

NADJA BRAUN BINDER

Rechtsangleichung
in der EU im Bereich
der direkten Steuern

Jus Publicum

266

Mohr Siebeck

JUS PUBLICUM
Beiträge zum Öffentlichen Recht

Band 266



Nadja Braun Binder

Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern

Analyse der Handlungsformen unter
besonderer Berücksichtigung des Soft Law

Mohr Siebeck

Nadja Braun Binder, geboren 1975; Studium der Rechtswissenschaften an den Universitäten Bern und Helsinki; 2005 Promotion; Juristin, Projektleiterin und Leiterin der Sektion Recht der Schweizer Bundeskanzlei; 2008 MBA in Public Management an der Universität Salzburg; seit 2011 Forschungsreferentin am Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung (Speyer); seit 2016 dort Koordinatorin des Programmbereichs „Transformation des Staates in Zeiten der Digitalisierung“; 2017 Habilitation.

e-ISBN PDF 978-3-16-155283-0
ISBN 978-3-16-155282-3
ISSN 0941-0503 (Jus Publicum)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2017 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohr.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde Druck in Tübingen aus der Garamond Antiqua gesetzt, auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Für Mischa und Daphne.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2016/2017 vom Senat der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer als Habilitationsschrift angenommen. Sie entstand zu einem großen Teil während meiner Tätigkeit als Forschungsreferentin im Projekt des Forschungsverbunds der Leibniz-Gemeinschaft „Steuerpolitik in der EU im Umfeld neuer Fiskalinstitutionen und Abstimmungsverfahren“ am Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung (Speyer).

Für seine langjährige Förderung, kritische Begleitung und stete Unterstützung danke ich Herrn Prof. Dr. Joachim Wieland, LL.M. Für die zügige Anfertigung des Zweitgutachtens danke ich Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Jan Ziekow. Für wertvolle Anregungen bin ich Herrn RA Johannes M. Brandt, Mag. rer. publ. verbunden. Ein besonderer Dank gilt Frau Claudia Brecht, Frau Linda Estelmann, Herrn Marius Herr, M.A. und Frau Iris Meyer, M.A., Mag. rer. publ. für ihre fortwährende Hilfsbereitschaft und Unterstützung.

Die Untersuchung berücksichtigt die bis Ende Juli 2016 erlassenen Sekundär- und Tertiärrechtsmaßnahmen der EU, die bis zu diesem Zeitpunkt veröffentlichten Mitteilungen der EU-Kommission beziehungsweise weitere Soft-Law-Maßnahmen sowie die bis dahin eingeleiteten beihilferechtlichen Prüfverfahren der EU-Kommission. Die Rechtsprechung des EuGH ist mit Stand zum 14. Juli 2016 eingearbeitet.¹ Die in dieser Arbeit angeführten Internetadressen wurden zuletzt am 1. September 2016 abgerufen.

Speyer, im Januar 2017

Nadja Braun Binder

¹ Vgl. auch Anhang I.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XV
Kapitel 1: Einleitung	1
<i>A. Ziel und Gegenstand der Untersuchung</i>	1
<i>B. Gang der Untersuchung</i>	2
Kapitel 2: Einführung in die Problemstellung	5
<i>A. Rechtliche Rahmenbedingungen</i>	5
I. Primär- und sekundärrechtliche Grundlagen für die Angleichung der direkten Steuern in der EU	5
II. Rechtsprechung des EuGH	6
III. Bedeutung des Beihilfverbots	7
IV. Rechtsangleichung durch Soft Law	7
<i>B. Notwendigkeit einer Gesamtbetrachtung</i>	8
Kapitel 3: Rechtsangleichung als Untersuchungsgegenstand	11
<i>A. Begriffsklärung</i>	11
I. Notwendigkeit einer Begriffsklärung	11
II. Heterogene Begriffsverwendung in der Literatur	12
III. Begriffsverwendung im Rahmen dieser Untersuchung	13
1. Rechtsangleichung als Prozess, der von einem Organ der EU ausgeht	13
2. Angleichung an einen europäischen Standard	14
a) Mehr als gegenseitige Annäherung der Rechtsordnungen	15
b) Vorgabe des Standards durch die EU	18
3. Zweckgebundenheit	18
<i>B. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands</i>	19
I. ... gegenüber sog. spontaner Rechtsangleichung	19
II. ... gegenüber Rechtsvereinheitlichung	20
III. ... gegenüber bi- oder multilateralen Maßnahmen	22
IV. ... gegenüber der Verstärkten Zusammenarbeit	23
V. ... gegenüber dem Prinzip der Gegenseitigen Anerkennung	24

C. <i>Systematisierung des Untersuchungsgegenstands</i>	26
I. Systematisierungen in der Literatur	26
1. Positive und negative Rechtsangleichung	26
2. Legislative und judizielle Rechtsangleichung	29
3. Aktive und reaktive Rechtsangleichung	30
4. Hard Law und Soft Law	30
II. Zur Systematisierung in dieser Untersuchung	31
 Kapitel 4: Positive Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern	 33
A. <i>Rechtsgrundlagen für positive Rechtsangleichung</i>	33
I. Ausdrücke „Rechtsangleichung“ und „Harmonisierung“ im Primärrecht	34
II. Art. 115 AEUV	35
1. Entstehungsgeschichte	36
2. Tatbestandsmerkmale	42
a) Angleichung	42
b) Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten	43
c) Binnenmarktbezug	44
aa) Binnenmarktbezug	44
bb) Artt. 115 und 114 AEUV: Keine Unterscheidung (mehr) zwischen Binnenmarkt und Gemeinsamen Markt . .	45
cc) Binnenmarktbezug in den Artt. 115 und 114 AEUV	47
dd) Qualifizierte Anforderungen an den Binnenmarktbezug	48
ee) Auswirkungen des Steuerrechts auf den Binnenmarkt	50
3. Zulässigkeit präventiver Rechtsangleichung	52
4. Harmonisierung durch Rechtswahl?	55
5. Änderung einer Rechtsangleichungsmaßnahme	55
6. Instrumente der positiven Rechtsangleichung	56
7. Verfahren	56
8. Grade der Harmonisierung	57
a) Vollharmonisierung	58
b) Teilharmonisierung	59
c) Mindestharmonisierung	60
d) Beschränkung der Harmonisierungsgrade im Falle von Art. 115 AEUV?	61
III. Art. 116 AEUV	62
IV. Art. 352 AEUV	66
V. Primärrechtliche Rahmenbedingungen der positiven Rechtsangleichung	67

1. Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung	68
2. Subsidiaritätsprinzip	68
3. Verhältnismäßigkeitsprinzip	69
4. Grundrechte	69
5. Grundfreiheiten	70
<i>B. Sekundärrechtliche Instrumente</i>	70
I. Hintergrund	71
1. Souveränität der Mitgliedstaaten	71
2. Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs	73
3. Verhinderung von Steuervermeidung	78
II. Erfolgreiche Sekundärrechtsetzung gestützt auf Art. 115 AEUV	83
1. Fusionsrichtlinie	84
2. Mutter-Tochter-Richtlinie	85
3. Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie	88
4. Zinsrichtlinie (aufgehoben)	89
5. Anti-BEPS-Richtlinie	90
a) Kompetenzgrundlage	92
b) Wegzugsbesteuerung	94
6. Amtshilferichtlinie	98
7. Beitreibungsrichtlinie	100
III. Exkurs: GKKB	101
<i>C. Rechtsangleichung durch Tertiärrechtsetzung</i>	104
I. Delegierte Rechtsakte	104
1. Begriff	104
2. Ergänzung oder Änderung	105
3. Nicht wesentliche Bestimmungen	106
4. Inhalt, Ziel, Geltungsbereich und Dauer	106
5. Delegierte Rechtsakte im Bereich der direkten Steuern	108
II. Durchführungsrechtsakte	110
1. Begriff	110
2. Durchführungsbefugnisse der EU	111
3. „Durchführung“	111
4. Kontrolle	112
5. Durchführungsrechtsakte im Bereich der direkten Steuern	112
<i>D. Rechtsangleichung durch Soft Law</i>	114
I. Begriff	114
II. Funktionale Einteilung von Soft Law	117
1. Vorbereitende und informative Funktion	117
2. Auslegungs- und Entscheidungsfunktion	117
3. Steuerungsfunktion	118
III. Notwendigkeit einer Kompetenzgrundlage	118

IV. Verbindlichkeit	120
1. Administrative Bezugspunkte	121
2. Judikative Bezugspunkte	121
V. Soft Law im Bereich der direkten Steuern	123
1. Maßnahmen mit vorbereitender und informativer Funktion	124
aa) Beispiele	124
bb) Beurteilung	127
2. Maßnahmen mit Auslegungs- und Entscheidungsfunktion	127
a) Auslegungsmaßnahmen	127
aa) Mitteilungen zur steuerlichen Behandlung der Altersversorgung (2001) und zur Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen (2003)	127
bb) Mitteilung zur Wegzugsbesteuerung (2006)	131
cc) Mitteilung zur steuerlichen Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (2006)	132
dd) Mitteilung zur Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung (2007)	133
ee) Beurteilung	133
b) Entscheidungsmaßnahmen	134
3. Maßnahmen mit Steuerungsfunktion	135
a) Empfehlungen	135
aa) Empfehlung betreffend die Besteuerung von Nichtansässigen	135
bb) Empfehlungen zur Besteuerung von kleinen und mittleren Unternehmen	136
cc) Weitere Empfehlungen	138
b) Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung	138
E. Zwischenfazit	141
 Kapitel 5: Negative Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern	 145
A. Begriff	145
B. Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten	146
I. Grundzüge der Grundfreiheiten-Rechtsprechung des EuGH	148
1. Von Diskriminierungs- zu Beschränkungsverboten	148
2. Unmittelbare Anwendbarkeit	149
3. Grenzüberschreitender Bezug	149
4. Dreistufige Prüfung	150
II. Rechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern	151
1. Einleitung	151
2. Zwei Wege zum EuGH	152

3. Wirkung der Entscheidungen des EuGH	153
4. Betroffene Grundfreiheiten	154
5. Weitere primärrechtliche „Anknüpfungspunkte“	155
a) Allgemeines Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) und allgemeines Freizügigkeitsrecht (Art. 21 Abs. 1 AEUV)	155
b) Allgemeine Rechtsgrundsätze	157
c) Grundrechtecharta	157
III. Bedeutung der Rechtfertigungsgründe in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern	159
1. Einleitung	159
2. Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten	161
a) Erfolgreiche Berufung auf den Rechtfertigungsgrund	163
aa) Keine Rechtfertigung bei Verzicht auf Besteuerung inländischer Sachverhalte	163
bb) Keine Rechtfertigung bei der Besteuerung ausländischer Einkünfte	164
cc) Wegzugsbesteuerung – keine sofortige Einziehung der Steuer	166
dd) Kein Entzug aus der Verantwortung, die einem Steuerpflichtigen zustehenden personellen und familienbezogenen Abzüge zu gewähren	167
ee) Keine Rechtfertigung bei Verlustberücksichtigung einer im gleichen Mitgliedstaat ansässigen, zum selben Konzern gehörenden Betriebsstätte	169
ff) Keine Rechtfertigung beim Widerruf einer bereits gewährten Steuervergünstigung zum Zeitpunkt der Sitzverlegung	170
b) Anerkennung der Rechtfertigung	171
aa) Keine freie Wahlmöglichkeit	171
bb) Kein Verzicht des Sitzstaats auf sein Recht zur Besteuerung eines Einkommens, das durch eine in seinem Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wurde	175
cc) Wegzugsbesteuerung – Zeitpunkt der Festsetzung der Steuerschuld	177
dd) Kein Verzicht des Sitzstaats auf sein Recht zur Besteuerung eines in seinem Hoheitsgebiet entstandenen Wertzuwachses bei Umwandlung	180
c) Beurteilung	181
IV. Zur Rolle der Kommission	182
C. Beihilfeverbot und Besteuerung	184

I.	Allgemeine Rechtsgrundlagen des Beihilfeverbots	185
1.	Primärrechtliche Grundlagen	185
2.	Sekundär- und Tertiärrecht	188
3.	Soft Law	189
II.	Relevanz des Beihilfeverbots im Bereich der direkten Steuern	191
1.	Anwendbarkeit der Beihilfevorschriften auf Steuervergünstigungen	191
2.	Zum Kriterium der Selektivität	192
3.	Das Beispiel der Tax Rulings	195
III.	Zur Rolle der EU-Kommission	197
1.	Rechtsangleichung durch Soft Law	200
2.	Rechtsangleichung durch Prüfverfahren	202
IV.	Zur Rolle des EuGH	202
D.	Zwischenfazit	204
Kapitel 6: Handlungsformen der Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern		207
A.	<i>Kritische Gedanken zur Systematisierung</i>	207
I.	Grenzen der Einteilung in positive und negative Rechtsangleichung	207
II.	Alternative: Legislative, judizielle und exekutive Rechtsangleichung	208
1.	Zum Begriffsverständnis	208
a)	Legislative Rechtsangleichung	208
b)	Judizielle Rechtsangleichung	209
c)	Exekutive Rechtsangleichung	209
2.	Vorteile	209
3.	Nachteile	210
B.	<i>Handlungsformen</i>	210
Kapitel 7: Abschließendes Fazit		213
Literaturverzeichnis		217
Sachregister		249
Anhänge		237
<i>Anhang I: EuGH-Urteile zu den direkten Steuern</i>		237
<i>Anhang II: Bezugspunkte in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern</i>		239

Abkürzungsverzeichnis

A. A.	Anderer Ansicht
ABl.	Amtsblatt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, zuletzt geändert durch Art. 2 Änderungsbeschluss 2012/419/EU vom 11.07.2012, ABl. L 204 v. 31.07.2012, S. 131. Konsolidierte Fassung, ABl. C 326 v. 26.10.2012, S. 47
Amtshilferichtlinie	Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1, zuletzt geändert durch: Richtlinie 2016/881/EU des Rates vom 25.05.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 146 v. 03.06.2016, S. 8
Anti-BEPS-Richtlinie	Richtlinie 2016/1164/EU des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 v. 19.07.2016, S. 1
BB	Der Betriebs-Berater
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung)
Beihilfeverfahrensordnung	Verordnung 2015/1589/EU des Rates vom 13.07.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. L 248 v. 24.09.2015, S. 9
Beitreibungsrichtlinie	Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16.03.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. 2010 L 84 v. 31.03.2010, S. 1
bzw.	beziehungsweise
CDE	Cahiers de droit européen
CJEL	Columbia Journal of European Law
CMLR	Common Market Law Review
COM	Kommissionsdokument(e)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft

XVI

Abkürzungsverzeichnis

DStR	Deutsches Steuerrecht
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
E.B.L.R.	European Business Law Review
ECFR	European Company and Financial Law Review
ECTR	EC Tax Review
EEA	Einheitliche Europäische Akte vom 28.02.1986, Abl. L 169 v. 29.06.1987, S. 1.
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, seit dem Vertrag von Maastricht (früher: EWGV)
EL	Ergänzungslieferung
ELJ	European Law Journal
E.L.R.	European Law Review
EMRK	Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten, in der Fassung der Bekanntmachung vom 22.10.2010, BGBl. II S. 1198, zuletzt geändert durch 15. EMRK-Protokoll vom 24.06.2013, BGBl. II S. 1034
endg.	endgültig
EnzEur	Enzyklopädie Europarecht
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EUV	Vertrag über die Europäische Union, zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft vom 09.12.2011, Abl. L 112 v. 24.04.2012, S. 21. Konsolidierte Fassung, Abl. C 326 v. 26.10.2012, S. 13
EuR	Europarecht
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25.03.1957, BGBl. II S. 753
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
Fusionsrichtlinie	Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, Abl. L 310 v. 25.11.2009, S. 34
G.	Gesetz
GA	Generalanwalt/Generalanwältin (EuGH)
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

GLJ	German Law Journal
GRC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union vom 12.12.2007, ABl. C 303 v. 4.12.2007, S. 1, Konsolidierte Fassung, ABl. 2016 C 202 v. 07.06.2016, S. 389
HStR	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
i. d. F.	in der Fassung
i. e. S.	im engeren Sinne
insbes.	insbesondere
IStR	Internationales Steuerrecht
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
JCMS	Journal of Common Market Studies
JZ	Juristenzeitung
KOM	Kommissionsdokument(e)
MLR	Modern Law Review
MS	Mitgliedstaat(en)
Mutter-Tochter-Richtlinie	Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 345 v. 29.12.2011, S. 8, zuletzt geändert durch: Richtlinie 2015/121/EU des Rates vom 27.01.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 21 v. 28.01.2015, S. 1 mit weiteren Nachweisen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJIL	Nordic Journal of International Law
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
R.A.E.	Revue des Affaires Européennes
R.D.F.	Revue de Droit Fiscal
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Slg.	Sammlung (der Rechtsprechung des EuGH)
sog.	sogenannt
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International
u. a.	und andere
UAbs.	Unterabsatz
Vertrag von Amsterdam	Vertrag von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte vom 02.10.1997, ABl. C 340 v. 10.11.1997, S. 1
Vertrag von Lissabon	Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der

	Europäischen Gemeinschaft vom 13.12.2007, ABl. C 306 v. 17.12.2007, S. 1
Vertrag von Maastricht	Vertrag über die Europäische Union vom 07.02.1992, ABl. C 191 v. 19.07.1992, S. 1
Vertrag von Nizza	Vertrag von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte vom 26.02.2001, ABl. C 80 v. 10.03.2001, S. 1
Vorb.	Vorbemerkung
VuR	Verbraucher und Recht
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
ZEuS	Zeitschrift für europarechtliche Studien
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung
ZgS	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht
Zinsrichtlinie	Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. L 257 v. 26.06.2003, S. 38, aufgehoben durch: Richtlinie 2015/2060/EU des Rates vom 10.11.2015 zur Aufhebung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. L 201 v. 18.11.2015, S. 1
Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie	Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157 v. 26.06.2003, S. 49
ZÖR	Zeitschrift für öffentliches Recht (Österreich)
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZVglRWiss	Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft

Vgl. im Übrigen *Hildebert Kirchmer*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 8. Aufl., Berlin/Boston 2015.

Kapitel 1

Einleitung

A. Ziel und Gegenstand der Untersuchung

Diese Arbeit verfolgt als Ziel die Weiterentwicklung der Dogmatik der Handlungsformen der Rechtsangleichung auf dem Gebiet des europäischen Rechts der direkten Steuern.¹ Ausgehend von den rechtlichen Möglichkeiten auf Basis des Vertrags von Lissabon und den effektiven Erscheinungsformen der Rechtsangleichung wird erörtert, welche rechtlichen Instrumente den Organen der EU für die Harmonisierung des mitgliedstaatlichen Rechts der direkten Steuern zur Verfügung stehen.² Die den Untersuchungen der Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern häufig zugrunde gelegte dualistische Strukturierung in positive und negative Rechtsangleichung wird dabei kritisch hinterfragt und eine alternative Systematisierung entwickelt.

Rechtsangleichung wird im Rahmen dieser Arbeit weit verstanden. In den Blick genommen werden die Verfahren der *positiven Rechtsangleichung*, also z. B. der Erlass sekundärrechtlicher Vorgaben, die auf eine Anpassung der mitgliedstaatlichen Rechtsgrundlagen zur direkten Besteuerung abzielen. Berücksichtigt wird aber auch die *negative Rechtsangleichung*, insbesondere die Grenzen, die dem mitgliedstaatlichen Steuerrecht durch die langjährige Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten und durch das europäische Beihilferecht gesetzt werden. Das dieser Arbeit zugrunde liegende Verständnis von Rechtsangleichung umfasst mithin sämtliche von einem Organ der EU ausgehenden Prozesse, die auf eine Angleichung nationaler Rechtsvorschriften an einen europäischen Standard abzielen.³

Das Verständnis von Rechtsangleichung determiniert gleichzeitig die in den Blick genommenen *Handlungsformen*. In der „juristischen Kategorie der Handlungsform“⁴ werden hier alle Handlungen oder Akte eines Organs erfasst, die potenziell zur Rechtsangleichung beitragen können. Davon sind neben rechtsetzenden Maßnahmen auch weitere Rechtsakte betroffen. So werden sowohl

¹ Inwiefern künftige Rechtsangleichungsmaßnahmen notwendig sind oder welche Inhalte sie betreffen sollten, wird in dieser Arbeit nicht vertieft.

² Harmonisierung und Rechtsangleichung werden in dieser Arbeit synonym verstanden. Vgl. auch Kapitel 4 A. I.

³ Zum Verständnis des Begriffs Rechtsangleichung in dieser Arbeit vgl. Kapitel 3 A. III.

⁴ A. von Bogdandy/J. Bast/F. Arndt, ZaöRV 62 (2002), S. 77 (82).

die Entscheidungen des EuGH mit einbezogen als auch die Entscheidungen der EU-Kommission im Rahmen beihilferechtlicher Prüfverfahren. Auch unverbindliche Maßnahmen in der Form von Soft Law sind darin eingeschlossen.⁵

Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt auf den Handlungsformen der *Organe der EU*. Dieser Arbeit liegt mithin ein *europarechtlicher Ansatz* zugrunde. Die Umsetzung der Rechtsangleichungsmaßnahmen durch die Mitgliedstaaten bildet dagegen nicht den Untersuchungsgegenstand. Ausgeklammert werden ferner Vorgänge, die zwar tatsächlich oder potenziell zu einem Zustand angeglicher Rechtsordnungen führen, die allerdings nicht von einem Organ der EU initiiert werden beziehungsweise nicht auf die Angleichung an einen europäischen Standard abzielen. Deshalb bleiben Formen der *bi- oder multilateralen Zusammenarbeit*, die *Verstärkte Zusammenarbeit* oder das Prinzip der *Gegenseitigen Anerkennung* in dieser Arbeit unberücksichtigt.⁶

B. Gang der Untersuchung

Die Untersuchung ist in sieben Kapitel gegliedert. Nach einer Einleitung (Kapitel 1) und einer Einführung in die Problemstellung (Kapitel 2) folgt in Kapitel 3 eine dogmatische Annäherung an das Thema der Rechtsangleichung in der EU. Zuerst wird der Begriff der Rechtsangleichung näher definiert, um darauf aufbauend den Untersuchungsgegenstand einzugrenzen und die möglichen Systematisierungsansätze vorzustellen. In den folgenden beiden Kapiteln wird die Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern analysiert (Kapitel 4 und 5). Als erster Systematisierungsansatz wird dabei zwischen positiver und negativer Harmonisierung unterschieden. Im Bereich der positiven Rechtsangleichung werden zuerst die in Frage kommenden primärrechtlichen Grundlagen untersucht und sodann die bisher erlassenen Sekundärrechtsakte vorgestellt. Ein Schwerpunkt liegt hier auf den jüngsten Rechtsentwicklungen, insbesondere auf der im Juli 2016 vom Rat beschlossenen Anti-BEPS-Richtlinie. Anschließend wird die Möglichkeit von Tertiärrechtsakten zur Angleichung des Rechts der direkten Steuern untersucht und schließlich wird auf die Rolle des Soft Law eingegangen. Dazu werden verschiedene Mitteilungen und Empfehlungen der EU-Kommission sowie der Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung unter die Lupe genommen. Ein Zwischenfazit schließt das Kapitel 4. Gegenstand von Kapitel 5 ist sodann die negative Rechtsangleichung. In diesem Bereich wird zuerst die Rolle der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten analysiert. Besondere Beachtung wird dabei der jüngsten Entwicklung

⁵ Zu einem breiten Verständnis von Handlungsformen im Unionsrecht vgl. auch *J. Bast*, Handlungsformen und Rechtsschutz, in: A. von Bogdandy/J. Bast (Hrsg.), *Europäisches Verfassungsrecht*, 2. Aufl. 2009, S. 489 (491 f.).

⁶ Zur Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands vgl. Kapitel 3 B.

des Rechtfertigungsgrunds der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten geschenkt. Anschließend werden die beihilferechtlichen Prüfverfahren der EU-Kommission diskutiert. Zur Veranschaulichung der Tragweite der Auswirkungen des Beihilfeverbots auf das Recht der direkten Steuern wird exemplarisch auf aktuelle Verfahren zur Prüfung von Tax Rulings eingegangen. Am Ende des fünften Kapitels wird wiederum ein Zwischenfazit gezogen. Die Kapitel 4 und 5 bilden gleichzeitig den Ausgangspunkt für die Überprüfung der Systematisierung selbst, die Gegenstand des sechsten Kapitels ist. In Kapitel 6 wird auch eine alternative Systematik zur Erfassung der Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern in der EU entwickelt, um darauf aufbauend die möglichen Handlungsformen zur Angleichung des Rechts der direkten Steuern sowie die Korrelationen zwischen den verschiedenen Handlungsformen zu rekapitulieren. Den Abschluss bildet ein Fazit (Kapitel 7).

Kapitel 2

Einführung in die Problemstellung

Im Sinne einer ersten Übersicht werden in diesem Kapitel kursorisch die unionsrechtlichen Rahmenbedingungen der Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern skizziert (A.). In einem zweiten Schritt (B.) werden die Schwerpunkte der bisherigen wissenschaftlichen Befassungen beleuchtet, um darzulegen, inwiefern die hier gebotene Gesamtbetrachtung Lücken zu schließen und damit die Dogmatik der Handlungsformen im Bereich der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern weiterzuentwickeln vermag.

A. Rechtliche Rahmenbedingungen

I. Primär- und sekundärrechtliche Grundlagen für die Angleichung der direkten Steuern in der EU

Im Bereich der direkten Steuern sind die Mitgliedstaaten der EU wenig geneigt, auf Teile ihrer Souveränitätsrechte zu verzichten. Entsprechend enthält das Primärrecht keine ausdrückliche Kompetenzgrundlage für die Angleichung des Rechts der direkten Steuern. Bisherige Rechtsangleichungsmaßnahmen stützen sich deshalb auf Art. 115 AEUV, der den Rat ganz allgemein zu Maßnahmen der Rechtsangleichung ermächtigt, soweit sich Unterschiede in den nationalen Rechtsordnungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Vorausgesetzt sind jeweils Einstimmigkeitsentscheide. Dies hat sich als sehr hohe Hürde erwiesen, wie die äußerst spärlichen sekundärrechtlichen Vorgaben zeigen, die zu den direkten Steuern erlassen wurden. Dabei handelt es sich um die Fusionsrichtlinie, die Mutter-Tochter-Richtlinie sowie die Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie.¹ Eine weitere Richtlinie, die Zinsrichtlinie, wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2016 aufgehoben, nachdem deren wesentliche Inhalte in die Amtshilferichtlinie aufgenommen worden sind.² Zwei weitere Richtlinien, die sowohl für die direkten als auch für die indirekten Steuern von Bedeutung sind, stützen sich auf die Artt. 113 und 115 AEUV. Dabei handelt es sich um die Amtshilfe- und die Beitreibungsrichtlinie.³ Seit 2012 gewinnt die Sekundär-

¹ Vgl. Kapitel 4 B. II. 1–3.

² Vgl. Kapitel 4 B. II. 4.

³ Vgl. Kapitel 4 B. II. 6–7.

rechtsetzung im Bereich der direkten Steuern allerdings an Dynamik. Davon zeugen verschiedene Änderungen bestehender Richtlinien sowie der Erlass der Anti-BEPS-Richtlinie im Sommer 2016.⁴

II. Rechtsprechung des EuGH

Angesichts der Schwierigkeiten, sekundärrechtliche Angleichungsmaßnahmen zu erlassen, kommt der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern eine große Bedeutung zu. Ausgehend vom Urteil in der Rs. *Avoir fiscal*, in dem sich der EuGH erstmals mit der Frage der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Rechts der direkten Steuern auseinandergesetzt und diese bejaht hat, hat sich eine umfangreiche Rechtsprechung entwickelt.⁵ Am 14. Juli 2016 sind insgesamt 263 Urteile des EuGH mit unmittelbarem Bezug zu den direkten Steuern zu verzeichnen.⁶ Davon betreffen 241 die Grundfreiheiten beziehungsweise allgemeine Rechtsgrundsätze.⁷

Seit dem Urteil in der Rs. *Schumacker* wiederholt der EuGH in regelmäßigen Abständen, dass „zwar der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt“, dass allerdings „die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“.⁸ Damit stellt der EuGH klar, dass er die Souveränität der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern akzeptiert. Gleichzeitig betont er, dass er sich zu den europäischen Grundfreiheiten äußert, wenn deren Beschränkung in Rede steht, auch wenn dies durch nationales Recht der direkten Steuern verursacht wird.

Nachdem in einer ersten Phase, ausgehend vom Urteil in der Rs. *Avoir fiscal*, bis Mitte der 1990er Jahre nur wenige Urteile des EuGH mit Bezug zu den direkten Steuern zu verzeichnen sind, entfaltet sich danach eine ausgiebige Rechtsprechung.⁹ Dabei greift der EuGH immer wieder Themen auf, zu denen eine positive Rechtsangleichung nicht möglich war. Von diesem Zeitpunkt an trifft das Bild des EuGH als „Motor der Integration“¹⁰ auch im Bereich der direkten Steuern zu. Mit zunehmender Differenzierung seiner Rechtsprechung, insbe-

⁴ Vgl. Kapitel 4 B.II. 5.

⁵ EuGH, Ur. v. 28.01.1986 Rs. C-270/83, *Kommission/Frankreich* („*Avoir fiscal*“), Slg. 1986, 273 (Rn. 13). Vgl. Kapitel 5 B.

⁶ Eigene Zählung (Stand am 14.07.2016) auf Basis der von der EU-Kommission im Internet angebotenen Liste, vgl. http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/case_law/index_en.htm. Vgl. für Einzelheiten die Tabellen in den Anhängen I und II sowie die Erläuterungen dort.

⁷ Vgl. die Tabellen in den Anhängen I und II.

⁸ EuGH, Ur. v. 14.02.1995 – Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225 (Rn. 21).

⁹ Vgl. auch die Tabelle in Anhang I.

¹⁰ Zu diesem Bild vgl. die Nachweise bei W. Frenz, *Europarecht*, 2. Aufl. 2016, Rn. 645 (Fn. 175). Vgl. mit Blick auf das Steuerrecht etwa J. Kokott, *Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitglied-*

sondere der Entwicklung und Anerkennung neuer Rechtfertigungsgründe, hat sich dieses Bild in der Zwischenzeit gewandelt zu jenem des „Motors, der ins Stottern geraten“ ist.¹¹

III. Bedeutung des Beihilfeverbots

Zur Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern trägt auch das in den Art. 107 ff. AEUV verankerte Beihilfeverbot bei. Es begrenzt die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten bei der Vergabe von steuerlichen Beihilfen beziehungsweise von Steuervergünstigungen.¹² Die Mitgliedstaaten sind zwar berechtigt, Beihilfen zu vergeben. Diese werden allerdings von der EU-Kommission und vom EuGH kontrolliert.

Im Rahmen der Beihilfenaufsicht kommt der EU-Kommission eine zentrale Rolle zu. Sie beaufsichtigt die Mitgliedstaaten und kann ihnen verbindliche Anordnungen erteilen, indem sie Genehmigungen zu staatlichen Hoheitsakten oder Verbote ausspricht. Die Kommission leitet Aufsichtsverfahren ein. Ihr obliegen die abschließende Beurteilung und Entscheidung.

IV. Rechtsangleichung durch Soft Law

Neben den unmittelbar auf Art. 115 AEUV gestützten Richtlinien zur Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern kommt dem rechtlich an sich nicht verbindlichen Soft Law, insbesondere den von der EU-Kommission oder vom Rat ausgehenden Maßnahmen, im Recht der direkten Steuern eine wesentliche Bedeutung zu.

Die Schwierigkeiten in der Verabschiedung von sekundärrechtlichen Rechtsangleichungsmaßnahmen haben insbesondere die EU-Kommission zu einem Umdenken genötigt. Seit den 1990er Jahren verfolgt sie eine Strategie der Koordination und punktuellen Rechtsangleichung. Dazu gehört der verstärkte Einsatz von rechtlich unverbindlichen Maßnahmen, die dennoch eine gewisse Wirkung entfalten. Je nach Kontext und Inhalt zieht das Soft Law eine Selbstbindung der EU-Kommission bei der Ermessensausübung nach sich. Eine gewisse Bindungswirkung kann auch dadurch entstehen, dass der EuGH Soft Law in seiner Rechtsprechung beachtet. Außerdem sind Soft-Law-Maßnahmen unter Umständen von den mitgliedstaatlichen Gerichten zu berücksichtigen, wenn sie Aufschluss über die Auslegung von nationalem Recht geben, das erlassen wur-

staaten, in: M. Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, 2000, S. 1 (5).

¹¹ Zum Bild des EuGH als ins Stottern geratener Motor der negativen Integration vgl. M. Lang, SWI 2005, S. 365 (365 ff.), allerdings mit Bezug zur Frage der Meistbegünstigung.

¹² Vgl. Kapitel 5 C.

de, um der Soft-Law-Maßnahme nachzukommen.¹³ Eine Bindungswirkung kann schließlich aus der politischen Selbstverpflichtung der Mitgliedstaaten entstehen, wie dies beim Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung der Fall ist.¹⁴

B. Notwendigkeit einer Gesamtbetrachtung

Die bisherige wissenschaftliche Befassung mit Fragen der Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern ist breit gefächert. Gesamtdarstellungen zum Steuerrecht behandeln das Thema.¹⁵ Verschiedene Arbeiten analysieren die primärrechtlichen Kompetenzgrundlagen der Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern.¹⁶ Es existieren zahlreiche Analysen zur Wirkung der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten auf das Recht der direkten Steuern,¹⁷

¹³ EuGH, Urt. v. 13.12.1989 – Rs. C-322/88, *Grimaldi/Fonds des maladies professionnelles*, Slg. 1989, 4407 (Rn. 18); EuGH, Urt. v. 18.03.2010 – Rs. C-317/08, *Alassini u. a.*, Slg. 2010, I-2213 (Rn. 40). Vgl. zu den verschiedenen Aspekten der Bindungswirkung des Soft Law Kapitel 4 D.IV.–V. und 5 B.IV.

¹⁴ Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 01.12.1997 zur Steuerpolitik, Anhang 1: Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (Verhaltenskodex), ABl. C 2 v. 06.01.1998, S. 1 (3–5). Vgl. Kapitel 4 D.V. 3. b).

¹⁵ Vgl. etwa L. *Cerioni*, *The European Union and Direct Taxation*, 2015; M. *Helminen*, *EU Tax Law*, 2015, A. *Maitrot de la Motte*, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2012, oder die verschiedenen Beiträge in: D. *Kellersmann/C. Treisch/S. Lampert./D. Heinemann* (Hrsg.), *Europäische Unternehmensbesteuerung I und II*, 2. Aufl. 2013, oder in: H. *Schaumburg/J. Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015.

¹⁶ Vgl. z. B. R. *Helmske*, *Die Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft*, 2009; C. *Kuntze*, *Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts*, 1999; C. *Schäfer*, *Einwirkungen des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht durch Maßnahmen der Harmonisierung und der Rechtsprechung des EuGH*, 2004, 1. Teil.

¹⁷ Vgl. nur A. *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002; M. *Eisenbarth*, *Grenzüberschreitende Verlustverrechnung als Kerngebiet des Europäischen Steuerrechts*, 2011; J. *Ghosh*, *Principles of the Internal Market and Direct Taxation*, 2007; S. C. *Hörner*, *Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen*, 2014; P. *Jost*, *Betriebsstätten – Missbrauch und Niederlassungsfreiheit*, 2012; K. *Lenaerts*, *Die direkte Besteuerung in der EU*, 2007; M. *Markert*, *Deutsche Steuervergünstigungsnormen im Lichte unionsrechtlicher Vorgaben, insbesondere des Beihilferechts und der Grundfreiheiten*, 2013; J. *Orthmann*, *Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit*, 2015; O. *Piperi*, *Die Harmonisierung der direkten Steuern durch den Gerichtshof der Europäischen Union und das nationale Steuerverfahrensrecht*, 2012; C. *Schäfer*, *Einwirkungen des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht durch Maßnahmen der Harmonisierung und der Rechtsprechung des EuGH*, 2004, 2. Teil; J. *Schönfeld*, *Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, 2005; T. *Stewen*, *Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches Internationales Steuerrecht*, 2007; B. *Straßburger*, *Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten*, 2012.

zu den Auswirkungen des Beihilfeverbots¹⁸ sowie zu den einzelnen Richtlinien mit Bezug zum Recht der direkten Steuern.¹⁹ Eine Ausnahme besteht hinsichtlich der Anti-BEPS-Richtlinie, da diese erst 2016 nach überraschend kurzem Verfahren erlassen wurde.²⁰ Das Hauptaugenmerk der wissenschaftlichen Befassungen richtet sich primär auf den Inhalt der einzelnen Rechtsangleichungsmaßnahmen beziehungsweise auf die Darstellung einzelner Sachgebiete.

Wiewohl das Thema der Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern häufig im wissenschaftlichen Fokus steht, sind doch auch Lücken oder eine mangelnde Tiefenschärfe feststellbar. Dies betrifft ganz generell den Blickwinkel der Handlungsformen. Diese werden zwar als Determinanten von Inhalt und Wirkungsweise der Rechtsangleichung berücksichtigt, nicht aber ins Zentrum der wissenschaftlichen Befassung gestellt. Besonders auffallend ist, dass Maßnahmen des Soft Law, zumal in der deutschsprachigen Literatur, in der Systematik der Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern höchstens nebenbei, nicht aber als eigenständige Kategorie behandelt werden.²¹ Diesem Aspekt wird im Rahmen der vorliegenden Untersuchung deshalb entsprechend Raum geboten, ohne andere Bereiche zu vernachlässigen. Denn schließlich ist festzuhalten, dass eine Auslotung der möglichen Handlungsformen im Bereich der Rechtsangleichung der direkten Steuern nicht um eine systematisierende

¹⁸ Vgl. etwa *J. Blumenberg/W. Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011; *F. Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht, 2014; *M. M. Koschyk*, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag, 1999; *C. Micheau*, State Aid, Subsidy and Tax Incentives under EU and WTO Law, 2014.

¹⁹ Hier hauptsächlich Kommentare und zahlreiche Aufsätze, vgl. die Zusammenstellungen der Literatur zur Fusionsrichtlinie bei *D. Fehling*, in: H. Schaumburg/J. Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, vor Rn. 17.1, zur Mutter-Tochter-Richtlinie bei *G. Kofler*, in: H. Schaumburg/J. Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, vor Rn. 14.1, zur Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie bei *G. Kofler*, in: H. Schaumburg/J. Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, vor Rn. 15.1, zur Zinsrichtlinie bei *D. Fehling*, in: H. Schaumburg/J. Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, vor Rn. 19.1, sowie zur Amtshilfe- und zur Beitreibungsrichtlinie bei *H. Schaumburg*, in: H. Schaumburg/J. Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, vor Rn. 20.1.

²⁰ Vgl. Kapitel 4 B. II. 5.

²¹ Ausnahmen finden sich in angloamerikanischen Untersuchungen, wie z. B. bei *H. Gribnau*, *Intertax* 2007, S. 30 (30ff.); *H. Gribnau*, *Legisprudence* 2 (2008), S. 67 (67ff.); *C. E. McLure Jr.*, *CJEL* 14 (2008), S. 377 (377ff.); *C. E. McLure Jr.*, *Harmonizing Corporate Income Taxes in the United States and the European Union: Legislative, Judicial, Soft-Law, and Cooperative Approaches*, in: A. J. Cockfield (Hrsg.), *Globalization and its tax discontents: tax policy and international investments*, 2010, S. 138 (138ff.); *M. Seeruthun-Kowalczyk*, *Hard Law and Soft Law Interactions in EU Corporate Tax Regulation: Exploration and Lessons for the Future*, 2011. Diese Untersuchungen orientieren sich dabei implizit oder explizit an der im internationalen Steuerrecht hervorgehobenen Bedeutung von Soft-Law-Maßnahmen, besonders an den OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung; vgl. nur *A. Christians*, *Hard Law, Soft Law, and International Taxation*, *Wisconsin International Law Journal* 25 (2007), S. 325 (325ff.); *P. Pistone*, *Soft Tax Law: Steering Legal Pluralism towards International Tax Coordination*, in: D. Weber, Dennis (Hrsg.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, 2010, S. 97 (97ff.).