰¹ Er geht davon aus, dass allen oben genannten Besteuerungsprinzipien, die ein Steuersystem ausmachen, letztendlich das Ziel der Besteuerung der Steuerpflichtigen nach ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit gemeinsam ist. Von dem jedem Steuergesetz zugrunde liegenden Modell finanzieller Leistungsfähigkeit ausgehend, wird das „Normalniveau“ der Besteuerung festgeschrieben. Steuerliche Sonderregeln müssen sich vor diesem Hintergrund daraufhin überprüfen lassen, ob sie Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips sind oder ob sie abweichenden (Lenkungs-)Zwecken dienen. Ist ersteres der Fall, ist die Regelung systemimmanent und damit nicht zu beanstanden, bei letzterem besteht zumindest ein Verdacht auf eine Subvention.

Diese pauschale Unterscheidung zwischen Fiskalzwecknormen und Sozialzwecknormen ist jedoch nicht unproblematisch: Zum einen gibt es durchaus Lenkungs-zwecke, die im Rahmen der WTO zulässig sind,³⁰² zum anderen läuft eine derartige Motivforschung der vom Appellate Body in jüngeren Fällen³⁰³ ausdrücklich erklärten Verweigerung, die gesetzgeberische Absicht hinter einer Maßnahme zum Gegenstand der Untersuchung zu machen, zuwider.

³⁰⁰ *Ibid.*, 1105 (1107).

³⁰¹ *Schön*, RIW 2004, 50 (61).

³⁰² *Quick/Lau*, JIEL 6 (2003), 419 (443 ff.).

³⁰³ Vgl. WTO, *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, Report of the Appellate Body vom 4. Oktober 1996, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R.

F. Das WTO-Subventionsregime und das EU-Beihilfenrecht – ein Vergleich aus steuerlicher Sicht

I. Ausgangsüberlegungen

Aus europäischer Perspektive scheint das Beihilfenrecht des EG-Vertrages alle Aufmerksamkeit bei Fragen der staatlichen Gewährung von „Unterstützung“ für Unternehmen auf sich zu ziehen. Möglicherweise hat dies zur Folge, dass den Bestimmungen der WTO in diesem Bereich nicht die ihnen zustehende ausreichende Beachtung geschenkt wird. Im Folgenden wird zunächst die Stellung des ASCM innerhalb der EU erläutert, dann das gemeinschaftsrechtliche Beihilfensystem kurz vorgestellt und auf Gemeinsamkeiten und Unterschiede zum WTO-Recht hin untersucht. Dadurch sollen gegebenenfalls bestehende Schnittstellen zwischen beiden Rechtskreisen mit Bedeutung für Fragen der internationalen Besteuerung und die sich daraus ergebenden Implikationen ermittelt werden.

II. Das ASCM im Gemeinschaftsrecht

Sowohl die Europäischen Gemeinschaften als auch die einzelnen Mitgliedsstaaten der EG sind eigenständige Mitglieder der WTO. Von europäischer Seite aus konnte das WTO-Übereinkommen einzig als so genanntes gemischtes Abkommen abgeschlossen werden.³⁰⁴ Dies ist zumindest teilweise der Kompetenzaufteilung zwischen der EG und ihren Mitgliedsstaaten geschuldet. In seinem Gutachten 1/94 zur WTO entschied der EuGH, dass der Gemeinschaft aus Art. 133 EGV die ausschließliche Kompetenz zum Abschluss von internationalen Verträgen im Bereich des Handels – wie dem GATT 1994 – zukomme, Abkommen in anderen Bereichen – wie das GATS und das TRIPS – jedoch der gemeinschaftlichen Kompetenz von Gemeinschaft und Mitgliedsstaaten unterfielen.³⁰⁵ Folglich mussten auch die einzelnen EG-Mitgliedsstaaten das WTO-Übereinkommen unterzeichnen und ratifizieren.

Gewährt ein WTO-Staat, der nicht Mitglied der EU ist, eine Subvention, die gegen das ASCM verstößt, so kann ein WTO-Staat, der Mitglied der EU ist, gegen diesen Staat nicht selbst ein Streitbeilegungsverfahren vor der WTO anstrengen. Er muss aufgrund der Kompetenzverteilung innerhalb der EU die Kommission dazu anrufen, an seiner Stelle tätig zu werden.³⁰⁶

Verstößt ein WTO-Mitglied, das auch EU-Mitglied ist, gegen das ASCM, so kann jeder WTO-Mitgliedsstaat hiergegen und zwar direkt gegen den einzelnen EU-Mitgliedsstaat vorgehen. Dabei ist unerheblich, ob die EG-Kommission die angegriffene Maßnahme zuvor als im Rahmen von Art. 87 EGV zulässige staatliche Beihilfe genehmigt hat.³⁰⁷

Weniger eindeutig ist die Rechtslage, wenn sich eine natürliche oder juristische Person eines EU-Staates oder der Mitgliedsstaat selbst gegen die Genehmigung einer

³⁰⁴ *Hilf*, EJIL 6 (1995), 245 (245).

³⁰⁵ EuGH, *WTO-Gutachten 1/94*, Slg. 1994, I-5267.

³⁰⁶ *Luja*, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 186.

³⁰⁷ *Ibid.*

Beihilfe eines EU-Mitglieds wegen eines Verstoßes gegen das ASCM wehren will. Grundsätzlich werden die von der Gemeinschaft geschlossenen völkerrechtlichen Abkommen nach Art. 300 VII EGV mit ihrem Inkrafttreten „integrierender Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung“³⁰⁸ und stehen normhierarchisch zwischen Primär- und Sekundärrecht. Dies gilt auch für so genannte gemischte Abkommen.³⁰⁹ Gleichzeitig hat der EuGH ihnen unmittelbare Anwendbarkeit zugebilligt. Sie können folglich den einzelnen Wirtschaftsteilnehmern auch ohne gemeinschaftlichen oder mitgliedstaatlichen Durchführungsakt Rechte gewähren und Pflichten auferlegen, die vor einem nationalen Gericht oder dem Gerichtshof geltend gemacht werden können.³¹⁰ Diese unmittelbare Anwendbarkeit versagt der EuGH jedoch dem WTO-Übereinkommen.³¹¹ In seinem Urteil im Fall *Portugal/Rat* führt der Gerichtshof aus, dass „...die WTO-Übereinkünfte wegen ihrer Natur und ihrer Struktur grundsätzlich nicht zu den Vorschriften [gehören], an denen der Gerichtshof die Rechtmäßigkeit von Handlungen der Gemeinschaftsorgane misst.“³¹² Weder ein Mitgliedsstaat noch natürliche oder juristische Personen können sich folglich auf WTO-Recht berufen, um eine Maßnahme eines Gemeinschaftsorgans zu Fall zu bringen.³¹³ Eine ausführliche Erläuterung und Begründung dieser in der Literatur heftig kritisierten Entscheidung würde an dieser Stelle zu weit führen.³¹⁴ In der Konsequenz führt diese Entscheidung jedoch zu dem unbefriedigenden Ergebnis, dass es zwar einen Mechanismus gibt, gegen ASCM-widrige Subventionen vorzugehen, die in ihren Auswirkungen über die Gemeinschaft hinausgehen. Die Kontrolle der Rechtmäßigkeit von Handlungen der Gemeinschaftsorgane und Mitgliedsstaaten durch Mitgliedsstaaten und Individuen bleibt diesen dagegen versagt.³¹⁵

III. Der Begriff der staatlichen Beihilfe im EG-Vertrag

1. Die Stellung der direkten Steuern im Gemeinschaftsrecht und Art. 87 I EGV

Nach dem derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts fällt der Bereich der direkten Steuern grundsätzlich in die Kompetenz der Mitgliedsstaaten. Diese müssen die ihnen verbleibenden Befugnisse nach ständiger Rechtsprechung des EuGH jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben.³¹⁶ Diese Auffassung des EuGH ähnelt vom Prinzip her derjenigen der WTO-Gremien, die den WTO-Mitgliedsstaaten die Wahl ihrer Steuersysteme freistellen, dann aber Wert darauf legen, dass die Staaten bei

³⁰⁸ EuGH, Rs. 181/73, *Haegemann*, Slg. 1974, 449.

³⁰⁹ *Berrisch/Kamann*, EWS 2000, 89 (90).

³¹⁰ *Ibid.*, 89.

³¹¹ EuGH, Rs. C-149/96, *Portugal/Rat*, Slg. 1999, I-8395.

³¹² *Ibid.*, Rn. 47.

³¹³ *Lavranos*, EWS 2004, 293 (293).

³¹⁴ Vgl. z. B. *Berrisch/Kamann*, EWS 2000, 89 (89); *Lavranos*, EWS 2004, 293 (296); *Zonnekeyn*, JWT 34 (Nr. 3, 2000), 111 (112); *v. Bogdandy/Makatsch*, EuZW 2000, 261 (268); *van den Broek*, JIEL 4 (2001), 411 (411); *Luja*, *Assessment and Recovery of Tax Incentives*, 190.

³¹⁵ *Hilf/Schorkopf*, EuR 2000, 74 (91).

³¹⁶ EuGH, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 16; EuGH, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 19; EuGH, Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 19.

der konkreten Ausgestaltung der gewählten Systeme ihren Verpflichtungen im Rahmen der WTO nachkommen.

Das Gemeinschaftsrecht entfaltet seine die mitgliedstaatlichen Kompetenzen beschränkende Wirkung insbesondere über die Grundfreiheiten und die Wettbewerbsregeln, einschließlich der Vorschriften über staatliche Beihilfen im EG-Vertrag.³¹⁷ Auf diese wird im Folgenden eingegangen.

Nach Art. 87 I EGV sind „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigen“. Dem Wortlaut wie dem Zweck der Vorschrift nach ist der Begriff der Beihilfe weit zu verstehen („gleich welcher Art“).³¹⁸ Unproblematisch können somit auch Maßnahmen im Bereich der Besteuerung unter den Beihilfenbegriff fallen. Der EuGH definierte Beihilfen bereits 1961 als staatliche „Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, welche ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat“.³¹⁹ Zwar ist diese Definition naturgemäß allgemeiner gesprochen, aber vom Grundsatz her identisch mit Art. 1.1 a) (1) (ii) ASCM. Es geht folglich auch im EG-Recht darum, eine „normative benchmark“ zu entwickeln, von der ausgehend eine Maßnahme eines Mitgliedsstaates als unzulässig eingeordnet werden kann. So kann z. B. eine selektive Steuerbeihilfe auch als Ausnahme zum allgemeinen Steuersystem verstanden werden.³²⁰ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH³²¹ sind für die Abgrenzung einer Vorzugsbehandlung von der Normalbehandlung nicht die subjektiven Ziele und Motive einer Abweichung bzw. Änderung im Steuersystem maßgeblich, sondern einzig ihre objektiven Auswirkungen.³²² Möglichkeiten, wie das „Normalniveau“ der Besteuerung ermittelt werden kann, sind grundsätzlich keine anderen als die im Rahmen der WTO unter zusätzlicher Einbeziehung der Wirkung der Maßnahmen, deshalb soll an dieser Stelle nicht weiter darauf eingegangen werden.

2. Die Tatbestandsmerkmale des Art. 87 I EGV im Einzelnen

Die ersten beiden Tatbestandsmerkmale des Art. 87 I EGV statuieren zumindest nach dem Wortlaut eine weitere Gemeinsamkeit mit dem Subventionsverständnis des ASCM: Voraussetzung ist jeweils eine Begünstigung, d. h. ein Vorteil, der aus staatlichen Mitteln gewährt wird. Kommt es jedoch im Rahmen des ASCM nicht darauf an, ob tatsächlich der Staatskasse oder irgendeinem vom Staat beauftragten Privatunternehmen die Kosten für die Subvention entstehen, so hat der EuGH in Bezug auf Art. 87 I EGV im Fall *PreussenElektra*³²³ anders entschieden: Entsteht einem Unternehmen ein Vorteil, der nicht aus staatlichen Mitteln gewährt wird, sondern als Folge

³¹⁷ *Blumenberg/Lausterer*, in: Breuninger/Müller/Strobl-Haarmann (Hrsg.), FS Rädler, 1 (12).

³¹⁸ *Streinz*, Europarecht, 354, Rn. 845.

³¹⁹ EuGH, Rs. 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen Limburg/Hohe Behörde*, Slg. 1961, 1 (43).

³²⁰ Vgl. EuGH, Rs. 173/73, *Italien/Kommission*, Slg. 1974, 709.

³²¹ Vgl. *ibid.*, 709, Rn. 26, 28; EuG, Rs. T-67/94, *Ladbroke Racing*, Slg. 1998, II-1, Rn. 52, 57.

³²² *Gross*, RIW 2002, 46 (50).

³²³ EuGH, Rs. C-379/98, *PreussenElektra/Schleswig AG*, Slg. 2001, I-2099.

zwingender staatlicher Gesetzgebung unmittelbar von anderen privaten Wirtschaftsteilnehmern stammt, so stellt dieser Vorteil keine Beihilfe i. S. d. EG-Vertrages dar.³²⁴ Ob diese Einschätzung überzeugen kann, ist wegen der zahlreichen, dadurch eröffneten Umgehungsmöglichkeiten zumindest zweifelhaft, soll hier aber nicht weiter diskutiert werden. Für Steuersubventionen erübrigt sich diese Frage zudem weitgehend, da sich eine Steuersubvention als Verzicht auf dem Staat normalerweise zustehendes Steuersubstrat regelmäßig im öffentlichen Haushalt niederschlagen wird. Denkbare Vorteile in Bezug auf die Besteuerung sind z. B. die Reduzierung der Bemessungsgrundlage durch bestimmte Abzüge, besondere Abschreibungsmöglichkeiten oder spezielle Rückstellungen, eine Steuerfreistellung, -anrechnung oder -stundung oder der Erlass von geschuldeten Steuern.³²⁵ Das Entscheidende – und vielleicht Überraschende – an dieser Entscheidung ist vielmehr, dass der Anwendungsbereich des WTO-Rechts im Bezug auf Subventionen sehr viel weiter ist. Nach WTO-Recht wäre die Maßnahme, die dem Fall *PreussenElektra* zugrunde lag, wohl unter den Subventionsbegriff gefallen.³²⁶

Das dritte Tatbestandsmerkmal von Art. 87 I EGV ist die Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des innergemeinschaftlichen Handels durch die Maßnahme. Auch das GATT und das ASCM im Speziellen sind im Grundsatz auf dieses Ziel hin ausgerichtet, nämlich einer Beeinträchtigung des Handels weltweit zu begegnen. Insoweit besteht auch hier eine Übereinstimmung zwischen EG-Recht und WTO-Recht. Für die Annahme der Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels ist es ausreichend, dass die Beihilfe die Stellung des sie empfangenden Unternehmens gegenüber anderen, im innergemeinschaftlichen Handel konkurrierenden Unternehmen verstärkt.³²⁷

3. *Problem De-minimis-Beihilfen*

Problematisch könnten jedoch die Bestimmungen der EU-Kommission zu den so genannten *De-minimis*-Beihilfen sein: Danach kann die Kommission Beihilfen vom Notifikationsverfahren nach Art. 88 III EGV freistellen, sofern die einem bestimmten Unternehmen über einen 3-Jahres-Zeitraum gewährten Hilfen insgesamt nicht mehr als 100.000 EUR betragen.³²⁸ Dies gilt genauso für staatliche Beihilfen steuerlicher Art. Dem liegt die Annahme zu Grunde, dass eine solche Unterstützung keine den Handel und den Wettbewerb verzerrende Wirkung hat.³²⁹ Es wäre also denkbar, dass ein Mitgliedsstaat der EU einem Unternehmen eine steuerliche Vergünstigung gewährt, die den – relativ willkürlich gewählten – *De-minimis*-Betrag nicht überschreitet und von der Ausführleistung abhängig ist. Vorausgesetzt, das Unternehmen betreibt

³²⁴ *Streinz*, Europarecht, 365, Rn. 845.

³²⁵ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. der EG C 384/4, Rn. 9, vom 10. Dezember 1998. Sie fasst die bis 1998 ergangene EuGH-Rechtsprechung in Bezug auf staatliche Beihilfen steuerlicher Art zusammen.

³²⁶ *Tietje*, Current Developments, 9.

³²⁷ Mitteilung der Kommission vom 10. Dezember 1998, ABl. EG 1998 C 384/4, Rn. 11.

³²⁸ EG-Verordnung Nr. 69/2001 vom 12. Januar 2001, Art. 2 Abs. 2.

³²⁹ *Luja*, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 74.

nicht nur innergemeinschaftlichen, sondern zumindest zum Teil auch weltweiten Handel, könnte eine solche Beihilfe eine Subvention i. S. d. Art. 1.1 a) (1) (ii) ASCM darstellen. Denn das WTO-Recht kennt in diesem Bereich keine *De-minimis*-Schranke.³³⁰ Doch die Kommission ist diesem Problem in ihrer Mitteilung zu den *De-minimis*-Beihilfen in Anmerkung (3) entgegengetreten und nimmt Beihilfen, „die unmittelbar mit den ausgeführten Mengen, der Errichtung und dem Betrieb eines Vertriebsnetzes oder den laufenden Ausgaben einer Exporttätigkeit im Zusammenhang stehen“ explizit von der *De-minimis*-Regelung aus. Inwieweit Beihilfen, die nur mittelbar in einem Zusammenhang mit den genannten Punkten stehen, von den gemeinschaftsrechtlichen *De-minimis*-Regelungen quasi als Rückausnahme wieder erfasst wären, sei an dieser Stelle dahin gestellt. Auch setzt der Betrag von 100.000 EUR in drei Jahren der oben angenommenen Exportabhängigkeit eine enge Grenze. Er vermag kaum noch einen Anreiz für Unternehmen darzustellen, ihren Export zu verstärken. Das Problem einer möglichen Überschneidung von Beihilfen, die EG-rechtlich unter die *De-minimis*-Regelung fallen, mit den Regelungen des ASCM, die keine *De-minimis*-Grenze kennen, bleibt somit wohl eher theoretischer Natur.

Schließlich ist eine Beihilfe nach Art. 87 I EGV nur unzulässig, soweit sie spezifisch ist, d. h. bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt. Eine solche selektive Begünstigung kann im steuerlichen Bereich sowohl aus einer Ausnahme von den sonst geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften als auch aus Ermessensentscheidungen der Steuerverwaltungen resultieren.³³¹ Wie oben bereits erwähnt, kann eine solche Ausnahme jedoch – parallel zu den Überlegungen des Appellate Body im Bereich der welthandelsrechtlichen Subventionen – durch die „Natur und den inneren Aufbau des Systems“³³² gerechtfertigt sein; in diesem Fall ist die Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar.

IV. Das Beihilfe-Verfahren – Mögliche Umgehung bei steuerlichen Beihilfen

Das Beihilfenverfahren ist in Art. 88 EGV sowie in der Beihilfenverfahrensordnung³³³ gemäß Art. 89 EGV geregelt. Es umfasst zwei Arten der Beihilfenaufsicht durch die Kommission: Zum einen die fortlaufende Überprüfung bestehender Beihilfen im so genannten repressiven Verfahren nach Art. 88 I EGV. Zum anderen besteht eine Anmeldepflicht der Mitgliedsstaaten für neue Beihilfen und die Notwendigkeit ihrer Überprüfung durch die Kommission (präventives Verfahren nach Art. 88 III EGV). Anmeldepflichtige Beihilfen dürfen nicht eingeführt werden, bevor die Kommission eine diesbezügliche Genehmigung erteilt hat oder die Beihilfe als genehmigt gilt.³³⁴ Erfolgt zwei Monate nach Notifikation einer Beihilfe keine Entscheidung dazu durch die Kommission, gilt die Beihilfe als genehmigt.³³⁵ Anzumelden sind alle Beihilfen (d. h. Beihilferegelungen und Einzelbeihilfen), die keine bestehenden Beihilfen

³³⁰ *Luja*, Intertax 1999, 207 (217).

³³¹ Mitteilung der Kommission vom 10. Dezember 1998, ABl. EG 1998 C 384/4.

³³² EuGH, Rs. 173/73, *Italien/Kommission*, Slg. 1974, 709.

³³³ EG-Verordnung Nr. 659/1999 vom 22. März 1999, ABl. EG 1999 L 83/1.

³³⁴ *Ibid.*, Art. 3 VO 659/1999.

³³⁵ *Ibid.*, Art. 4 VI VO 659/1999.

sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen.³³⁶ Die Verfahrensordnung spricht in diesem Zusammenhang von „neuen“ Beihilfen.³³⁷

Im steuerlichen Kontext kommt der Definition, was eine „neue“ Beihilfe und damit anmeldepflichtig ist, eine große Bedeutung zu. Dazu ein Beispiel:³³⁸ Angenommen, die Bildung einer steuerfreien Rücklage durch Unternehmen in einer bestimmten unterentwickelten Region ist eine von der Kommission genehmigte Beihilfe. Die Unternehmen stellen jährlich 10.000 Euro in die Rücklage ein. Bei einem Steuersatz von 30% führt diese Rücklage zu einer zumindest temporären Steuerersparnis von 3.000 Euro im Jahr. Eine Erhöhung des Steuersatzes um einen Prozentpunkt würde damit zu einer Ersparnis von 3.100 Euro führen. Eine Änderung des Steuersystems würde also eine Erhöhung in der staatlichen Unterstützung bewirken, ohne dass die genehmigte Maßnahme selbst geändert wird. Fraglich ist, ob eine solche Änderung eine neue Beihilfe darstellt und damit neu genehmigungspflichtig ist. Allgemein lässt sich diese Frage wohl nicht beantworten. Die Antwort dürfte vielmehr abhängig sein vom Umfang der Änderung im Steuersystem. Bei einer nur geringfügigen Änderung des Steuersatzes stünde die zusätzliche Arbeitsbelastung der Kommission wohl in keinem Verhältnis zu der Wahrscheinlichkeit, dass die neue Beihilfenhöhe nicht auch das Wohlwollen der Kommission findet. Eine grundsätzliche Änderung innerhalb des Steuersystems sollte dagegen nach einer Interessenabwägung erneut bei der Beihilfenaufsicht angemeldet werden.³³⁹

Auch im Rahmen der WTO haben die WTO-Mitgliedsstaaten die von ihnen gewährten Subventionen den anderen Mitgliedsstaaten nach Art. XVI:1 GATT zu notifizieren. Dies hat jährlich spätestens bis zum 30. Juni zu geschehen. Damit allen Mitgliedsstaaten die Möglichkeit gegeben wird, die Auswirkung einer Subvention auf den Handel einschätzen zu können, muss der Inhalt der Notifikation hinreichend bestimmt sein. Auch muss er die Art der Subvention, z. B. eine Steuervergünstigung, enthalten.³⁴⁰ Spezielle, der EG-Verordnung 659/1999 vergleichbare Bestimmungen, wann eine Subvention eine „neue“ Subvention ist und damit neu angemeldet werden muss, gibt es im WTO-Regelwerk nicht. Somit wäre es zumindest denkbar, dass ein WTO-Mitgliedsstaat durch eine Änderung in seinem Steuersystem die Höhe einer gewährten Subvention quasi durch die „Hintertür“ beeinflusst. Er würde sich dann nicht verpflichtet fühlen, diese Änderung den anderen WTO-Staaten anzuzeigen, da die bereits angezeigte Maßnahme an sich keine Änderung erfährt. Dabei könnte die „neue“ Maßnahme sehr wohl einen derart gesteigerten Effekt auf die Interessen der anderen Mitglieder haben, dass diese die Maßnahme – hätten sie Kenntnis von der neuen Ausgestaltung – nun nach Art. 5 ASCM anfechten würden.

³³⁶ v. Wallenberg, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), EU-Kommentar, zu Art. 88 EGV, Rn. 13.

³³⁷ Art. 1 c) VO 659/1999 vom 22. März 1999, ABl. EG 1999 L 83/1.

³³⁸ Luja, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 88.

³³⁹ *Ibid.*, 89.

³⁴⁰ Art. 25.1, 3 ASCM.

V. Rechtsfolge einer nicht genehmigten Beihilfe: Rückforderung

Nach dem Wortlaut von Art. 88 II EGV hat ein Mitgliedsstaat, der eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe gewährt hat, diese innerhalb einer bestimmten Frist auf Anordnung der Kommission *ex nunc* „aufzuheben oder umzugestalten“. Nach der Rechtsprechung des EuGH³⁴¹ ist diese Vorschrift jedoch im Sinne des Prinzips der vollen Wirksamkeit (*effet utile*) über den Wortlaut hinaus auszulegen: Der Kommission steht danach die implizite Befugnis zur vollen Rückforderung, zuzüglich Zinsen, einer mit dem Gemeinsamen Markt für unvereinbar befundenen Beihilfe *ex tunc* zu.³⁴² Dies sei die logische Konsequenz aus der Feststellung der Unvereinbarkeit. Die Rückforderung würde die Situation, die vor der Gewährung der Beihilfe bestand, so weit wie möglich wieder herstellen und damit die Wettbewerbsverzerrung rückgängig machen (*status quo ante*).³⁴³ Das WTO-Panel folgte im Fall *Australian Automotive Leather* einer sehr ähnlichen Argumentation, als es den Art. 4.7 ASCM dahin gehend interpretierte, dass auch eine Rückforderung der verbotenen Subvention von ihm erfasst sei.³⁴⁴

Die Rückforderung, die die Kommission angeordnet hat, hat nach den innerstaatlichen Vorschriften des betreffenden Mitgliedstaates zu erfolgen, soweit diese die Rückforderung nicht gleichsam unmöglich machen. Die Wahl und die Anwendung der Mittel zur Durchsetzung der Rückforderung bleiben den Mitgliedsstaaten überlassen. Ob sie die Rückforderung dagegen durchsetzen, steht nicht in ihrem Ermessen: “When looking at the procedural regulation and the jurisprudence, there is no doubt any more that national law must ensure the reimbursement of the aid. The only question left open is when the reimbursement will take place.”³⁴⁵

Ungeachtet der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung der Mitgliedsstaaten zur Rückforderung gewährter Beihilfen steuerlicher Art, die als mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar angesehen wurden, können sich daraus insbesondere konstitutionelle und administrative Schwierigkeiten ergeben. So ist eine rückwirkende Erhebung von Steuern oder die Erhöhung der geschuldeten Steuer in manchen Mitgliedsstaaten – darunter Deutschland³⁴⁶ – möglicherweise nicht oder nur unter bestimmten Voraussetzungen mit der Verfassung vereinbar. Für diesen Fall wählte der EuGH einen pragmatischen Ansatz:³⁴⁷ Es ist nicht nötig, dass der Mitgliedsstaat rückwirkend eine bestimmte Steuer erhebt, um den gewährten steuerlichen Anreiz zu kompensieren. Vielmehr ist es unerheblich, ob das begünstigte Unternehmen formal eine „Steuer“

³⁴¹ EuGH, Rs. 70/72, *Kommission/Deutschland*, Slg. 1973, 813 ff.

³⁴² Siehe auch Art. 14 VO 659/1999 vom 22. März 1999, ABl. EG 1999 L 83/1.

³⁴³ *Luja*, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 199.

³⁴⁴ WTO, *Australia – Subsidies Provided to Producers and Exporters of Automotive Leather, Recourse to Article 21.5 of the DSU by the United States*, Report of the Panel vom 21. Januar 2000, WT/DS126/RW, para. 6.39.

³⁴⁵ *Schaub*, DG Competition, in seiner Rede vor dem Beihilfenforum am 26. Januar 2001 in Kopenhagen, zitiert bei *Luja*, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 204.

³⁴⁶ Vgl. dazu z. B. *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band IV, § 87, Rn. 74-77.

³⁴⁷ EuGH, Rs. C-183/91, *Kommission/Griechenland*, Slg. 1993, I-3131, Rn. 17.

oder einen finanziellen Beitrag anderer Art, aber in gleicher Höhe an den Staat zurückzahlt.³⁴⁸

Administrative Schwierigkeiten könnten sich bei der Ermittlung der Höhe der gewährten (Netto-)Beihilfe und damit des rückzahlbaren Betrages ergeben. Aus dem jeweiligen Steuersystem des Staates und dem Verhältnis zwischen dem steuerpflichtigen Betrag und mit ihm in Zusammenhang stehenden Abzügen können unterschiedliche Ergebnisse resultieren. Doch sollte es anhand von Steuerbescheiden und den heute zur Verfügung stehenden elektronischen Mitteln nicht unmöglich sein, diesen Betrag zumindest zu schätzen.³⁴⁹ Die Nichterfüllung gemeinschaftsrechtlicher Pflichten kann jedenfalls parallel zur Rückforderungsverpflichtung im Rahmen der WTO nicht durch Hinweise auf Hindernisse im innerstaatlichen Recht entschuldigt werden.³⁵⁰

1. Vertrauensschutz als Rechtfertigung?

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, wie sie in den nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedsstaaten gelten, auch Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung.³⁵¹ Könnte sich nun also ein Mitgliedsstaat unter Hinweis auf den Vertrauensschutz des Beihilfeempfängers weigern, die nicht genehmigte Beihilfe zurückzufordern? Dies hat der EuGH in seiner *Alcan*-Entscheidung ausdrücklich verneint.³⁵² Dabei stellte der EuGH fest, dass Unternehmen³⁵³ als „gewissenhafte Gewerbetreibende“ die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts kennen müssen und fahrlässig handeln, wenn sie sich – wie in diesem Fall *Alcan* – vor dem Empfang einer Beihilfe nicht vergewissern, dass der gewährende Mitgliedsstaat die Beihilfe ordnungsgemäß bei der Kommission angemeldet hat. In diesem Fall ist das Vertrauen des Beihilfeempfängers in die Rechtmäßigkeit der Beihilfe nicht schutzwürdig und kann nicht als Argument gegen die Rückforderungsanordnung angeführt werden.³⁵⁴

Es ist fraglich, ob sich dieser Aspekt ebenso im WTO-Kontext auswirken kann. Möglicherweise lassen sich die Anforderungen, die im Rahmen der EU an den Schutz des Vertrauens von Beihilfeempfängern in die Rechtmäßigkeit der gewährten Beihilfe gestellt werden, auf Subventionsempfänger im Rahmen der WTO übertragen. Dies ist jedoch aus vielerlei Gründen zu verneinen. Zum ersten ist die Struktur der internationalen WTO in keiner Weise mit der der supranationalen EG mit ihrer viel höheren Integrationsdichte zu vergleichen. So fehlt es auf Ebene der WTO an einer der EG-Kommission vergleichbaren zentralen Subventionskontroll- und Subventionsgeneh-

³⁴⁸ *Luja*, Assessment and Recovery of Tax Incentives, 203.

³⁴⁹ *Ibid.*, 207.

³⁵⁰ *Mederer*, in: von der Groeben/Schwarze (Hrsg.), EUV/EGV-Kommentar, zu Art. 88, Rn. 67, m. w. N.

³⁵¹ EuGH, Rs. 223/85, *RSV/Kommission*, Slg. 1987, 4654; EuGH, Rs. C-5/89, *Kommission/Deutschland (BUG-Alutechnik)*, Slg. 1990, I-3437.

³⁵² EuGH, Rs. C-24/95, *Alcan*, Slg. 1997, I-1591.

³⁵³ Soweit es sich nicht um sehr kleine Unternehmen handelt, die Grenze hierbei ist allerdings unscharf.

³⁵⁴ *Borchardt*, 418, Rn. 917.

migungsinstanz, die noch dazu mit so weit reichenden Durchgriffsbefugnissen ausgestattet ist. Zwar gibt es nach Art. 24 ASCM einen Ausschuss für Subventionen. Dieser betraut eine ständige Sachverständigengruppe damit, Einschätzungen und Gutachten zur Art der gemeldeten Subventionen abzugeben, wenn sie von einem WTO-Mitglied darum gebeten wird.³⁵⁵ Die Rechtmäßigkeit von Subventionen wird aber in keinem präventiven Verfahren vor ihrer Gewährung verbindlich überprüft. Dies macht es für den einzelnen Wirtschaftsteilnehmer ungleich schwerer, zu beurteilen, ob die ihm gewährte steuerliche Subvention einmal – und sei es aus politischen Gründen – Gegenstand eines Streitverfahrens vor der WTO sein könnte. Ebenso erschwert die Tatsache, dass die WTO 148³⁵⁶ anstatt 25 Mitgliedsstaaten hat, eine entsprechende Einschätzung. Außerdem bleibt es ihm durch die Ablehnung der unmittelbaren Anwendbarkeit³⁵⁷ der WTO-Übereinkommen im Gemeinschaftsrecht (bisher) verwehrt, Schadensersatzansprüche gegen die EG geltend zu machen. Beim Verstoß einer von der EG-Kommission genehmigten Beihilfe gegen das ASCM kann also der gewährende Staat von einem WTO-Gremium zur Rückforderung der Beihilfe verpflichtet werden. In diesem Fall hat das zunächst begünstigte Unternehmen keine Möglichkeit, den ihm durch die Rückforderung wegen der WTO-Rechtswidrigkeit entstehenden Schaden der EG in Rechnung zu stellen.³⁵⁸

Vor diesem Hintergrund sollte ein gutgläubiger Subventionsempfänger im Rahmen der WTO durch die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit stärker vor einer Rückforderung der Subvention geschützt sein, als im Rahmen der EG. Diese grundlegenden Menschenrechte in die Rechtsordnung der WTO zu integrieren, ist daher unbedingt geboten.³⁵⁹ Dies schließt nicht aus, dass die Umstände, wie oben³⁶⁰ bereits erwähnt, im Einzelfall einer Interessenabwägung unterliegen.

2. Ausblick

Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass die Entwicklung der WTO-Rechtsordnung als rasch wachsendes Rechtskorpus³⁶¹ eines Tages die Anforderungen an die Gewährung von Vertrauensschutz steigen lässt. Auch in diesem Rechtskreis wäre der Maßstab eines *diligent businessman*, der sich im WTO-Recht auszukennen hat und erkennt, wann eine steuerliche Subvention WTO-rechtswidrig wäre, denkbar. Auch wenn dies noch „Zukunftsmusik“ ist und sich das WTO-Subventionsregime und das EG-Beihilfenregime in ihrem Anwendungsbereich stark unterscheiden, so ist dennoch schon heute durchaus zu empfehlen, Steuerbescheide nicht nur auf ihre Gemeinschaftsrechtskonformität zu prüfen. Auch im Lichte des WTO-Rechts, namentlich des Art. 3 ASCM, sollten ihnen zugrunde liegende (Steuer-)Subventionen besehen werden.

³⁵⁵ *Trebilcock/Howse*, The Regulation of International Trade, 197.

³⁵⁶ Stand: 13. Oktober 2004

³⁵⁷ Siehe oben, Kapitel F.II.

³⁵⁸ *Hörmann/Göttsche*, EuZW 2003, 449 (449).

³⁵⁹ *Tietje*, Current Developments, 15; vgl. auch *Petersmann*, JIEL 3 (2000), 19 ff. und *ders.* JIEL 6 (2004), 605 (626).

³⁶⁰ Kapitel D.IV.

³⁶¹ v. *Bogdandy/Makatsch*, EuZW 2000, 261 (268).

G. Schlussbetrachtung

Anliegen dieser Arbeit war es, die Relevanz welthandelsrechtlicher Vorschriften für Fragen der internationalen Besteuerung aufzuzeigen. Es hat sich gezeigt, dass die Bedeutung des WTO-Rechts im Bereich der Besteuerung doch erheblich größer ist, als es dem ersten Anschein und der Behandlung in der einschlägigen Literatur nach der Fall sein mag. Zwar ist eine Art. I GATT vergleichbare völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel dem internationalen Steuerrecht nach wie vor grundsätzlich fremd. Auf europäischer Ebene zeichnet sich jedoch eine Entwicklung hin zu einer steuerlichen Meistbegünstigung zumindest im Recht der DBA ab. Weitere Bewegung ist von der Anwendbarkeit des Grundsatzes der Inländerbehandlung nach Art. III GATT auch auf direkte Steuern sowie von auf lange Sicht – ähnlich dem EG-Recht – möglicherweise sinkenden Anforderungen an die Rückforderung von nach WTO-Recht verbotenen Subventionen zu erwarten. Die bis heute größten Interdependenzen zwischen steuerlichen Maßnahmen und der WTO-Rechtsordnung ergeben sich allerdings im Bereich der steuerlichen Exportanreize. Die Praxis der Panels bzw. des Appellate Body, den WTO-Staaten die Wahl ihrer Steuersysteme grundsätzlich frei zu stellen, die Ausgestaltung im Einzelnen aber anhand des WTO-Rechts zu überprüfen, stößt bei den betroffenen Staaten nicht immer auf Verständnis. Sie bezweifeln oftmals die Kompetenz der WTO für steuerliche Fragen.

Eine Parallele dazu lässt sich schon seit längerem auf Ebene der EU erkennen: Auch die EU-Kommission hat keine Zuständigkeit für die direkten Steuern; trotzdem gewinnt das Gemeinschaftsrecht über die Grundfreiheiten einen immer stärkeren Einfluss auf die Möglichkeiten der Mitgliedsstaaten, ihr Steuersystem autonom bzw. souverän auszugestalten. Ob diese Entwicklung, sowohl im Rahmen der WTO als auch der EU, von den Unterzeichnern der ursprünglichen Verträge vorhergesehen, geschweige denn gewollt war, sei dahin gestellt. Jedenfalls entwickelt sich das Ausgangsproblem der nationalen Souveränität in Bezug auf die Steuergesetzgebung in beiden Rechtskreisen zu einer Frage der „allocation of power“³⁶², danach also, wo die steuerlichen Entscheidungen in einer globalisierten Welt in Zukunft getroffen werden – in Genf, Brüssel oder in Berlin.³⁶³

Der Einfluss des Welthandelsrechts auf die internationale Besteuerung kann vor diesem Hintergrund eine weitere Wirkung haben und zwar im Hinblick auf eine Harmonisierung der (weltweiten) Steuersysteme. Dieses, gerade aus europäischer Sicht, hoch aktuelle Thema zur Vermeidung eines schädlichen Steuerwettbewerbs wurde bisher auf internationaler Ebene nur im Rahmen der OECD diskutiert. Doch nicht zuletzt aufgrund der fortschreitenden Integration von Gebieten jenseits des Warenhandels – Handel mit Dienstleistungen, geistiges Eigentum, Fragen der Investition – in die Rechtsordnung der WTO werden Fragen der Besteuerung hier an Bedeutung gewinnen. Bisher mutet die Subsumtion von steuerlichen Fragen unter die Artikel des GATT gelegentlich durchaus etwas gezwungen an. Durch Schaffung eines neuen Forums z. B. durch ein zusätzliches Abkommen im Rahmen der WTO, das sich ausschließlich mit den Überschneidungen von internationaler Besteuerung und Welthandelsrecht befasst, könnte auf diesem Gebiet größere Klarheit geschaffen werden.

³⁶² Jackson, AJIL 97 (2003), 782 (790), vgl. auch Jackson, The WTO, 33.

³⁶³ *Ibid.*, 791.

Dies mag zwar politisch eine Utopie bleiben, rechtlich-theoretisch würde der internationalen Besteuerung damit jedoch der Stellenwert im Welthandelsrecht verliehen, der ihr praktisch zukommt.

SCHRIFTTUM

- Altmann, Jörn/Kulesa, Margareta* (Hrsg.), Internationale Wirtschaftsorganisationen: Ein Taschenlexikon, Stuttgart 1998.
- Berrisch, Georg M.*, Das Allgemeine Zoll- und Handelsabkommen (GATT 1994), in: Prieß, Hans-Joachim/Berrisch, Georg M. (Hrsg.), WTO-Handbuch, München 2003, B.I.1.
- /*Kamann, Hans-Georg*, WTO-Recht im Gemeinschaftsrecht – (k)eine Kehrtwende des EuGH – Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom 23.11.1999 – Rs. C-149/96, Portugal/Rat, Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht 2000, 89-97.
- Blankart, Charles B.*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 5. Auflage, München 2003.
- Blumenberg, Jens/Lausterer, Martin*, Staatliche Beihilfen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, in: Breuninger, Gottfried E./Müller, Welf/Strobl-Haarmann, Elisabeth (Hrsg.), Steuerrecht und Europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag, München 1999, 1-32.
- von Bogdandy, Armin/Makatsch, Tilman*, Kollision, Koexistenz oder Kooperation? Zum Verhältnis von WTO-Recht und europäischem Außenwirtschaftsrecht in neueren Entscheidungen, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2000, 261-268.
- Borchardt, Klaus-Dieter*, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union, 2. Auflage, Heidelberg 2002.
- van den Broek, Naboth*, Legal Persuasion, Political Realism, and Legitimacy: The European Court's Recent Treatment of the Effect of WTO Agreements in the EC Legal Order, Journal of International Economic Law 4 (2001), 411-440.
- Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz* (Hrsg.), Doppelbesteuerung – Kommentar, Band 1, München 1/2004.
- Demaret, Paul/Stewardson, Raoul*, Border Tax Adjustments under GATT and EC Law and General Implications for Environmental Taxes, Journal of World Trade 28 (Nr. 4, 1994), 5-65.
- Ernst&Young*, International Tax Alert 24/04, House and Senate Approve Conference Agreement on FSC/ETI Repeal, vom 11. Oktober 2004, erhältlich im Internet: <[http://www.ey.be/EYBE/inttaxal.nsf/dfe6a1b46ae99f5fc1256e24003ced5f/791c83bb6ca02bd9c1256f2c00672964/\\$FILE/2004-24.pdf](http://www.ey.be/EYBE/inttaxal.nsf/dfe6a1b46ae99f5fc1256e24003ced5f/791c83bb6ca02bd9c1256f2c00672964/$FILE/2004-24.pdf)> (besucht am 3. November 2004).
- Fischer-Zernin, Justus*, Internationale Ertragsteuern und Welthandelsordnung (GATT/WTO), Köln 1996.
- Regelungen des internationalen Steuerrechts in zwischenstaatlichen Handelsabkommen – dargestellt am Beispiel der FCN-Verträge und des GATT-Vertrags, Recht der Internationalen Wirtschaft 1988, 286-293.
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union – Kommentar, Band II, München 2004.
- von der Groeben, Hans/Schwarze, Jürgen* (Hrsg.), Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – Kommentar, Band 2, 6. Auflage, Baden-Baden 2003.

- Gross, Ivo*, Subventionsrecht und „schädlicher Steuerwettbewerb“: Selektivität von Steuervergünstigungen als gemeinsames Kriterium, *Recht der Internationalen Wirtschaft* 2002, 46-55.
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Hrsg.), *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar*, Köln 2004.
- Hey, Johanna*, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht – isolierende Betrachtungsweise und Objektsteuercharakter als konkrete Ausprägungen, *Internationale Wirtschaftsbriefe* 2004, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, 2003-2016.
- Hilf, Meinhard/Schorkopf, Frank*, WTO und EG: Rechtskonflikte vor den EuGH?, *Europarecht* 2000, 74-91.
- Hilf, Meinhard*, The ECJ's Opinion 1/94 on the WTO – No Surprise, but Wise?, *European Journal of International Law* 6 (1995), 245-259.
- Hofbauer, Ines*, Das Meistbegünstigungsprinzip in den deutschen und österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, *Internationales Steuerrecht* 2004, 667-672.
- Homburg, Stefan*, *Allgemeine Steuerlehre*, 3. Auflage, München 2003.
- Horn, Henrik/Mavroidis, Petros C.*, Still Hazy after All These Years: The Interpretation of National Treatment in the GATT/WTO Case-law on Tax Discrimination, *European Journal of International Law* 15 (2004), 39-69.
- Hörmann, Saskia/Göttsche, Götz J.*, Bleiben europäische Unternehmen rechtsschutzlos bei Verstößen der EG gegen das Welthandelsrecht?, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2003, 449.
- van Houtte, Hans*, *The Law of International Trade*, 2. Auflage, London 2002.
- Isensee, Josef/Kirchhof, Paul* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts, Band IV Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung*, 2. Auflage, Heidelberg 1999.
- Jackson, John H.*, Sovereignty-Modern: A new Approach to an Outdated Concept, *American Journal of International Law* 97 (2003), 782-802.
- *The World Trade Organization – Constitution and Jurisprudence*, London 1998.
 - *The Jurisprudence of International Trade: The DISC Case in GATT*, *American Journal of International Law* 72 (1978), 747-781.
- Jacobs, Otto H.*, *Internationale Unternehmensbesteuerung – Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland*, 5. Auflage, München 2002.
- Kemmeren, Eric*, The Termination of the “Most Favoured Nation Clause” Dispute in Tax Treaty Law and the Necessity of a Euro Model Tax Convention, *EC Tax Review* 1997, 146-152.
- Kramer, Stefan*, Die Meistbegünstigung, *Recht der Internationalen Wirtschaft* 1989, 473-481.
- Krugman, Paul R./Obstfeld, Maurice*, *Internationale Wirtschaft – Theorie und Politik der Außenwirtschaft*, 6. Auflage, München 2004.
- Lang, Michael*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht, in: Breuninger, Gottfried E./Müller, Welf/Strobl-Haarmann, Elisabeth (Hrsg.), *Steuerrecht und Europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag*, München 1999, 429-443.
- Langbein, Stanley*, United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“, *American Journal of International Law* 94 (2000), 546-555.

- Larenz, Karl/Canaris, Claus-Wilhelm*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage, Berlin/Heidelberg 2000.
- Lavrano, Nikolaos*, Die EG darf WTO-Recht weiterhin ignorieren, *Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht* 2004, 293-297.
- Lehner, Moris*, Urteilsanmerkung, *Internationales Steuerrecht* 1998, 341-342.
- Luja, Raymond H.C.*, Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation, Antwerpen/Oxford/New York 2003.
- WTO Agreements versus the EC Fiscal Aid Regime: Impact on Direct Taxation, *Inter-tax* 27 (1999), 207-225.
- Markusen, James R./Melvin, James R./Kaempfer, William H./Maskus, Keith E.*, International Trade – Theory and Evidence, International Edition, New York/St. Louis/San Francisco u.a. 1995.
- McDaniel, Paul R.*, The Impact of Trade Agreements on Tax Systems, in: Kirchhof, Paul/Lehner, Moris/Raupach, Arndt/Rodi, Michael (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, 1105-1115.
- Mössner, Jörg M./Baumhoff, Hubertus/Fischer-Zernin, Justus* (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Auflage, Köln 1998.
- Ohlhoff, Stefan*, Verbotene Beihilfen nach dem Subventionsübereinkommen der WTO im Lichte aktueller Rechtsprechung, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2000, 645-653.
- Petersen, Hans-Georg*, Finanzwissenschaft I, 2. Auflage, Stuttgart/Berlin/Köln 1990.
- Petersmann, Ernst-Ulrich*, The 'Human Rights Approach' advocated by the UN High Commissioner For Human Rights and by the International Labour Organization – Is it Relevant for WTO Law and Policy?, *Journal of International Economic Law* 7 (2004), 605-627.
- The WTO Constitution and Human Rights, *Journal of International Economic Law* 3 (2000), 19-25.
- Pitschas, Christian*, Das Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen, in: Prieß, Hans-Joachim/Berrisch, Georg M. (Hrsg.), WTO-Handbuch, München 2003, B.I.12.
- Quick, Reinhard/Lau, Christian*, Environmentally Motivated Tax Distinctions and WTO Law, *Journal of International Economic Law* 6 (2003), 419-458.
- Qureshi, Asif H.*, Trade-Related Aspects of International Taxation – A New WTO Code of Conduct?, *Journal of World Trade* 30 (Nr. 2, 1996), 161-194.
- Rädler, Albert J.*, Most-Favourite-Nation-Treatment in Direct Taxation – Some new Aspects, *SWIonline* 2003, Heft 8, 360-364, erhältlich im Internet: <<http://www.swionline.de/inhalt/2003/08/360a.html?wort=Albert%20J.%20Rädler%20>> (besucht am 26. August 2004).
- Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht?, in: Burmester, Gabriele/Endres, Dieter (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, Festschrift für Helmut Debatin zum 70. Geburtstag, München 1997, 335-348.
- Reinisch, August*, Der Streit um das Forum – oder: Was gehört eigentlich vor WTO-Panels?, *Recht der Internationalen Wirtschaft* 2002, 449-456.

- Safs*, Gert, Zu den Auswirkungen des EU-Vertrages auf die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen – Anmerkungen zum „Gilly“-Urteil des EuGH vom 12. Mai 1998, *Der Betrieb* 1998, 1482-1484.
- Schaumburg*, Harald, Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 3. Auflage, München 2003.
- Scherer*, Thomas B., Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht – Auswirkungen des Gemeinschaftsrechts auf die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen und des Außensteuerrechts, München 1995.
- Schön*, Wolfgang, WTO und Steuerrecht, *Recht der Internationalen Wirtschaft* 2004, 50-62.
- Schuch*, Josef, Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured-Nation Clauses?, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard (Hrsg.), *Tax Treaties and EC Law*, London 1997, 87-123.
- Senti*, Richard, WTO – System und Funktionsweise der Welthandelsordnung, Zürich 2000.
- Sheppard*, Hale E., Rethinking Tax-Based Export Incentives: Converting Repeated Defeats Before the WTO into Positive Tax Policy, *Texas International Law Journal* 39 (2003), 111-141.
- Stehmann*, Oliver, Foreign Sales Corporations under the WTO – The Panel Ruling on US Export Subsidies, *Journal of World Trade* 34 (Nr. 3, 2000), 127-156.
- Steichen*, Alain, Der Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, in: Burmester, Gabriele/Endres, Dieter (Hrsg.), *Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis*, Festschrift für Helmut Debatin zum 70. Geburtstag, München 1997, 417-451.
- Stewart*, Terence P./Dwyer, Amy S., *Handbook on WTO Trade Remedy Disputes: the First Six Years*, New York 2001.
- Stiglitz*, Joseph E., *Economics of the Public Sector*, 3. Auflage, New York/London 2000.
- Stockmann*, Frank, Völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel und Internationales Steuerrecht, *Internationales Steuerrecht* 1999, 129-137.
- Streinz*, Rudolf, *Europarecht*, 6. Auflage, Heidelberg 2003.
- Sutter*, Franz Philipp, Die DBA-Freistellungsmethode als unzulässige Beihilfe i. S. d. Art. 87 EG?, *SWI* 2004, Heft 1, 4-12, erhältlich im Internet: <<http://www.swionline.de/inhalt/2004/01/004a.html?wort=Franz%20Philipp%20Sutter%20>> (besucht am 26. August 2004).
- Tietje*, Christian, Current Developments under the WTO-Agreement on Subsidies and Countervailing Measures as an Example for the Functional Unity of Domestic and International Trade Law, in: Tietje, Christian/Kraft, Gerhard/Sethe, Rolf (Hrsg.), *Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht*, Heft 26, Halle (Saale) 2004.
- Ausfuhrförderung aus der Sicht des WTO-Recht, in: Ehlers, Dirk/Wolfgang, Hans-Michael (Hrsg.), *Schriften zum Außenwirtschaftsrecht*, Band 7 – Rechtsfragen der Ausfuhrförderung, Tagungsband zum 7. Münsteraner Außenwirtschaftsrechtstag 2002, Heidelberg 2003, 9-33.
 - Normative Grundstrukturen der Behandlung nichttarifärer Handelshemmnisse in der WTO/GATT-Rechtsordnung, Berlin 1998.
 - Die Meistbegünstigungsverpflichtung im Gemeinschaftsrecht, *Europarecht* 1995, 398-415.
- Tipke*, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung – Kommentar zur AO 1977 und FGO*, Köln 3/2003.

- Tipke, Klaus/Lang, Joachim*, Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002.
- Trebilcock, Michael J./Howse, Robert*, The Regulation of International Trade, 2. Auflage, London/New York 1999.
- Trottmann, Christian*, Ertragsteuerrecht, Warenverkehr und Inländergleichbehandlung vor der Welthandelsorganisation (WTO), Internationales Steuerrecht 2004, 661-666.
- Wang, Yi*, Most-Favoured-Nation Treatment under the General Agreement on Trade in Services – And its Application in Financial Services, Journal of World Trade 30 (Nr. 1, 1996), 91-124.
- Wiese, Harald*, Mikroökonomik – eine Einführung in 356 Fragen, 2. Auflage, Berlin/Heidelberg/New York, 1999.
- Zimmermann, Horst/Henke, Klaus-Dirk*, Finanzwissenschaft: eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft, 7. Auflage, München 1994.
- Zonnekeyn, Geert A.*, The Status of WTO Law in the EC Legal Order – The Final Curtain?, Journal of World Trade 34 (Nr. 3, 2000) 111-125.

Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht
(bis Heft 13 erschienen unter dem Titel: Arbeitspapiere aus dem
Institut für Wirtschaftsrecht – ISSN 1619-5388)

ISSN 1612-1368

Bislang erschienene Hefte

- Heft 1 Wiebe-Katrin Boie, Der Handel mit Emissionsrechten in der EG/EU – Neue Rechtssetzungsinitiative der EG-Kommission, März 2002, ISBN 3-86010-639-2
- Heft 2 Susanne Rudisch, Die institutionelle Struktur der Welthandelsorganisation (WTO): Reformüberlegungen, April 2002, ISBN 3-86010-646-5
- Heft 3 Jost Delbrück, Das Staatsbild im Zeitalter wirtschaftsrechtlicher Globalisierung, Juli 2002, ISBN 3-86010-654-6
- Heft 4 Christian Tietje, Die historische Entwicklung der rechtlichen Disziplinierung technischer Handelshemmnisse im GATT 1947 und in der WTO-Rechtsordnung, August 2002, ISBN 3-86010-655-4
- Heft 5 Ludwig Gramlich, Das französische Asbestverbot vor der WTO, August 2002, ISBN 3-86010-653-8
- Heft 6 Sebastian Wolf, Regulative Maßnahmen zum Schutz vor gentechnisch veränderten Organismen und Welthandelsrecht, September 2002, ISBN 3-86010-658-9
- Heft 7 Bernhard Kluttig/Karsten Nowrot, Der „Bipartisan Trade Promotion Authority Act of 2002“ – Implikationen für die Doha-Runde der WTO, September 2002, ISBN 3-86010-659-7
- Heft 8 Karsten Nowrot, Verfassungsrechtlicher Eigentumsschutz von Internet-Domains, Oktober 2002, ISBN 3-86010-664-3
- Heft 9 Martin Winkler, Der Treibhausgas-Emissionsrechtehandel im Umweltvölkerrecht, November 2002, ISBN 3-86010-665-1
- Heft 10 Christian Tietje, Grundstrukturen und aktuelle Entwicklungen des Rechts der Beilegung internationaler Investitionsstreitigkeiten, Januar 2003, ISBN 3-86010-671-6
- Heft 11 Gerhard Kraft/Manfred Jäger/Anja Dreiling, Abwehrmaßnahmen gegen feindliche Übernahmen im Spiegel rechtspolitischer Diskussion und ökonomischer Sinnhaftigkeit, Februar 2003, ISBN 3-86010-647-0
- Heft 12 Bernhard Kluttig, Welthandelsrecht und Umweltschutz – Kohärenz statt Konkurrenz, März 2003, ISBN 3-86010-680-5

- Heft 13 Gerhard Kraft, Das Corporate Governance-Leitbild des deutschen Unternehmenssteuerrechts: Bestandsaufnahme – Kritik – Reformbedarf, April 2003, ISBN 3-86010-682-1
- Heft 14 Karsten Nowrot/Yvonne Wardin, Liberalisierung der Wasserversorgung in der WTO-Rechtsordnung – Die Verwirklichung des Menschenrechts auf Wasser als Aufgabe einer transnationalen Verantwortungsgemeinschaft, Juni 2003, ISBN 3-86010-686-4
- Heft 15 Alexander Böhmer/Guido Glania, The Doha Development Round: Reintegrating Business Interests into the Agenda – WTO Negotiations from a German Industry Perspective, Juni 2003, ISBN 3-86010-687-2
- Heft 16 Dieter Schneider, „Freimütige, lustige und ernsthafte, jedoch vernunft- und gesetzmäßige Gedanken“ (Thomasius) über die Entwicklung der Lehre vom gerechten Preis und fair value, Juli 2003, ISBN 3-86010-696-1
- Heft 17 Andy Ruzik, Die Anwendung von Europarecht durch Schiedsgerichte, August 2003, ISBN 3-86010-697-X
- Heft 18 Michael Slonina, Gesundheitsschutz contra geistiges Eigentum? Aktuelle Probleme des TRIPS-Übereinkommens, August 2003, ISBN 3-86010-698-8
- Heft 19 Lorenz Schomerus, Die Uruguay-Runde: Erfahrungen eines Chef-Unterhändlers, September 2003, ISBN 3-86010-704-6
- Heft 20 Michael Slonina, Durchbruch im Spannungsverhältnis TRIPS and Health: Die WTO-Entscheidung zu Exporten unter Zwangslizenzen, September 2003, ISBN 3-86010-705-4
- Heft 21 Karsten Nowrot, Die UN-Norms on the Responsibility of Transnational Corporations and Other Business Enterprises with Regard to Human Rights – Gelungener Beitrag zur transnationalen Rechtsverwirklichung oder das Ende des Global Compact?, September 2003, ISBN 3-86010-706-2
- Heft 22 Gerhard Kraft/Ronald Krenzel, Economic Analysis of Tax Law – Current and Past Research Investigated from a German Tax Perspective, Oktober 2003, ISBN 3-86010-715-1
- Heft 23 Ingeborg Fogt Bergby, Grundlagen und aktuelle Entwicklungen im Streitbeilegungsrecht nach dem Energiechartavertrag aus norwegischer Perspektive, November 2003, ISBN 3-86010-719-4
- Heft 24 Lilian Habermann/Holger Pietzsch, Individualrechtsschutz im EG-Antidumpingrecht: Grundlagen und aktuelle Entwicklungen, Februar 2004, ISBN 3-86010-722-4
- Heft 25 Matthias Hornberg, Corporate Governance: The Combined Code 1998 as a Standard for Directors' Duties, März 2004, ISBN 3-86010-724-0

- Heft 26 Christian Tietje, Current Developments under the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures as an Example for the Functional Unity of Domestic and International Trade Law, März 2004, ISBN 3-86010-726-7
- Heft 27 Henning Jessen, Zollpräferenzen für Entwicklungsländer: WTO-rechtliche Anforderungen an Selektivität und Konditionalität – Die GSP-Entscheidung des WTO Panel und Appellate Body, Mai 2004, ISBN 3-86010-730-5
- Heft 28 Tillmann Rudolf Braun, Investment Protection under WTO Law – New Developments in the Aftermath of Cancún, Mai 2004, ISBN 3-86010-731-3
- Heft 29 Juliane Thieme, Latente Steuern – Der Einfluss internationaler Bilanzierungsvorschriften auf die Rechnungslegung in Deutschland, Juni 2004, ISBN 3-86010-733-X
- Heft 30 Bernhard Kluttig, Die Klagebefugnis Privater gegen EU-Rechtsakte in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes: Und die Hoffnung stirbt zuletzt..., September 2004, ISBN 3-86010-746-1
- Heft 31 Ulrich Immenga, Internationales Wettbewerbsrecht: Unilateralismus, Bilateralismus, Multilateralismus, Oktober 2004, ISBN 3-86010-748-8
- Heft 32 Horst G. Krenzler, Die Uruguay Runde aus Sicht der Europäischen Union, Oktober 2004, ISBN 3-86010-749-6
- Heft 33 Karsten Nowrot, Global Governance and International Law, November 2004, ISBN 3-86010-750-X
- Heft 34 Ulrich Beyer/Carsten Oehme/Friederike Karmrodt, Der Einfluss der Europäischen Grundrechtecharta auf die Verfahrensgarantien im Unionsrecht, November 2004, ISBN 3-86010-755-0
- Heft 35 Frank Rieger/Johannes Jester/ Michael Sturm, Das Europäische Kartellverfahren: Rechte und Stellung der Beteiligten nach Inkrafttreten der VO 1/03, Dezember 2004, ISBN 3-86010-764-X
- Heft 36 Kay Wissenbach, Systemwechsel im europäischen Kartellrecht: Dezentralisierte Rechtsanwendung in transnationalen Wettbewerbsbeziehungen durch die VO 1/03, Februar 2005, ISBN 3-86010-766-6
- Heft 37 Christian Tietje, Die Argentinien-Krise aus rechtlicher Sicht: Staatsanleihen und Staateninsolvenz, Februar 2005, ISBN 3-86010-770-4
- Heft 38 Matthias Bickel, Die Argentinien-Krise aus ökonomischer Sicht: Herausforderungen an Finanzsystem und Kapitalmarkt, März 2005, ISBN 3-86010-772-0

Heft 39 Nicole Steinat, *Comply or Explain – Die Akzeptanz von Corporate Governance Kodizes in Deutschland und Großbritannien*, April 2005, ISBN 3-86010-774-7

Heft 40 Karoline Robra, *Welthandelsrechtliche Aspekte der internationalen Besteuerung aus europäischer Perspektive*, Mai 2005, ISBN 3-86010-782-8