

# **Die Integration des Internationalen Finanzrechts in das Unionsrecht**

Von Ekkehart Reimer, Heidelberg

Darf man Waren zollfrei einführen? Müssen deutsche Sparer ihre luxemburgischen Zinseinkünfte daheim versteuern? Dürfen die EU-Staaten den griechischen Staatshaushalt retten? Mit diesen Fragen beschäftigt sich das Europäische Finanzrecht. Trotz mancher Besonderheiten, teilweise auch begünstigt durch besonders gute Laborbedingungen, weisen die Rechtsfragen von Steuern und Abgaben, Geld und Währung vielfach ähnliche Problemstrukturen auf, wie die Rechtsfragen aus anderen Teilgebieten des Europäischen Verwaltungsrechts. Zu ihnen gehört das Phänomen einer fortschreitenden Integration des Völkerrechts in das Unionsrecht.

Am Anfang der Überlegungen zu der Integration des Internationalen Finanzrechts in das Unionsrecht steht folgende Hypothese: Durch die regionale Integration innerhalb der EU werden die Mitgliedstaaten völkerrechtlich entlastet, d. h. der Notwendigkeit enthoben, alle Fragen zwischenstaatlicher Geld- und Währungsflüsse völkerrechtlich zu regeln. Diese Hypothese soll überprüft, partiell erweitert und partiell falsifiziert werden. Die Fragen lauten: Wo werden Rechtsfiguren oder Regelungszusammenhänge aus der internationalen Sphäre verlagert oder auch nach Europa zurückverpflanzt? Wo nicht? Was sind die Auslöser dieser Regelwanderungen? Wie passen sich die traditionell völkerrechtlichen Regeln dem neuen Umfeld im Unionsrecht an, inwiefern verändern sie sich oder auch ihr Umfeld?

## **I. Grundlagen**

### **1. Zum Vorgehen**

In einem ersten Schritt sind dazu – ganz selektiv – einige Charakteristika des Internationalen (2.) und des Europäischen Finanzrechts (3.) je für sich zu skizzieren; zugleich werden damit aber bereits die thematischen Berührungspunkte deutlich. Daraus erwächst eine Bestandsaufnahme des Phänomens eines Imports von Völkerrecht in das Europarecht, der oftmals mit einer Regelverdichtung und Regelverbesserung einhergeht (II.). Gegenläufig ist zu untersuchen, wo sich das Europarecht gegen das Eindringen des Völ-

kerrechts in die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten abschottet, wo es völkerrechtsscheu ist und ob sich Gründe hierfür benennen lassen (III.). Nicht als Synthese im strengen Sinne, aber doch als notwendiges Korrektiv geht es schließlich um Rückkoppelungen (IV.): Wie prägt das Europarecht das Völkerrecht? Den Abschluss bilden schließlich drei Fragen für die Zukunft.

Dabei werden aus der Weite des Finanzrechts jeweils drei Querschnittsgebiete herausgegriffen, denen im Europäischen wie im Internationalen Finanzrecht gleichermaßen zentrale Bedeutung zukommt und an denen sich eine Reihe von Charakteristika beider Rechtskreise und ihres Verhältnisses zueinander zeigen lassen: das Zollrecht, das Recht der direkten Steuern und das Währungsrecht einschließlich des Rechts der Staatenrettung bei Haushaltsnotlagen.

## 2. Internationales Finanzrecht

Als Inbegriff der Regeln, die sich mit der internationalen Abgrenzung staatlicher Einnahmen und Ausgaben, Vermögensgegenstände und Schulden befassen, ist das Internationale Finanzrecht ein Querschnittsgebiet, das sich nicht rechtsquellenbezogen<sup>1</sup>, sondern gegenstandsbezogen definiert<sup>2</sup>. Dieser Gegenstandsbezug teilt sich den drei hier näher zu beleuchtenden Referenzgebieten mit, die den traditionellen Kernbestand des Internationalen Finanzrechts bilden<sup>3</sup>. Diese weitgehend überschneidungsfreien Teilgebiete weisen strukturell so große Unterschiede zueinander auf, dass sie in ihrer Gesamtheit die Breite des Internationalen Finanzrechts nach wie vor

<sup>1</sup> So partiell noch *Isay*, Internationales Finanzrecht, 1934, S. 22 ff., für den Ausdruck „reines internationales Finanzrecht“; und *Manes*, Staatsbankrotte, 2. Aufl. 1919, S. 199.

<sup>2</sup> *Lippert*, Rechtsbuch des Internationalen Finanzrechtes, 1935; *E. Reimer*, in: Möllers/Voßkuhle/Walter (Hrsg.), Internationales Verwaltungsrecht, 2007, S. 182. Begriffsbildung bei *von Bar*, Theorie und Praxis des internationalen Privatrechts, 2. Aufl. 1889, Bd. I S. 317 ff.; s. ausführlich dann *Lippert*, Handbuch des internationalen Finanzrechts, 1. Aufl. 1912, 2. Aufl. 1928; und *Isay* (FN 1).

<sup>3</sup> s. bereits *Field*, Draft Outlines of an International Code, 2. Aufl. 1876, der – soweit er finanzrechtliche Themen aufgreift – abgabenrechtliche Fragen i. e. S. (Art. 155, 359–367, 415 f.), zollrechtliche Fragen (Art. 156, 423, 426) und die Schaffung eines einheitlichen Weltgeldes (Art. 495–508) behandelt. Ähnlich später *Internoscia*, The New Code of International Law, 1910: Zollrecht (Art. 890 und 894), Steuerrecht (Art. 544, 648; zu den stempelpflichtigen Urkunden auch Art. 3695 f.), Recht einer Weltwährung (Art. 916–926) und Staatsschuldenrecht (Art. 311, 1104). Später treten weitere Teilgebiete hinzu: der Finanzausgleich in Staatenverbindungen (so etwa *Lippert* [FN 2], Art. 239 ff.), die Internationale Finanzaufsicht in besetzten oder unter internationaler Verwaltung stehenden Gebieten (ebd., Art. 381 ff.), Subventionsverbote und andere Anti-Dumping-Regelungen, das Recht grenzüberschreitender Verwaltungszusammenarbeit i. S. e. internationalen Amts- und Rechtshilfe und einer internationalen Streitbeilegung (ebd., Art. 416 ff.) und das Recht zwischenstaatlicher Haftung (ebd., Art. 406).

gut repräsentieren; gemeinsam ist ihnen allein die Verankerung im Öffentlichen Recht<sup>4</sup>.

### a) Zollrecht

Betrachtet man zunächst das altehrwürdige, aber stetig weiter wachsende Zollrecht, zeigt sich ein Höchstmaß an Detailgenauigkeit bei hoher Normdichte. Zollrecht ist Eingriffsrecht, und als in Massenverfahren auszuführendes Abgabenrecht ist es zugleich Millimeterrecht<sup>5</sup>: Die Rechtsfolgen sind weitgehend eindimensional (Pflicht zur Zahlung eines der Höhe zu bestimmenden Geldbetrags), müssen aber mit einem Höchstmaß an Bestimmtheit und Rechtsklarheit zu ermitteln sein und sind auf strikte Durchsetzung und Vollstreckung angelegt.

Dadurch unterscheidet sich das Zollrecht von vielen anderen Gebieten des modernen Völkerrechts einschließlich des Völkerrechts der Finanzmarktordnung, das – etwa in den Texten des Basler Bankenausschusses – zu großen Teilen aus bloßem „soft law“ besteht. Nach seinen Rechtsquellen besteht das Zollrecht aus sehr technischen, überwiegend multilateralen Verträgen mit einer hohen Zahl an Signatarstaaten, unter denen traditionell zunächst das Güterabkommen GATT eine herausgehobene Stellung einnimmt<sup>6</sup>. Während das GATT prinzipienorientiert formuliert ist und ein vergleichsweise hohes Abstraktionsniveau aufweist, bemüht sich die sog. Internationale Zollorganisation (WCO<sup>7</sup>) um die technische Nachverdichtung dieser Regelungen.

Jüngster Entwicklungsschritt ist dabei die 1973 abgeschlossene und 1999 revidierte Kyoto-Konvention<sup>8</sup>. Diese Konvention zeichnet sich vor allem

---

<sup>4</sup> Diese traditionelle Verankerung ist allerdings kein materielles Charakteristikum des Internationalen Finanzrechts. Vielmehr umfasst das Internationale Finanzrecht seit jeher auch Teilgebiete, die traditionell dem Privatrecht zugeordnet oder jedenfalls an der Grenze zwischen privatem und Öffentlichem Recht angesiedelt sind (s. etwa *Lippert* [FN 2], Art. 1 Abs. 2). Dies gilt z. B. für das internationale Kapitalmarktrecht einschließlich des Marktordnungsrechts internationaler Finanzdienstleistungen. Sehr deutlich wird die disziplinäre Zwischenstellung bereits in der Einschätzung *Isays* (FN 1), S. 20, zur Qualität des Schrifttums über das Internationale Finanzrecht: „Verwertbarer als die meisten steuerrechtlichen Werke pflegen die Werke über internationales Privatrecht zu sein.“

<sup>5</sup> Vgl. *Stürmer*; Dienstbarkeit heute, AcP 194 (1994), S. 265.

<sup>6</sup> Hierzu *Hauser/Schanz*, Das neue GATT. Die Welthandelsordnung nach Abschluss der Uruguay-Runde, 2. Aufl. 1995; Überblick auch bei *Hilf/Oeter*; WTO-Recht, 2005.

<sup>7</sup> Hinter der Bezeichnung „World Customs Organisation“ (WCO) verbirgt sich der 1952 gegründete Brüsseler Zollrat (der Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens; vgl. BGBI. II 1952, S. 1 ff.). Er betrachtet sich selber als Komplement zur WTO und bemüht sich um die Entwicklung detaillierter Regeln und Regelungstechniken zur besseren Umsetzung des WTO-Rechts.

<sup>8</sup> Internationales Übereinkommen über die Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren v. 18. 3. 1974. Zur Ursprungsfassung *Gotschlich*, Internationales

durch ihre besondere Regelungsstruktur aus: Sie besteht aus einer Grundkonvention mit einer allgemeinen Anlage, die für alle Signatarstaaten verbindlich sind. Daneben enthält die Konvention aber zahlreiche spezielle Anlagen, die nicht für alle Signatarstaaten verbindlich sind; hier besteht vielmehr eine Art Wahlpflicht: Jeder Staat muss eine bestimmte Mindestzahl an speziellen Anlagen übernehmen.

Ein erheblicher Teil der völkervertraglichen Regelungen des Zollrechts ist nach Erteilung des erforderlichen innerstaatlichen oder innerunionalen Anwendungsbefehls unmittelbar anwendbar (self-executing); daneben findet sich bloßes Determinationsrecht<sup>9</sup>. Entsprechend dem technischen Charakter der Materie und dem hohen Spezialisierungsgrad der Entscheidungsträger hat im Zollrecht das Sekundärrecht Internationaler Organisationen und hier v. a. der WCO in Form von Empfehlungen, Deklarationen und Resolutionen erhebliche Bedeutung<sup>10</sup>. Damit wird das Zollrecht – wie viele andere Gebiete – nicht erst auf europäischer, sondern bereits auf internationaler Ebene von einer klassisch vertragsrechtlich geprägten Materie zu einem dichten Konglomerat von Völkervertragsrecht und Sekundärrecht einer Internationalen Organisation. Dieses Sekundärrecht hat allerdings nur koordinierende Funktion, namentlich bei der WCO. Der Verwaltungsvollzug bleibt vollständig Sache der Signatarstaaten; im Streitfall wird die Rechts Einheit durch Verständigungsverfahren und i. d. R. nichtbindende Schiedsstellen abgesichert<sup>11</sup>.

### b) Steuerrecht

In Teilen anders ist die Ausgangslage im Recht der direkten Steuern, also v. a. der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Hier gibt es – von wenigen Ausnahmen abgesehen<sup>12</sup> – keine multilateralen Übereinkommen; wir haben es zumeist mit bilateralen Verträgen zu tun.

Kyoto-Übereinkommen zur Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren, RIW 1984, S. 457; zur Revision *Wolffgang*, Grundregeln globalen Zolls in Kraft, AW-Prax 2006, S. 45.

<sup>9</sup> Systematisierung und Einzelheiten bei *Lux*, Zollrecht und Völkerrecht in der EU, ZfZ 2005, S. 254 ff. (256 ff.).

<sup>10</sup> Sammlung auf der Homepage der WCO (Internet: [www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org)).

<sup>11</sup> Art. 14 des Kyoto-Übereinkommens (FN 8).

<sup>12</sup> Neben dem Europäischen Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberechtigungen zwischen verbundenen Unternehmen v. 23. 6. 1990 (dazu unten IV.1.) v. a. das gemeinsame von OECD und Europarat aufgelegte Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen v. 25. 1. 1988 ([www.oecd.org](http://www.oecd.org)), dem Deutschland bislang nicht beigetreten ist. Dagegen sind Doppelbesteuerungsabkommen mit mehr als zwei Vertragsstaaten sehr selten; sie bieten sich nur dort an, wo mehrere Staaten über sehr ähnliche Steuersysteme verfügen – wie etwa Dänemark, die Faröer, Finnland, Island, Norwegen und Schweden, die 1996 das sog. Nordische Übereinkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen haben (hierzu statt aller *Helminen*, Scope and Interpretation of the Nordic

Diese bilateralen Verträge sind *self-executing*. Sie decken schablonenartig die nach innerstaatlichem Steuerrecht gewachsenen Steueransprüche selektiv zu, so dass – im Idealfall – ein Sachverhalt immer von exakt einem Staat besteuert wird, während der andere Staat seinen Steueranspruch insoweit zurücknimmt.

Ebenso wie im Zollrecht haben auch im Steuerrecht Internationale Organisationen prägende Bedeutung. Für das Recht der direkten Steuern ist es namentlich die OECD. Sie prägt mit ihren Musterabkommen und, noch mehr, mit dem amtlichen Kommentar zu diesen Musterabkommen, ferner mit weiteren Berichten und Richtlinien weite Teile des Steuervölkerrechts. *Rechtlich* ist dieser Einfluss schwer fassbar; vieles hat nur Empfehlungscharakter, ist soft law. Das Expertenwissen, das bei der OECD gebündelt ist, wirkt allerdings *faktisch* schon durch die bloße *Existenz* von Antworten selbst auf schwierige Fragen. Damit strahlt die Bedeutung der OECD weit über den Kreis ihrer 30 Mitgliedstaaten hinaus; und das rechtfertigt es, die OECD auch in die Untersuchung einzubeziehen, obwohl acht der 27 EU-Mitgliedstaaten ihr nicht angehören.

### c) Währungsrecht

Als drittes Teilgebiet ist – auch aus aktuellem Anlass – das Währungsrecht in die Überlegungen einzubeziehen. Die Gattungsbezeichnung „Währungsrecht“ wird dabei nicht eng verstanden: Es geht nicht nur um die Fragen, die unmittelbar Münzen, Banknoten und Wechselkurse betreffen. Vielmehr zählt zum Währungsrecht auch der Teil des öffentlichen Finanzrechts, der auf kurzem Wege auf die Stabilität der Landeswährung durchschlägt: das Recht der Geldmengensteuerung, das Recht der öffentlichen Verschuldung, das Recht der Haushaltsnotlagen und der Haushaltsstabilisierung, aber auch die immer häufiger anzutreffenden Überlegungen zu einem Insolvenzrecht für Staaten<sup>13</sup>.

---

Multilateral Double Taxation Convention, Bulletin of International Taxation 2007, S. 23). Daneben besteht zwischen den genannten Staaten bereits seit 1972 ein Amtshilfeübereinkommen, das 1989 erneuert wurde. Zu den Erfahrungen mit den nordischen Übereinkommen auch *Hengsle*, The Nordic Multilateral Tax Treaties – for the Avoidance of Double Taxation and on Mutual Assistance, Bulletin of International Fiscal Documentation 2002, S. 371 ff.

<sup>13</sup> In diese Richtung bereits *Klotz*, Weltwirtschaftliches Archiv Bd. 13, 1918, S. 144; und *ders.*, Journal du droit international 1918, S. 601 f.; zustimmend *Manes* (FN 1), S. 200. Historischer Überblick bei *Rogoff/Zettelmeyer*, Bankruptcy procedures for Sovereigns: A History of ideas 1976–2001 (International Monetary Fund Working Paper 02/133, 2002). Zu Vorschlägen aus jüngerer Zeit *Meessen*, Die Insolvenzrechtliche Option in der Internationalen Schuldenkrise, Zeitschrift für Vergleichende Rechtswissenschaft, 89 (1990), S. 255 ff.; *Schwarz*, Sovereign Debt Restructuring: A Bankruptcy Reorganization Approach, Cornell Law Review, 85 (2000), S. 956 ff.; *Bolton*, Towards a Statutory Approach to Sovereign Debt Restructuring: Lessons from Corporate Bankruptcy Practice around the World, 2002; *Paulus*, Ein Insol-

Diese einzelnen Aufgaben hängen so eng zusammen, dass heute die zentrale Internationale Organisation, der Internationale Währungsfonds (IWF)<sup>14</sup>,

- eine Zuständigkeit auch für Staaten ohne eigene, d. h. exklusiv eigene Währung hat – namentlich für die Staaten des Euro-Raumes;
- und dass er auch dort hilft, wo Staaten Zahlungsschwierigkeiten in der eigenen Währung haben, wenn und soweit es sich dabei um Auslandsschulden handelt.

Das ist beides auch richtig und konsequent: Denn wenn die Währungen frei konvertierbar sind und bleiben sollen, wirken sich Zahlungsschwierigkeiten in einer Währung nahezu automatisch auf die Schulden aus, die der Staat in einer anderen Währung hat. Zudem verpflichtet Art. I Nr. (iii) seiner Articles of Agreement den IWF auf die Sicherung der Währungsstabilität und die Vermeidung der „competitive exchange depreciation“, der übermäßigen Abwertung.

Im Unterschied zu den beiden vorangegangenen Referenzgebieten beruht das Internationale Währungsrecht fast durchgehend auf eruptiven Krisen; es ist ein Krisenbewältigungs- und Krisenpräventionsrecht. Die Rechtsetzungsgeschwindigkeit und v. a. die Rechtsanwendungsgeschwindigkeit sind hier deshalb ungleich höher. Möglicherweise ist das Währungsrecht deshalb aber auch besonders korrekturanfällig, als Recht besonders verletzlich, anders gewendet: weitaus stärker als das Zollrecht und das Steuerrecht von politischen, rechtlich nur schwach determinierten Entscheidungen geprägt.

So sehen die Statuten des IWF zwar vor, dass der IWF Kredite an Mitgliedstaaten vergibt; diese Kreditvergabe unterliegt aber seit Mitte der 1950er Jahre auf Drängen der USA einer flexiblen Konditionalität. Zu den Bedingungen, die der IWF jeweils ad hoc formuliert, gehören nicht nur Gegenleistungen i. e. S., also vor allem Darlehenszinsen. Zu den Bedingungen zählen auch haushaltswirtschaftliche, steuer- und sozialpolitische, devisa-rechtliche, devisa-wirtschaftliche und sogar allgemein wirtschaftspolitische Maßnahmen des jeweiligen Darlehensnehmers.

---

venzverfahren für Staaten, Humboldt Forum Recht, S. 1–7; Internet: <http://www.humboldt-forum-recht.de/1-2002/Drucktext.html> (10. 6. 2010); *Dabrowski/Fisch/Gabriel/Lienkamp*, Das Insolvenzrecht für Staaten, 2003; *Raffer*, Internationalizing US Municipal Insolvency: A Fair, Equitable, and Efficient Way to Overcome a Debt Overhang, *Chicago Journal of International Law* 6 (1) (2005), S. 361 ff.; ferner *Berensmann/Herzberg*, Insolvenzrecht für Staaten: Ein Vergleich von ausgewählten Vorschlägen (Deutsches Institut für Entwicklungspolitik: Discussion Paper Nr. 9/ 2007). Aktueller Überblick bei *Hahn/Häde*, Währungsrecht, 2. Aufl. 2010, § 2 Rn. 5 f. Maßstabgebende Behandlung des internationalen Währungsrechts insgesamt: *Ebke*, Internationales Devisenrecht, 1991.

<sup>14</sup> Zu Entwicklung, Aufgaben und Struktur des IWF *Ebke* (FN 13), S. 48 ff. und passim; *Fiesser*, Die mexikanische Finanzkrise 1994/95 und ihre Auswirkungen auf die Reform des Internationalen Währungsfonds, 2004.

Diese Bedingungen bedeuten für den Darlehensnehmer einen Verlust an Hoheitsrechten; sie sind deshalb gefürchtet. Zugleich aber stärken sie das Vertrauen der Märkte in die Krisenbewältigung; insofern sind sie ihrerseits bares Geld wert, kommen dem Schuldnerstaat von Anfang an zugute und halten den Liquiditätsbedarf *ceteris paribus* gering.

### 3. Europäisches Finanzrecht

#### a) Zollrecht

Alle drei Rechtsgebiete spiegeln sich in der Europäischen Integration. Das gilt zunächst für das Zollrecht: Die Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft bilden eine Zollunion ohne Binnengrenzen; das Zollaufkommen steht der EU als solcher zu<sup>15</sup>. Denkbar war diese Entwicklung nur mit gemeinschaftsweit einheitlichen materiell- und verfahrensrechtlichen Regeln. Das Erfordernis einheitlicher Regelungen hat nun zwei Richtungen:

Erstens musste das Recht nach innen vereinheitlicht werden. Hierzu steht der EU eine „harte“ Rechtsetzungskompetenz, nicht nur eine Koordinierungskompetenz zu<sup>16</sup>. Auf ihr beruht der Zollkodex, der 1992 als EG-VO erlassen<sup>17</sup>, 2008 umfassend modernisiert worden ist und manchen als Blaupause eines Europäischen Allgemeinen Verwaltungsrechts gilt. Zweitens muss sich das Europäische Zollrecht nach außen verhalten; die EG (EU) als solche muss als Völkerrechtssubjekt mit Drittstaaten die zollrechtlichen Rechte und Pflichten aushandeln, mit denen sie sich selber und ihre Mitgliedstaaten im Verhältnis zu diesen Drittstaaten ausstatten will.

#### b) Steuerrecht

Anders das Recht der direkten Steuern: Es hat in Europa bis etwa 1990 ein Schattendasein gefristet. Bis heute steht das Steueraufkommen ausschließlich den Mitgliedstaaten zu; die Harmonisierungsmaßnahmen lassen sich bis heute an den Fingern abzählen<sup>18</sup>; und die Rechtsprechung zu den

<sup>15</sup> Art. 2 Abs. 1 lit. a des Beschl. des Rates 2007/36/EG, Euratom v. 7. 6. 2007, ABL L 163/17 v. 23. 6. 2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften (Eigenmittelbeschluss). Hierzu umfassend *Helmke*, Die Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, 2009, S. 194 ff.

<sup>16</sup> Zu dieser Unterscheidung statt aller *Nettesheim*, Völkerrechtliche Verfassungselemente, in: von Bogdandy/Bast (Hrsg.) (FN 16), S. 428.

<sup>17</sup> Überblick bei *Hohrmann*, Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften, DStZ 1994, S. 449 ff. Ausführliche Darstellungen: *Lux*, Guide to Community Customs Legislation, 2002; *ders.*, Das Zollrecht der EG, 2004; *Witte/Wolfgang* (Hrsg.), Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 6. Aufl. 2009.

<sup>18</sup> Überblick bei *Terra/Wattel*, European Tax Law, 2008, S. 475 ff.

Grundfreiheiten hat auf dem Gebiet der direkten Steuern erst vor 15 Jahren eingesetzt<sup>19</sup>. Darin liegen erhebliche Unterschiede zum Zollrecht, auf die noch zurückzukommen ist.

### c) Währungsrecht

Wieder anders das Währungsrecht: Im Rahmen der verstärkten Zusammenarbeit, aber gestützt auf spezifische primärrechtliche Regelungen, haben die Staaten der Euro-Zone unter Aufgabe ihrer nationalen Währungen die Gemeinschaftswährung eingeführt. Sie haben sich insofern ein eigenständiges, nahezu ausschließlich durch Unionsorgane gesetztes und vollzogenes Währungsrecht gegeben. Prägende Akteure sind einerseits die Europäische Zentralbank (EZB) und das Europäische System der Zentralbanken, andererseits die Euro-Gruppe als die (informelle) Versammlung der Finanzminister der Mitgliedstaaten des Euro-Währungsgebiets, des Präsidenten der EZB und des Kommissars für Wirtschaft und Währung<sup>20</sup>.

Das materielle Recht der Währungsunion wird durch die Maastrichter Stabilitätskriterien<sup>21</sup> und die Hilfsverbote des AEUV (die sog. „bail out-Verbote“<sup>22</sup>) geprägt.

## II. Rechtsimport und Rechtsverdichtung

Es gibt zahlreiche Beispiele für das Phänomen eines Imports von Völkerrecht in das Europarecht, und dieser Rechtsimport ist mit einer Rechtsverdichtung und einer Normveredelung verbunden. Besonders gut erforscht ist dies für den Bereich des Zollrechts<sup>23</sup> und – breiter – des Welthandelsrechts insgesamt<sup>24</sup> (1.). Das Phänomen begegnet aber auch im Recht der direkten Steuern (2.) und im Währungsrecht (3.).

<sup>19</sup> Statt aller *E. Reimer*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 ff.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002; und *Terra / Wattel* (FN 18), S. 713 ff.

<sup>20</sup> Zu dem Verhältnis beider Akteure zueinander o. *Verf.*, Entwicklung und Perspektiven der Beziehungen der EZB zu den Organen und Einrichtungen der Europäischen Union, in: Monatsbericht der Europäischen Zentralbank 1/2010, S. 77 ff.

<sup>21</sup> Art. 126 AEUV.

<sup>22</sup> Art. 122 ff. AEUV. Überblick bei *Kube / E. Reimer*, Grenzen des Europäischen Stabilisierungsmechanismus, NJW 2010, S. 1911 ff.

<sup>23</sup> *Lux* (FN 9), zuvor bereits *Christiansen*, Gemeinschaftszollrecht und völkerrechtliches Zollrecht, ZfZ 1976, S. 226 ff.; *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, 3. Aufl. 2007, Art. 23 EGV Rn. 12 f.

<sup>24</sup> *Steinberger*, GATT und regionale Wirtschaftszusammenschlüsse, 1963, S. 93 ff.; *Oppermann*, Die Europäische Gemeinschaft und Union in der Welthandelsorganisation (WTO), RIW 1995, S. 919 ff.; *Ott*, GATT und WTO im Gemeinschaftsrecht, 1997; *von Bogdandy / Makatsch*, Kollision, Koexistenz oder Kooperation? – Zum Verhält-



## 1. Zollrecht

Historisch ist die Abschaffung von Zollschränken ein Hauptinstrument wirtschaftlicher und politischer Integration<sup>25</sup>; EWG, EG und EU haben daher der Übernahme des Internationalen Zollrechts in das Europarecht einen hohen Stellenwert eingeräumt. Er schlägt sich darin nieder, dass die EG im Jahr 2007 der Weltzollorganisation beigetreten ist<sup>26</sup> und zahlreiche völkerrechtliche Verträge, Vertragsteile oder Empfehlungen in das Europarecht übernommen hat<sup>27</sup>. Das heutige Europäische Zollrecht ist damit in weiten Teilen Ausfluss völkerrechtlicher Vorgaben aus dem GATT und dem Recht der WCO<sup>28</sup>.

Die dort enthaltenen Begrenzungen der mitgliedstaatlichen Zölle und nichttarifären Handelshemmnisse nimmt der Zollkodex auf, ergänzt sie aber schon materiell-rechtlich um weitere Regelungen und Gewährleistungen. Während selbst das GATT die Einfuhr-, Ausfuhr- und Transitabgaben nicht generell verbietet, sind sie innerhalb der EU vollständig ausgeschlossen; und auch das Recht der Umsatzsteuer ist so ausgestaltet, dass der Grenzübertritt keine Zusatzbelastungen auslöst und dass man an der Grenze steuerrechtlich nicht mehr abbremmen muss. Daneben haben einzelne Rechtsinstitute des Europäischen Zollrechts – in jüngerer Zeit etwa die Verwendung der Figur des „Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ – ihre Wurzeln im Völkerrecht<sup>29</sup>.

Zusätzlich enthält der Zollkodex verfahrensrechtliche Vorgaben, die für ein Massenverfahren unabdingbar sind. Auch sie greifen völkerrechtliche Verpflichtungen der EU und der Mitgliedstaaten auf, ergänzen und verdich-

---

nis von WTO-Recht und europäischem Außenwirtschaftsrecht, EuZW 2000, S. 261; von Bogdandy, Rechtswirkungen von WTO-Entscheidungen im Unionsrecht – Zur Dogmatik völkerrechtlicher Organakte und des Art. 288 Abs. 2 EG-Vertrag, in: Dörr (Hrsg.), Ein Rechtslehrer in Berlin. Symposium für Albrecht Randelzhofer, 2004, S. 1; Uerpmann-Witzack, Völkerrechtliche Verfassungselemente, in: von Bogdandy/Bast (Hrsg.) (FN 16), S. 177 ff.

<sup>25</sup> Weber, Der Deutsche Zollverein als Präzedenzfall für die Bildung eines freien europäischen Marktes, in: Schmollers Jahrbuch, 78 (1958), S. 45; Fischer, Der Deutsche Zollverein, die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und die Freihandelszone. Ein Vergleich ihrer Motive, Institutionen und Bedeutung, in: ders., Wirtschaft und Gesellschaft, 1961, S. 129 ff.; Christiansen, Vom Deutschen Zollverein zur Europäischen Zollunion (Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bd. 26; 1978); Bartsch, Zollrecht – Meilenstein auf dem Weg zur Europäischen Integration, Jura 1993, S. 347 ff.

<sup>26</sup> Beschl. des Rates 2007/668/EG v. 25. 6. 2007, ABl. L 274/11 v. 18. 10. 2007.

<sup>27</sup> Lux (FN 9).

<sup>28</sup> Wolfgang, in: Witte/Wolfgang (Hrsg.), Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 6. Aufl. 2009, S. 16 ff.

<sup>29</sup> Jochum, Zugelassene Wirtschaftsbeteiligte (ZWB). Eine neue Rechtsfigur der Missbrauchsbekämpfung? in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 91 ff. (94 f.). Zu diesem Status auch Driën, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in: Schön/Beck ebd., S. 1 ff. (23 f.).

ten sie aber entsprechend den Bedürfnissen eines Binnenmarkts, der ein einheitliches Zollgebiet markiert. Nur so lässt sich gewährleisten, dass Importe aus Japan oder Exporte in die Schweiz oder die USA materiell- und verfahrensrechtlich einem einheitlichen Regime unterliegen – unabhängig davon, welches Tor nach Europa oder aus Europa der Spediteur wählt.

## 2. Recht der direkten Steuern

Im Recht der direkten Steuern zeigt sich die Hereinnahme und Verdichtung des Völkerrechts ebenfalls, wenn auch in anderer Weise<sup>30</sup>.

### *a) Art. 293 EG a. F. als Beispiel für den Europäischen Ruf nach dem Völkerrecht*

Hereingenommen wird das Völkerrecht – die Doppelbesteuerungsabkommen – nicht etwa dadurch, dass ihre Regelungen textlich kopiert und dabei verbessert, d. h. durch eine Europäische Kodifikation abgelöst würden. Vielmehr bleiben diese völkerrechtlichen Verträge als solche bestehen. Das ist kein Zufall; bis zum Inkrafttreten des Vertragswerks von Lissabon am 1. 12. 2009 hatte Art. 293 EG die Mitgliedstaaten ausdrücklich dazu verpflichtet, untereinander Verhandlungen einzuleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.

Was diese Klausel bedeutete, ist nie richtig verstanden worden: In der historischen Auslegung hat man sie als Pflicht zum Abschluss eines multilateralen Abkommens verstanden, das dann aber nie geschlossen worden ist. Der EuGH hat indes auch und gerade die bestehenden bilateralen DBA unter die Vorschrift subsumiert, allerdings stets nur in obiter dicta<sup>31</sup>. In der Rechtsprechung plausibilisiert die Existenz von Art. 293 EG immerhin den – m. E. auch ohne Art. 293 EG richtigen – Satz, dass die Grundfreiheiten für die Frage, ob eine Diskriminierung oder Beschränkung vorliegt, stets nur einen Mitgliedstaat isoliert in den Blick nehmen, also keine Remedur gegen das unabgestimmte Zusammenwirken zweier Mitgliedstaaten und damit

<sup>30</sup> Hierzu statt aller *Lehner*, Der Einfluss des Europarechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2001, S. 329; *ders.*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 250 ff.; *Pistone*, The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions, 2002; *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007.

<sup>31</sup> So z. B. Urt. v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, Slg. 1998, I-2793 – *Gilly*; Urt. v. 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, Slg. 1999, I-5451 – *Eheleute Frans Gschwind*; Urt. v. 14. 11. 2006, Rs. C-513/04 – *Kerckhaert und Morres*, Slg. 2006, I-10967, Rn. 21; Urt. v. 6. 12. 2007, Rs. C-298/05 – *Columbus Container*; Slg. 2007, I-10451, Rn. 44 ff. Siehe zu diesem Phänomen bereits *Jones*, Carry on Discriminating, European Taxation 1996, S. 46 (49); und *Reimer* (FN 19), S. 68.

insbesondere gegen die Doppelbesteuerung bieten<sup>32</sup>. Das gilt jedenfalls dann, wenn jeder Mitgliedstaat für sich genommen ein kohärentes Regelungskonzept verfolgt, das – wenn seine Maxime zum unionsweiten Gesetz würde – die Friktion gar nicht erst entstehen ließe. Jedenfalls spricht manches dafür, dass mit der Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus Art. 293 EG – die nur eine Bemühenspflicht war – eine kompetenzielle Schwäche der Gemeinschaft selber ausgeglichen werden sollte: Für Harmonisierungen der direkten Steuern steht lediglich die allgemeine Binnenmarktcompetenz mit Einstimmigkeitserfordernis (Art. 94 EG, jetzt Art. 115 AEUV) zur Verfügung. Möglicherweise war Art. 293 EG darüber hinaus sogar eine Kompetenzsperre oder eine Kompetenzausübungssperre zu Lasten der Gemeinschaft: Vermeidung der Doppelbesteuerung als ausschließliche Kompetenz der Mitgliedstaaten im Handlungsmodus Völkervertragsrecht. In dieser Lesart, die m. E. viel für sich hatte, erschien das Postulat „Vermeidung zwischenstaatlicher Doppelbesteuerung“ als Beispiel dafür, dass die Gewährleistungen von primärem und sekundärem Gemeinschaftsrecht allein nicht genügten, den Binnenmarkt herzustellen, sondern dass die EG dazu – in einer für das Funktionieren des Binnenmarkts zentralen Frage – das bilaterale Völkervertragsrecht in Dienst nehmen musste.

Mit dem Vertrag von Lissabon ist Art. 293 EG gestrichen worden; die Gründe dafür liegen weithin im Dunkeln. Zwar ist nicht anzunehmen, dass sich durch die Streichung von Art. 293 EG die gesamte Statik des Europäischen Steuerrechts und hier insbesondere Art und Maß des Einflusses der Grundfreiheiten auf das mitgliedstaatliche Recht der direkten Steuern ändern sollten. Gleichwohl steht das Unionsrecht seit der Streichung dieser Vorschrift vor neuen Fragen, auf die noch zurückzukommen ist<sup>33</sup>.

#### *b) Dividendenbesteuerung als Beispiel für den Ersatz von Völkerrecht durch Gemeinschaftsrecht*

Neben der Hereinnahme des Völkerrechts gibt es aber auch im Bereich der direkten Steuern viele Beispiele dafür, dass traditionell völkerrechtliche Regelungen europarechtlich überlagert und dadurch als solche überflüssig gemacht werden: Das Europarecht enthält individuelle Gewährleistungen, die über das Maß des jeweils *völkerrechtlich* Garantierten hinausgehen.

<sup>32</sup> EuGH, Urt. v. 14. 11. 2006, Rs. C-513/04, Slg. 2006, I-10967 – *Kerckhaert und Morres*, Rn. 21; EuGH, Urt. v. 6. 12. 2007, Rs. C-298/05, 2007, S. I-10451 – *Columbus Container*; Rn. 44; und zuletzt EuGH, Urt. v. 12. 2. 2009, Rs. C-67/08, Slg. 2009, I-883 – *Margarete Block*, Rn. 28 ff., v. a. Rn. 29. („Insoweit ist daran zu erinnern, dass Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie sie in Art. 293 EG vorgesehen sind, dazu dienen, die negativen Wirkungen, die sich aus dem in der vorstehenden Randnummer dargestellten Nebeneinander nationaler Steuersysteme für das Funktionieren des Binnenmarkts ergeben, zu beseitigen oder abzumildern [ . . . ].“)

<sup>33</sup> Unten V.

Exemplarisch ist die Besteuerung von Dividenden zu nennen, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft zahlt: Viele innereuropäischen DBA beschränken zwar die Besteuerung im Quellenstaat (i. d. R. dem Sitzstaat der Tochtergesellschaft), belassen aber dem Zielstaat (i. d. R. dem Sitzstaat der Muttergesellschaft) die volle Besteuerung, allenfalls unter Anrechnungsverpflichtung. Dagegen verbietet das europäische Sekundärrecht auch dem Zielstaat die Besteuerung der hereinkommenden Dividenden; anders als die DBA nach OECD-Vorbild sucht die Mutter-Tochter-Richtlinie nicht nur die klassische Doppelbesteuerung ein und desselben Steuerpflichtigen, sondern auch die bloße Doppelbelastung ein und derselben Einkunftsteile bei zwei verschiedenen Steuerpflichtigen (Tochter und Mutter) zu unterbinden<sup>34</sup>. Diese zusätzliche Begünstigung der Steuerpflichtigen ist ein Beispiel für die veredelnde Substituierung von Völkervertragsrecht durch Europäisches Sekundärrecht<sup>35</sup>.

Im Unterschied zum Zollrecht betrifft diese Veredelung im Bereich der direkten Steuern allerdings nicht das ganze Rechtsgebiet, sondern nur einzelne Segmente daraus, v. a. im Bereich der Unternehmensbesteuerung. Im Übrigen bleibt es bei den Doppelbesteuerungsabkommen.

### 3. Währungsrecht und Recht der Haushaltsnotlagen

Und schließlich zeichnet sich auch im Währungsrecht und hier v. a. dem Recht der Haushaltsnotlagen zumindest eine institutionelle Verdoppelung ab: War bislang die Hilfe für in Zahlungsschwierigkeiten geratene Staaten als alleinige Aufgabe des Internationalen Währungsfonds angesehen worden, haben sich die Staaten des Euro-Währungsgebiets nach ersten Überlegungen zur Gründung eines Europäischen Währungsfonds (EWF) und inzwischen zur Einrichtung eines Europäischen Stabilisierungsmechanismus entschlossen<sup>36</sup>. Er soll einerseits die Gefahr der Zahlungsunfähigkeit der Euro-Staaten bannen und Hilfestellungen der Art, die Griechenland im Frühjahr 2010 erhalten hatte<sup>37</sup>, potenziell allen Mitgliedstaaten der Euro-Gruppe gewähren können. Andererseits dient er dazu, die Finanzstabilität der Währungsunion insgesamt zu sichern<sup>38</sup>.

<sup>34</sup> Art. 4 Abs. 1 der RL 90/435/EWG des Rates v. 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225 v. 20. 8. 1990, S. 6.

<sup>35</sup> s. zu den Rückkoppelungen noch unten IV.3.

<sup>36</sup> Überblick bei *Kube/Reimer* (FN 22).

<sup>37</sup> s. das deutsche Gesetz zur Übernahme von Gewährleistungen zum Erhalt der für die Finanzstabilität in der Währungsunion erforderlichen Zahlungsfähigkeit der Hellenischen Republik (WFStG) v. 7. 5. 2010, BGBl. I 2010, 537.

<sup>38</sup> So die Begründung für das deutsche Gesetz zur Übernahme von Gewährleistungen im Rahmen eines Europäischen Stabilisierungsmechanismus (StabMechG): BT-Drs. 17/1740, S. 1.

#### 4. Zwischenergebnis

Das Zwischenergebnis unserer Untersuchungen zu Rechtsimport und Rechtsverdichtung ist also: Wir haben es mit einer dreifach differenzierten Integration von Völkerrecht in Unionsrecht zu tun:

- Im Bereich des Zollrechts und Teilen des Rechts der direkten Steuern setzt das Unionsrecht Völkerrecht um, indem es völkerrechtliche Vorgaben erfüllt (Zollrecht) oder völkerrechtliche Regelungen, die bereits self-executing sind, durch weiter gehende Regelungen ersetzt (Dividendenbesteuerung).
- Teilweise behält das Völkervertragsrecht dagegen seine Anwendbarkeit und Entscheidungserheblichkeit, und das Europarecht sagt: „Das ist gut so.“ Dieser Befund stimmte jedenfalls vor Lissabon, solange es den Art. 293 EG noch gab.
- Und teilweise schließlich importiert das Unionsrecht das Völkerrecht nicht, sondern schafft – wie im Währungsrecht innerhalb der Euro-Zone – eigenständige Parallelstrukturen zu den traditionellen völkerrechtlichen Regelungsstrukturen und Institutionen.

### III. Abschottungen

Damit sind bereits Abschottungsphänomene angesprochen. Nicht selten sperrt sich das Europäische Finanzrecht gegen das Eindringen oder auch nur das Verbleiben völkerrechtlicher Regelungen in dem Spektrum der für das Verhältnis der Mitgliedstaaten untereinander maßgeblichen Rechtssätze. Auch dieser Befund lässt sich gleichermaßen im Verhältnis zum Welthandelsrecht (1.), zum Internationalen Steuerrecht (2.) und zu dem zuletzt angesprochenen Staatsschuldenrecht (3.) belegen.

#### 1. Die europäische Integration als Meistbegünstigungspanzer

Ein erstes Phänomen ist die Absage an Meistbegünstigungsklauseln, wie sie im Welthandelsrecht vorkommen: Innereuropäische Vorzugsbehandlungen erstrecken sich nicht auf Angehörige von Drittstaaten, selbst wenn der handelnde Mitgliedstaat gegenüber diesem Drittstaat völkerrechtlich eine grundsätzliche Pflicht zur Meistbegünstigung übernommen hat<sup>39</sup>. Teilweise

<sup>39</sup> Hierzu und zum Folgenden *Cordewener / Enchelmaier / Schindler* (Hrsg.), Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, 2006, v. a. die Beiträge von *Herrmann*, Meistbegünstigung im Völkerrecht (ebd., S. 29 ff.) und *Rust*, Meistbegünstigungsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen (ebd., S. 77); ferner *Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht. Eine Betrachtung anhand des Internationalen Wirtschaftsrechts und des Rechts der Dop-

ergibt sich dies bereits aus dem jeweiligen Völkervertrag selber: wenn er so ausgestaltet ist, dass er den Raum regionaler Verdichtung als homogenes Gebiet wahrnimmt, dessen interne Regelungen nicht automatisch – im Wege der Meistbegünstigung – nach außen, d. h. auf den nicht an dieser Verdichtung beteiligten anderen Signatarstaat durchschlagen<sup>40</sup>. Denn die Meistbegünstigungsklauseln in völkerrechtlichen Verträgen enthalten vielfach eine Bereichsausnahme für diejenigen Vorzugsbehandlungen, die sich aus einer verfestigten regionalen Integration ergeben<sup>41</sup>; und selbst wo derartige Ausnahmeklauseln fehlen, können die Meistbegünstigungsklauseln nach Maßgabe einer teleologischen Auslegung unanwendbar werden, wenn neben tatsächlichen Umständen auch das normative Umfeld im Verhältnis zum meistbegünstigten Staat einerseits und zum berechtigten Staat andererseits in die Vergleichspaarbildung einzubeziehen wäre. Für die Anwendung der Meistbegünstigungsklauseln kann die Einbeziehung normativer Elemente dazu führen, dass Sachverhalte, die sich innerhalb eines regionalen Wirtschaftsraums abspielen, von vornherein als „unvergleichbar“ mit Drittstaatssachverhalten angesehen werden. Stark vereinfacht: Für die Anwendung völkerrechtlicher Meistbegünstigungsklauseln sind nur diejenigen Situationen „vergleichbar“, in denen der aus der Meistbegünstigungsklausel berechnigte Staat und der unmittelbar (meist)begünstigte innereuropäische Drittstaat in einer gewissen Äquidistanz zu dem verpflichteten Staat stehen<sup>42</sup>; diese Äquidistanz wird durch eine regionale Integration aber durchbrochen.

Alternativ oder kumulativ enthalten völkerrechtliche Meistbegünstigungsklauseln zudem spezifisch finanzrechtliche Ausnahmen. Namentlich Vorzugsbehandlungen, die sich aus Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, werden wegen des Gebens und Nehmens, das Vertragsverhandlung und Vertragsinhalt auszeichnet, vielfach von vornherein gegen Meistbegünstigungspflichten immunisiert<sup>43</sup>. Insofern umgibt die europäische Integration durch-

---

pelbesteuerungsabkommen, 2005; und demnächst *Trottmann*, Gleichbehandlung und Neutralität im Internationalen Ertragsteuerrecht aus Sicht des Welthandelsrechts (WTO). Die Vorgaben der Subventions- und Diskriminierungsverbote für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, 2010 (in Druck).

<sup>40</sup> Für eine Strukturparallele im Zollrecht s. Art. 11 des Kyoto-Übereinkommens (FN 8).

<sup>41</sup> *Rust* (FN 39), S. 84 ff.

<sup>42</sup> Vgl. bereits die Begründung des *niedersächsischen Finanzministeriums* für die Nichterstreckung von § 2 Abs. 1 Nr. 6 lit. a des alten Kapitalverkehrsteuergesetzes auf US-amerikanische Kapitalgesellschaften (zu Art. XI Abs. 3 Freundschafts-, Handels- und Schiffsvertragsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. II 1956, S. 488): Erlass v. 9. 11. 1977, zitiert bei *A. Kempf*, Versteckte Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland USA, in: *ISr* 1997, S. 545 ff. (547 Fn. 21 m. w. N.); s. im Einzelnen auch *E. Reimer*, Steuerrechtliche Bezüge der völkerrechtlichen Meistbegünstigungspflichten, in: *Cordewener / Enchelmaier / Schindler* (Hrsg.) (FN 39), S. 41 ff. (61 ff.).

<sup>43</sup> *Reimer* (FN 42), S. 63 f.

aus ein Meistbegünstigungspanzer. Er bildet allerdings keine europäische oder gar europarechtliche Besonderheit. Vielmehr ist er charakteristisch für die allgemeine Scheu der Staatengemeinschaft, sich durch übermäßige völkervertragliche Bindungen (Meistbegünstigungsklauseln) in eine Lage zu bringen, in der ein Mehr an grenznachbarschaftlicher oder regionaler Kooperation nur deshalb unterbleibt, weil die dem Nachbarstaat und seinen Angehörigen eingeräumten Vorteile sogleich auf alle diejenigen Staaten (und deren Staatsangehörige) zu erstrecken wären, die meistbegünstigungsberechtigt sind. Insofern dient die Abschottung gegen völkerrechtliche Meistbegünstigungspflichten dem Selbstschutz des regionalen Staatenverbunds.

Es ist bemerkenswert, dass das Europarecht aber auch für innereuropäische Fälle keine Meistbegünstigungsverpflichtung vorsieht. In nichtharmonisierten Bereichen – etwa weiten Teilen des Rechts der direkten Steuern – wäre dies durchaus denkbar gewesen; eine entsprechende Auslegung der Grundfreiheiten ist in der Literatur mit Nachdruck gefordert worden<sup>44</sup>. Der EuGH ist diesen Forderungen nicht gefolgt<sup>45</sup>. Er versteht die Grundfreiheiten – m. E. überzeugend – nicht als Meistbegünstigungsgebote, sondern nur als isoliert bilateral wirkende Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote<sup>46</sup>. Gerade diese Zurückhaltung des EuGH bei der Übernahme des (in anderen Teilen des Völkerrechts vielfach üblichen) Rechtsinstituts der Meistbegünstigung in das Europäische Steuerrecht führt nun dazu, dass die innereuropäischen Doppelbesteuerungsabkommen, die ganz überwiegend bilaterale Völkerverträge sind, auf Dauer das Rückgrat des Europäischen Steuerrechts bleiben werden. Insofern ist das schwierige Verhältnis von Europäischem und Internationalem Finanzrecht zueinander durch die Paradoxie gekennzeichnet, dass es gerade die Abschottung des Europäischen gegen das Internationale Finanzrecht ist, die diesem seinen inner-europäischen Rang nachhaltig sichert.

## 2. Besteuerung privater Sparzinsen

Das Steuerrecht bietet Gelegenheit zu weiteren Klärungen der Abschottungsphänomene. In den wenigen harmonisierten Bereichen des Rechts der direkten Steuern finden sich nicht nur – wie oben für die Dividenden-

<sup>44</sup> So etwa Hofbauer (FN 39) m. w. N.

<sup>45</sup> Statt aller EuGH, Urt. v. 5. 7. 2005, Rs. C-376/03, Slg. 2005, I-5821 – *D gegen Inspecteur van de Belastingdienst*.

<sup>46</sup> Wenn es also um die Behandlung durch Mitgliedstaat A geht, haben Angehörige des Mitgliedstaats B einen Anspruch darauf, dass A sie nicht schlechter stellt als die eigenen Staatsangehörigen. Sie können aber nicht beanspruchen, dass A sie sogar besser stellt als die eigenen Angehörigen – und zwar auch dann nicht, wenn A die Angehörigen eines dritten Mitgliedstaats C besser stellt (d. h. im Verhältnis seiner eigenen Leute zu den Angehörigen von Staat C eine *discrimination à rebours* begeht).

besteuerung gezeigt<sup>47</sup> – Beispiele einer Verdichtung völkerrechtlicher Regelungen durch das Unionsrecht. Die Richtlinie über die Besteuerung privater Sparzinsen von 2003<sup>48</sup> liefert daneben Beispiele dafür, dass das Europarecht bestimmten Regelungen in den DBA zuwider läuft. So werden etwa die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Steuersatzbegrenzungen für Zinseinnahmen natürlicher Personen – Art. 11 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens sieht hier 10 Prozent vor – innerhalb der EU teilweise suspendiert, weil die genannte Richtlinie es einzelnen Mitgliedstaaten zur Pflicht macht, eine Quellensteuer zu erheben, die schon bei Inkrafttreten der Richtlinie am 1. 1. 2005 einen Satz von 15 Prozent haben musste, ab 2011 sogar 35 Prozent betragen wird<sup>49</sup>. Das sekundäre Unionsrecht setzt sich hier kraft des allgemeinen Anwendungsvorrangs sämtlichen Unionsrechts gegenüber dem innereuropäischen Völkervertragsrecht durch; primärrechtlich lässt sich dieser Befund durch einen Umkehrschluss zu Art. 351 Abs. 1 AEUV (ex-Art. 307 EG) untermauern<sup>50</sup>.

### 3. Verbot der Staatenrettung

Drittens ist nochmals auf Phänomene der Abschottung im Bereich des Staatsschuldenrechts einzugehen. Darf Europa Griechenland retten? Erlaubt das Primärrecht die Gründung des Europäischen Stabilisierungsmechanismus? In der aktuellen Krise des Staatshaushalts (nicht der privaten Kassen) Griechenlands und anderer Mitgliedstaaten verhält sich die EU gegenüber dem Völkerrecht höchst ambivalent:

- Einerseits haben die Mitgliedstaaten in Kenntnis ihrer Mitgliedschaft im Internationalen Währungsfonds neben dem Stabilitäts- und Wachstumspakt im Vertrag von Maastricht das Verbot des sog. „bail-out“ (Art. 125 AEUV, früher Art. 103 Abs. 1 S. 2 EG, Art. 104b EGV) festgeschrieben: Danach haften sie nicht für Verbindlichkeiten anderer Mitgliedstaaten und treten nicht für derartige Verbindlichkeiten ein. Auch der Union als solcher sind die Hände gebunden. Zur Sicherung der gemeinsamen Währung sollte es vielmehr bei den – mit schmerzhaften Auflagen verbundenen<sup>51</sup> – Hilfsmaßnahmen bleiben, die der IWF leistet.
- Andererseits scheinen die Mitgliedstaaten aber nun, wo sich die Krise konkretisiert, die Einschaltung des IWF nachgerade zu fürchten. Immer

<sup>47</sup> Oben II.2.b).

<sup>48</sup> RL 2003/48/EG des Rates v. 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. EG L 157/38 v. 26. 6. 2003.

<sup>49</sup> Art. 11 Abs. 1 der RL (FN 48).

<sup>50</sup> Zur Bedeutung dieser Vorschrift für das Europäische Zollrecht *Lux* (FN 9), S. 254 und passim; für das Steuerrecht *Lehner*, in: Vogel/ders. (FN 30), Einl. Rn. 257 ff.

<sup>51</sup> Zu der „flexiblen Konditionalität“ oben I.2.c).



wieder ist im Laufe der ersten Hälfte des Jahres 2010 ein gemeinsamer politischer Wille der EU-Mitgliedstaaten, der Euro-Gruppe und der Europäischen Kommission erkennbar geworden, nicht oder allenfalls zurückhaltend auf den IWF zu setzen. Vielmehr wollten wichtige Mitgliedstaaten die Rettung Griechenlands und damit – tatsächlich oder gefühlt – die Rettung der Gemeinschaftswährung selber in die Hand nehmen.

Die gegenwärtige Rechtslage trägt dieses Bemühen nicht<sup>52</sup>. Art. 123 AEUV verbietet den mitgliedstaatlichen Zentralbanken und der EZB die Ausreichung von Überziehungskrediten und anderen Kreditfazilitäten ebenso wie den unmittelbaren Ankauf von neuen Schuldtiteln eines anderen Mitgliedstaats. Im Sinne des *effet utile* muss man „Zentralbank“ möglicherweise *pars pro toto* für die öffentlichen Haushalte der Mitgliedstaaten verstehen; jedenfalls ist zusätzlich Art. 125 AEUV zu beachten. Diese Vorschrift hat trotz einer indikativischen Formulierung („haftet nicht“, „tritt nicht ein“) den Charakter eines Sollenssatzes; dies ergibt sich aus dem auch auf Art. 125 Abs. 1 AEUV bezogenen Wort „Verbot“ in Art. 125 Abs. 2 AEUV.

Art. 125 AEUV ist auch nicht so zu verstehen, dass er lediglich selber keine Haftung und kein Eintretenmüssen begründet. Vielmehr verbietet er auch die anderweitig – etwa staatsvertraglich, privatvertraglich oder gar sekundärrechtlich – begründete Übernahme derartiger Pflichtenstellungen. Doch ist die Darlehensvergabe eine Haftung? Ist sie zumindest ein Eintreten für Verbindlichkeiten? Beides ist sprachlich eher fernliegend; denn beide Formulierungen setzen gedanklich eine anderweitig begründete Verbindlichkeit voraus, betreffen also Dreieckssachverhalte, namentlich Sicherungsverhältnisse. Wenn dagegen ein Mitgliedstaat einem anderen Mitgliedstaat einen bilateralen Kredit gewährt, liegt darin keine Schuldübernahme und erst recht keine Haftungsübernahme.

Grundsätzlich hätte man angesichts der sprachlichen Präzision, mit der Art. 125 AEUV im Übrigen formuliert ist, eine ausdrückliche Erstreckung des Verbots auf bilaterale Darlehensgewährungen erwarten müssen. Daraus folgt, dass Art. 125 AEUV – wiederum: grundsätzlich – eine Darlehensvergabe zwischen zwei Mitgliedstaaten nicht ausschließt<sup>53</sup>. Nur ist Darlehen nicht gleich Darlehen. Wenn ein Darlehen oder seine Valutierung von Anfang an an die Bedingung geknüpft werden, dass der Darlehensnehmer keine anderweitig Liquidität mehr zu erlangen vermag, wird das Darlehen eben doch zu einem Sicherungsmittel. Exakt diese Bedingung scheinen die anderen Mitgliedstaaten im Fall Griechenlands und in dem

---

<sup>52</sup> *Kube/Reimer* (FN 22), S. 1912 ff. Anders mit großem Engagement *Herrmann*, Griechische Tragödie – der währungsverfassungsrechtliche Rahmen für die Rettung, den Austritt oder den Ausschluss von überschuldeten Staaten aus der Eurozone, *EuZW* 2010, S. 413 ff.

<sup>53</sup> Dies in Übereinstimmung mit *Herrmann* (FN 52).

anschließend konzipierten Europäischen Stabilisierungsmechanismus nun aber zu stellen. Darin liegt ein tatbestandlicher Verstoß gegen Art. 125 AEUV.

Dieser Verstoß gegen Art. 125 AEUV könnte aber durch die Kommissionskompetenz zur Hilfe in außergewöhnlichen Fällen (Art. 122 Abs. 2 AEUV) gerechtfertigt sein; die Union stützt sich bei der Etablierung des Europäischen Stabilisierungsmechanismus in der Tat auf diese Norm. Sie eignet sich dazu aber aus drei Gründen nicht. Erstens ist Art. 122 Abs. 2 seiner Stellung nach kaum als *lex specialis* zu Art. 123 und Art. 125 AEUV anzusehen; systematisch ist das Gegenteil richtig. Zweitens betrifft Art. 122 Abs. 2 AEUV tatbestandlich nur „Naturkatastrophen und außergewöhnliche Ereignisse, die sich der Kontrolle des betroffenen Mitgliedstaats entziehen“, nicht aber die von dem Staat selber über einen langen Zeitraum herbeigeführten Krisen. Drittens passt die Rechtsfolge nicht: Art. 122 Abs. 2 AEUV erlaubt Hilfen der Union, nicht aber die – unabhängig vom EU-Haushalt gesammelten – Hilfen anderer Mitgliedstaaten.

Es muss also unionsrechtlich bei der Regel „no bail-out“ bleiben. Welche verfassungsrechtlichen Folgen der Verstoß gegen diese Regel in dem Mitgliedstaat Deutschland hätte, ist hier nicht zu erörtern<sup>54</sup>; auch und gerade auf europarechtlicher Ebene hat dieser Befund aber bedrückendes Gewicht.

#### 4. Zwischenergebnis

Damit ergibt sich folgendes Zwischenergebnis: Im Hinblick auf die ersten beiden Fragen (Meistbegünstigung, Zinsbesteuerung) schottet sich das Unionsrecht als solches gegen völkerrechtliche Einflüsse ab und entfernt sich mit seinen Regelungskonzepten von denen des Völkerrechts. Im dritten Punkt (bail-out) liegt das Problem nicht im Unionsrecht, sondern in seinem Vollzug: Hier ist der gegenwärtige *horror iuris gentium*, die Scheu der mitgliedstaatlichen Regierungen und der Europäischen Kommission vor einer Delegation der Problemlösung an den IWF, nur mehr politisch, nicht einmal ökonomisch, jedenfalls nicht juristisch zu erklären.

### IV. Rückkoppelungen

In allen drei Referenzgebieten zeigen sich aber auch Rückkoppelungen aus dem Unionsrecht in das Völkerrecht. Besonders deutlich werden sie im Bereich des Steuerrechts, bei dem sich an vielen Punkten aus dem Europäischen Recht Impulse für das Internationale Steuerrecht ergeben.

---

<sup>54</sup> Hierzu Kube / Reimer (FN 22), S. 1914 ff.

## 1. Schiedsverfahren zur Anpassung von Konzernverrechnungspreisen

Ein erstes prominentes Beispiel hierfür ist das bereits im Jahr 1990 abgeschlossene intergouvernementale Übereinkommen der (damaligen) EWG-Staaten über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen.<sup>55</sup> Dieses Übereinkommen geht in seiner Regelungsdichte über die Vorschriften der Art. 9 und 25 OECD-MA hinaus, bietet mit der Begrenzung der Verfahrenshöchstdauer auf drei Jahre einen effektiveren Rechtsschutz als das OECD-MA und kann der Fortentwicklung des OECD-MA auch im Übrigen wichtige Impulse geben<sup>56</sup>.

## 2. Dogmatik der Diskriminierungsverbote

Ein zweiter Bereich, in dem sich sowohl de lege lata als auch de lege ferenda Rückkoppelungen zwischen dem (Steuer-)Völkerrecht und dem Europäischen Recht zeigen, ist das Recht der Diskriminierungsverbote. De lege lata bestehen Wechselwirkungen zwischen europa- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverboten einerseits dort, wo abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote Verstöße mitgliedstaatlicher Rechtsvorschriften gegen Europarecht unterbinden; und andererseits dort, wo europarechtliche Einflüsse zu Korrekturen des innerstaatlichen Rechts geführt und dadurch bestehende Verstöße gegen Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt haben<sup>57</sup>.

De lege ferenda findet die Dogmatik der Europäischen Grundfreiheiten in zunehmendem Maße Eingang in rechtspolitische Überlegungen auf Ebene des OECD-Musterabkommens. Die von der OECD bislang verwendeten Diskriminierungsverbote in Art. 24 OECD-MA sehen z. B. durchweg weder eine Ausweitung i. S. e. Erfassung auch der versteckten Diskriminierung oder der indirekten Diskriminierung noch Rechtfertigungsmöglichkeiten vor. Zugleich erleben die Mitgliedstaaten der OECD in der Entwicklung des Europäischen Steuerrechts aber, welche Flexibilität und – fiskalische – Erleichterung die Ergänzung des Nichtdiskriminierungstatbestands um eine Rechtfertigungsebene bietet. Hier deuten sich Inspirationen des Internationalen aus dem Europäischen Steuerrecht an<sup>58</sup>.

<sup>55</sup> Übereinkommen 90/436/EWG v. 23. 6. 1990, ABl. EWG Nr. L 225 v. 20. 8. 1990, S. 10. Zu diesem Abkommen *Adonnino*, Some Thoughts on the EC Arbitration Convention, *European Taxation* 2003, S. 403; *Oliver*, The Revival of the EC Arbitration Convention, *British Tax Review* 2005, S. 183; *Vögele/Forster*, Das EU-Schiedsübereinkommen, *IStr* 2006, S. 537; *Bödefeld/Kuntschik*, Verständigungs- und Schiedsverfahren nach dem EU-Schiedsabkommen – Theorie und Praxis, *IStr* 2009, S. 268.

<sup>56</sup> Vertieft *Lehner*, in: Vogel/ders. (FN 30), Art. 25 Rn. 300 ff.

<sup>57</sup> *Rust*, in: Vogel/Lehner (FN 30), Art. 24 Rn. 19 m. w. N.

<sup>58</sup> In diese Richtung *Adonnino*, Non-discrimination rules in international taxation. General Report, *Cahiers de droit fiscal international* Bd. 78b (1993), S. 131.

### 3. Besteuerung von Schachteldividenden

Ähnliches lässt sich bei der Besteuerung von Schachteldividenden beobachten. Die im Europäischen Sekundärrecht angelegte Steuerfreiheit auf Ebene der empfangenden Körperschaft<sup>59</sup> findet Eingang in immer mehr Doppelbesteuerungsabkommen<sup>60</sup>. Selbst klassische Anrechnungsländer wie Japan oder die USA erwägen inzwischen die Übernahme der Dividendenfreistellung<sup>61</sup>.

### 4. Zwischenergebnis

Exemplarisch für das Recht der direkten Steuern lassen sich damit Impulse identifizieren, die das Europäische Recht dem Völkerrecht (zurück-)gibt. Auch für das Haushalts- und Währungsrecht sind derartige Impulse denkbar. Gerade die Finanz-, Wirtschafts- und Haushaltskrise hat in zahlreichen außereuropäischen Staaten ein zuvor nicht anzutreffendes Interesse an den Maastrichter Konvergenzkriterien geweckt; ihre Verbreitung könnte perspektivisch – als Vorstufe oder an Stelle eines Insolvenzrechts für Staaten – auch Sache des Völkerrechts werden. In jedem Fall ist der Befund valide, dass das Internationale Finanzrecht bereits heute auf breiter Front durch unionsrechtliche Arrangements und Regulierungsstrategien bereichert wird.

## V. Ausblicke

Einige der eingangs gestellten Fragen sind noch offen. Abschließend ist der Versuch zu unternehmen, die Umrisse dessen, was die einzelnen Analysen zum Vorschein gebracht haben, zu einem ersten Gesamtbild zu verdichten.

### 1. Ausweitung des Subsidiaritätsprinzips?

Erstens relativieren die Ergebnisse der Überlegungen die Strahlkraft der Völkerrechtsfreundlichkeit und Völkerrechtsoffenheit des Unionsrechts (Art. 3 Abs. 5 EUV). Wenn das Unionsrecht eine Grundentscheidung für die Internationale Zusammenarbeit enthält, wird sie jedenfalls nicht vollständig durchgehalten; immer wieder geht das Unionsrecht seine eigenen, konzeptionell bewusst vom Völkerrecht abweichenden Wege<sup>62</sup>.

<sup>59</sup> Art. 4 Abs. 1 I. Spiegelstrich der Mutter-Tochter-RL (FN 34).

<sup>60</sup> Überblick bei *Vogel*, in: ders./Lehner (FN 30), Art. 23 Rn. 16; zur Funktionsweise ebd., Rn. 86 ff.

<sup>61</sup> *Grubert/Mutti*, Taxing International Business Income: Dividend Exemption Versus the Current System, 2001; s. auch *Shaviro*, The Case against Foreign Tax Credits, Internet: <http://ssrn.com/abstract=1547312> (10. 6. 2010), S. 31 f.

<sup>62</sup> Hierzu *Uerpmann-Witzack* (FN 24).

Man könnte es positiv formulieren: Die EU sucht für ihren Bereich, Probleme eigenständig zu lösen, ohne auf das breiter angelegte, teils sogar globale Völkerrecht rekurrieren zu müssen. In dieser Perspektive erscheint die EU im Verhältnis zur Internationale Organisation als Nachfrager gelebter Subsidiarität. Zwingend ist diese positive Perspektive indes nicht. Denn für die bilateralen Verträge, möglicherweise sogar für alle innereuropäischen Verträge, liegt in der europarechtlichen Lösung eine tatbestandliche Verletzung des Subsidiaritätsprinzips, erscheint doch die völkervertragliche Lösung nach dem Vorbild des alten Art. 293 EG hier gerade als die Lösung der niedrigeren – nämlich mitgliedstaatlichen – Ebene. Vor allem aber steht sie in der Gefahr, das Subsidiaritätsprinzip in seinen Voraussetzungen misszuverstehen.

Das zeigt sich speziell im Währungsrecht: Hier ist die EU zwar die untere Ebene, verglichen mit dem 186 Mitglieder starken IWF. Doch hat die EU nur dann die bessere Kompetenz, wenn – bei unterstellt gleicher Wirksamkeit von Hilfen der EU und des IWF – die europarechtliche Lösung gegenüber der internationalen nicht in der Sache nachteilhaft, insbesondere: weniger effizient oder gar weniger effektiv ist. Im Streit um die Hilfen für Griechenland hat sich aber die Kompromittierbarkeit der europäischen Akteure gezeigt: Wenn hier Irland, Italien, Lettland, Polen, Portugal, Spanien – um nur wenige zu nennen – zur Frage der Sanierung der Staatsfinanzen Griechenlands befragt werden, weil ja Einstimmigkeit gefordert wird, antworten sie möglicherweise nicht ganz unbefangen. Dagegen kommt in der Lehre von der guten Polizei der Ordnungshüter immer aus einem fernen Land, einer fremden Provinz: *ut scandalon evitetur*. Gerade da, wo schmerzhaft Maßnahmen durchzusetzen sind, wo die aktuelle Generation Verzicht üben muss zur Vermeidung eines ungleich größeren Schadens der künftigen, können das Internationale Finanzrecht und seine Akteure, vor allem der IWF, den wohl besseren Beitrag zur Neutralitätssicherung leisten.

Insgesamt erweist sich das Finanzrecht als zentraler Testfall für die Völkerrechtsfreundlichkeit, die in der Unionsverfassung angelegt ist. Gerade im Finanzrecht hat die Völkerrechtsfreundlichkeit des Unionsrechts eine doppelte Bedeutung. Einerseits ist das Völkerrecht Inspirationsquelle und Impulsgeber für die Herausbildung eines eigenen Finanzrechts der Europäischen Union. Andererseits kompensiert das Internationale Finanzrecht im Währungsrecht, aber auch im Steuerrecht Lücken und Schwächen des unionalen Finanzrechts<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> Zu einer Parallelentwicklung im Bereich des Grundrechtsschutzes, *Kühling*, Grundrechte, Völkerrechtliche Verfassungselemente, in: von Bogdandy/Bast (Hrsg.) (FN 16), S. 662 ff.

## 2. Entwicklung einer Handlungsform für die Vergemeinschaftung innergemeinschaftlichen Völkerrechts?

Nicht zu übersehen ist allerdings, dass das Unionsrecht seinerseits über Stärken verfügt, die dem Völkerrecht fremd sind. Das gilt – jedenfalls aus deutscher Sicht – besonders für den Einwirkungsmodus des jeweiligen Regimes auf das innerstaatliche Recht: Das Völkerrecht kann nach bislang herrschender Auffassung grundsätzlich durch innerstaatliche Gesetze überspielt werden (*treaty override*), das Europarecht genießt dagegen – von Fällen ausbrechender Rechtsakte abgesehen – Anwendungsvorrang. Das legt eine zweite Frage nahe, die nun namentlich das Steuerrecht betrifft: Lassen sich die Probleme dadurch überwinden, dass man Regelungen, die zunächst völkervertraglich zustande gekommen sind, im Wege eines Inkorporations- oder Approbierungsverfahrens mit den Rechtswirkungen ausstattet, die auch dem sekundären Unionsrecht zukommen?

Gegenständlich dürfte ein solches Inkorporationsverfahren nur das konkret völkerrechtlich Vereinbarte betreffen; hier ist also nicht an eine inhaltliche Veränderung oder Verdichtung gedacht. Selbst die Auslegungsmethoden dürfen und sollten weiterhin die der Wiener Vertragsrechtskonvention sein. In persönlicher Hinsicht kann das Verfahren neben den innereuropäischen Verträgen auch die Verträge zwischen EU-Staaten und Drittstaaten betreffen; das wäre genauer zu erwägen. Jedenfalls soll die Inkorporation den persönlichen Anwendungsbereich des je einzelnen Vertrages nicht erweitern. Insbesondere bleibt es bei der Bilateralität der Rechtsfolgen; es geht nicht um die Einführung einer Meistbegünstigung – die der EuGH, gestützt auf die Grundfreiheiten, für den Bereich der direkten Steuern ja auch aus guten Gründen abgelehnt hat.

Die Vorteile sind greifbar: Die völkerrechtlichen Absprachen werden nicht nur gegen den *treaty override* immunisiert, was bei den DBA von großer Bedeutung ist<sup>64</sup>. Die Wirkkraft völkerrechtlicher Verträge wird vor allem dort gesichert, wo einem Mitgliedstaat Regeln und Rechtsinstitute vorgegeben werden sollen, die sich dieser Mitgliedstaat spontan nicht geben dürfte, weil sie gegen seine Verfassung verstießen. Die Rede ist etwa von der gegenwärtig vielfach erörterten und vom britischen Premierminister prononciert geforderten Bankenabgabe: Wenn der Deutsche Bundestag sie einführt, ist er dabei an die strengen Voraussetzungen gebunden, die das Bundesverfassungsgericht an Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion stellt: Die Gruppe der Abgabepflichtigen muss homogen und überschaubar sein; die Abgabe muss streng gruppennützig verwendet werden; sie darf keinen Strafcharakter haben; sie darf sich nur auf künftige Krisen beziehen u. s. w.

<sup>64</sup> Beispielhaft: Bruch des Doppelbesteuerungsabkommens mit Belgien durch § 20 Abs. 2 AStG. Gegen diese Vertragsverletzung hat sich das Europarecht bislang (trotz Art. 293 EG a. F.) als machtlos erwiesen: EuGH, Urt. v. 6. 12. 2007, Rs. C-298/05 – *Columbus Container*; Slg. 2007, I-10451, Rn. 46 f.

Auch wenn man den Vorschlag des britischen Premierministers als Anregung zu einem (nur) völkerrechtlich koordinierten Vorgehen versteht, muss sich eine internationale Bankenabgabe in Deutschland m. E. vollständig an diesen finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben messen lassen.

Ganz anders liegen die Dinge, wenn eine Europäische Bankenabgabe in Rede stünde. Dann kann der Anwendungsvorrang des Unionsrechts – in Grenzen, die näher zu bestimmen wären – auch die genannten finanzverfassungsrechtlichen Restriktionen überwinden.

Ein europäischer Besiegelungsakt für bilaterale völkervertragliche Regelungen der Mitgliedstaaten kann außerdem wieder – wie früher Art. 293 EG – als Instrument zur Wahrung des im Binnenmarkt Erreichten dienen, indem die Regelungen mit einem Verschlechterungsverbot verbunden werden. Sie würden zudem der Jurisdiktion des EuGH oder eines noch einzurichtenden Europäischen Gerichtshofs in Steuersachen unterstellt, der für ein höheres Maß an Auslegungsharmonie und Rechtsanwendungsgleichheit sorgen würde, als es die mitgliedstaatlichen Gerichte derzeit vermögen.

### 3. Verallgemeinerungen?

Eine dritte und letzte Frage, mit der wir das Finanzrecht hinter uns lassen: Inwiefern sind die hier angestellten Überlegungen zur Integration des Völkerrechts in das Europarecht zu verallgemeinern? Welche Strategien, Reize und Reaktionen lassen sich beobachten, wenn Rechtsimport und Rechtsveredelung, Abschottungs- und Rückkoppelungseffekte in anderen Teilbereichen des Verwaltungsrechts untersucht werden? Zu diesen Fragen lohnen sich weitere, künftige Untersuchungen.