

Ausländisches Steuerrecht vor US-amerikanischen Gerichten – Hintergründe und Neues zur Anwendung der “*revenue rule*” –

Martin Kment*

I. Einleitung

Es ist ein gefestigter Grundsatz des Völkerrechts, dass kein Staat die Durchsetzung seines Rechts oder anderer staatlicher Rechtsakte auf dem Territorium eines fremden Staates verlangen kann.¹ Aus diesem Grund ist jeder Souverän, trotz des erstarkenden Gedankens der Kooperation zwischen den Staaten,² stets auf ein Entgegenkommen desjenigen Staates angewiesen, in dessen Hoheitsbereich er seine Rechtsakte durchgesetzt wissen will. Diese Grundregel gilt, wie für das gesamte öffentliche und private Recht, gerade im Speziellen auch für das Steuerrecht. Viele Staaten ebenso wie die EU haben deshalb schmerzlich feststellen müssen, dass die von ihnen unternommenen Versuche, nationale Steuerregelungen im Ausland durchzusetzen, oftmals an der mangelnden Kooperationsbereitschaft der anderen Seite scheiterten.³ Der nachfolgende Beitrag widmet sich diesen Schwierigkeiten und greift als Referenzgröße die US-amerikanische *revenue rule* heraus. Es handelt sich dabei um eine seit dem 18. Jahrhundert angewandte Doktrin des *common law*,⁴ die von amerikanischen Gerichten in jüngerer Vergangenheit immer wieder als Rechtfertigung herangezogen wurde, um die Durchsetzung ausländischer steuerrechtlicher Gesetze und anderer steuerlich relevanter Rechtsakte abzulehnen oder darauf gestützte Klagen zurückzuweisen. Bei der Analyse der amerikanischen

* Dr. iur., LL.M. (Cambridge), Berkeley, USA. Der Verfasser ist Senior Visiting Scholar an der University of California (Berkeley) und stellvertretender Geschäftsführer des Zentralinstituts für Raumplanung an der Universität Münster unter Leitung des geschäftsführenden Direktors, Prof. Dr. Hans D. Jarass, LL.M. Besonderer Dank für die vielfältige Unterstützung gilt Prof. Richard M. Buxbaum ebenso wie der Deutschen Forschungsgemeinschaft, die dieses Projekt durch ein Stipendium gefördert hat.

¹ Kempen/Hillgruber, Völkerrecht, 2007, 122; Bleckmann, Völkerrecht, 2001, 168; Meessen, Völkerrechtliche Grundsätze des internationalen Kartellrechts, 1975, 18.

² Siehe hierzu etwa Bavovic, in: Sahovic (Hrsg.), Principles of International Law Concerning Friendly Relations and Cooperation, 1972, 277 ff.; Wolfrum, in: Bernhardt (Hrsg.), Encyclopedia of Public International Law, Bd. II, 1995, 1242 ff.; Hobe (Hrsg.), Kooperation und Konkurrenz internationaler Organisationen, 2001; Delbrück (Hrsg.), International Law of Cooperation and State Sovereignty, 2002; Dahm/Delbrück/Wolfrum, Völkerrecht, Bd. I/3, 2002, § 172.

³ *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 355 F.3d 123 (2nd Cir.); *Republic of Honduras v. Philip Morris Companies, Inc.*, 341 F.3d 1253 (11th Cir.).

⁴ Vgl. zum Umgang der kontinentaleuropäischen Rechtspraxis mit dem Grundsatz der Nichtdurchsetzbarkeit von Forderungen ausländischer Staaten Dutta, Die Durchsetzung öffentlichrechtlicher Forderungen ausländischer Staaten durch deutsche Gerichte, 2006, 22 ff.

Rechtsslage werden die historischen Wurzeln der *revenue rule* näher untersucht (III.), ihre unterschiedlichen Facetten in der aktuellen Rechtsprechung der Vereinigten Staaten analysiert (IV.) und zudem kritische Stimmen gehört (V.). Vorangestellt ist eine Betrachtung des völkerrechtlichen Kontextes, in dessen Rahmen die Sachfragen behandelt werden (II.).

II. Völkerrechtlicher Kontext

Wie bereits eingangs angedeutet,⁵ bildet sich die Frage nach der Rolle des ausländischen Steuerrechts vor US-amerikanischen Gerichten vor einem völkerrechtlichen Hintergrund ab; nämlich dem Verbot der extraterritorialen Ausübung von Hoheitsgewalt. Dieses Verbot will die territoriale Integrität der Staaten schützen und damit ein friedliches Miteinander zwischen den Souveränen ermöglichen.⁶ Dieser Intention folgend erfasst sein Regelungsgehalt allerdings nicht jede Form der Ausübung von Hoheitsgewalt, sondern nur bestimmte Bereiche. Es ist zu unterscheiden zwischen der Befugnis zur auslandsbezogenen Rechtsetzung (sog. *jurisdiction to prescribe*) und derjenigen zur Rechtsdurchsetzung auf fremdem Staatsgebiet (sog. *jurisdiction to enforce*).⁷ Während die völkerrechtlichen Grenzen des räumlichen Anwendungsbereichs staatlicher Rechtsnormen (*jurisdiction to prescribe*) äußerst umstritten sind⁸ und durch den Globalisierungsprozess zunehmende Brisanz erfahren, sind die Vorgaben für die hier maßgebliche Durchsetzung staatlichen (öffentlichen) Rechts (*jurisdiction to enforce*) seit der Entstehung des Territorialstaates mehr oder weniger verbindlich festgeschrieben.⁹ Spätestens seit der *Lotus*-Entscheidung des Ständigen Internationalen Gerichtshofs aus dem Jahre 1927 ist überwiegend anerkannt, dass ein Staat die Durchsetzung seines Rechts oder anderer staatlicher Rechtsakte auf dem Territorium eines fremden Staates nicht verlangen kann.¹⁰ Das völkerrechtliche Durchsetzungspotenzial staatlichen Rechts orientiert sich vielmehr am Erscheinungsbild des Staates als Flächenstaat und reduziert sich somit auf seine territoriale Ausdehnung.¹¹ Diese Grenze ist

⁵ Siehe die obigen Ausführungen unter I.

⁶ Dahm/Delbrück/Wolfrum (Anm. 2), § 167, I, 1

⁷ Meessen (Anm. 1), 17 f.; Mann, RdC 111 (1964, I), 9 (127); Geiger, Grundgesetz und Völkerrecht, 2002, 309; Higgins, in: International Law Association (Hrsg.), Extra-territorial Application of Laws and Responses Thereto, 1984, 3 (4 f.); Verdross/Simma/Geiger, Territoriale Souveränität und Gebietshoheit, 1980, 90; Hoffmann, Internationales Verwaltungsrecht, in: v. Münch (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 1985, 851 (857).

⁸ Siehe hierzu etwa Meng, Extraterritoriale Jurisdiktion im öffentlichen Wirtschaftsrecht, 1994, 458 ff.; Schwarze, Die Jurisdiktionsabgrenzung im Völkerrecht, 1994, 17 ff.; Ohler, Die Kollisionsordnung des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2005, 327 ff.

⁹ Rudolf, in: Habscheid/Rudolf (Hrsg.), Territoriale Grenzen der staatlichen Rechtsetzung, 1973, 7 (33).

¹⁰ StIGH, Ser. A. No. 10 = EStIGH 5, 71 (90); Kempen/Hillgruber (Anm. 1), 122; Bleckmann (Anm. 1), 168; Basedow, RabelsZ 47 (1983), 147 (164).

¹¹ Meessen (Anm. 1), 15.

jedoch nicht absolut: Willigt der betroffene Gebietsstaat ein, kann fremdes öffentliches Recht territoriale Grenzen “überspringen” und seine Durchsetzung im Herrschaftsbereich des fremden Forumstaates erzwungen werden.¹² Umfang und Gestalt seiner Geltung (im Sinne eines unmittelbaren Berechtigens und Verpflichtens) sind jedoch stets in das Ermessen des “importierenden” Staates gestellt.¹³ Ob und ggf. in welchem Umfang eine solche Einflussnahme ausländischen Steuergesetzen in den USA beschieden ist, beantworten angerufene US-amerikanische Gerichte grundsätzlich auf der Grundlage der *revenue rule*, die im Folgenden näher vorgestellt wird.

III. Historische Wurzeln der “*revenue rule*” im *common law*

1. Britischer Ursprung und erste Anwendung in den USA

Ihre erste Erwähnung im *common law* findet die *revenue rule* 1729 in England. In einem Fall, der Tabaksteuern betraf, versagte Lord Chief Baron Pengelly die Durchsetzung schottischer Steuergesetzgebung in England erstmals mit der Begründung, die eingeforderte Verpflichtung betreffe ausländische Gesetze.¹⁴ Obwohl dieser Referenzfall nur selten zitiert wird, ist er doch die – soweit ersichtlich – erste Fundstelle, die die Zurückhaltung englischer Gerichte belegt, fremdem Steuerrecht in der nationalen Rechtsordnung Geltung zu verschaffen. In nachfolgenden englischen Gerichtsentscheidungen aus dem 18. Jahrhundert sind ähnliche Überlegungen immer wieder aufgetreten.¹⁵ Allerdings ging es im Regelfall um die Anwendung ausländischen öffentlichen Rechts bei der Durchsetzung gewerblicher Vereinbarungen, also etwa um die Frage, ob der Verstoß gegen staatliche (Steuer-) Gesetze die Gültigkeit des Vertrags in Frage stelle; was zumeist verneint wurde.¹⁶ In diese Epoche gehört auch der Fall *Holman v. Johnson*,¹⁷ in dessen Verlauf Lord Mansfield die bekannte Feststellung traf: “no country ever takes notice of the revenue laws of another”. Ausgangspunkt der Auseinandersetzung im Fall *Holman v. Johnson* war eine Vereinbarung zwischen den Parteien des Rechtsstreits,

¹² Lipstein, *Principles of the Conflict of Law, National and International*, 1981, 19 f.; Oliver, in: *International Law Association* (Anm. 7), 15 (16 f.); Berber, *Lehrbuch des Völkerrechts*, Bd. 1, 1975, 307; Schnyder, *Wirtschaftskollisionsrecht*, 1990, 106; Drobniig, *RabelsZ* 52 (1988), 1 (3); Hofmann, *Grundrechte und grenzüberschreitende Sachverhalte*, 1994, 199 f.; Seidel-Hohenveldern/Stein, *Völkerrecht*, 2000, Rn.1504.

¹³ Hoffmann (Anm. 7), 851 (858 f.); Braun, in: Menzel/Pierlings/Hoffmann (Hrsg.), *Völkerrechtsprechung*, 2005, 189 (194); Rudolf (Anm. 9), 7 (37).

¹⁴ *Attorney General v. Lutwydige*, (1729) 145 Eng. Rep. 674 (Ex. Div.).

¹⁵ Vgl. *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 110 (2nd Cir. 2001); *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 9 (2007); Mallinak, 16 *Duke J. Comp. & Int'l L.* (2006) 79, 83.

¹⁶ Siehe etwa *Boucher v. Lawson*, (1734) 95 Eng. Rep. 55 (K.B.); *Planche v. Flechter* (1779) 99 Eng. Rep. 674 (Ex. Div.).

¹⁷ *Holman v. Johnson*, (1775) 98 Eng. Rep. 1120, 1121 (K.B.).

wonach Holman seinem Geschäftspartner Johnson Tee nach Dunkirk in Frankreich liefern sollte. Holman verweigerte die Lieferung unter Berufung auf Johnsons angebliche gesetzeswidrige Machenschaften. Johnson wolle die Handelsware illegal nach England unter Verstoß gegen englisches Steuerrecht einführen. Richter Lord Mansfield nahm den Vorwurf des Schmuggels nicht zum Anlass, die Gültigkeit des französischen Vertrags zwischen den Parteien in Zweifel zu ziehen, denn die Gültigkeit eines Vertrags werde nach seiner Meinung durch ausländisches Recht nicht tangiert. Selbst wenn dies – wie vorliegend – dazu führe, dass ein englisches Gericht französisches Recht auf einen Vertrag anwende und dabei englisches Steuerrecht außer Acht zu lassen habe, stehe die Gültigkeit der Vereinbarung außer Frage.

Die amerikanischen Gerichte sind der englischen *common law* Tradition gefolgt und haben die Grundsätze der *revenue rule* in zweierlei Weise übernommen. Ab dem 19. Jahrhundert gingen auch sie zum einen davon aus, dass der Verstoß gegen fremdes staatliches Recht die Gültigkeit eines Vertrags nicht beeinträchtigt und zum anderen fremdes Steuerrecht weder direkt noch indirekt für einen fremden Staat eingetrieben werde. Dabei scheint *Ludlow v. Van Rensselaer* der erste Fall im amerikanischen Recht zu sein, in dem die *revenue rule* erstmals zur Geltung kam.¹⁸ Streitgegenstand im *Fall Ludlow v. Van Rensselaer* war allerdings nicht die Frage der Durchsetzung fremden Steuerrechts in den USA, sondern ebenso wie in den meisten englischen Vorreiterfällen ging es auch hier wieder um die Gültigkeit eines Vertragswerkes zwischen zwei Vertragsparteien. Im Anschluss an *Ludlow v. Van Rensselaer* kam es jedoch aufgrund der eigenständigen Stellung der amerikanischen Bundesstaaten dann häufiger zu Fallkonstellationen, bei denen unmittelbar die Durchsetzung von Steueransprüchen eines Bundesstaates im Einflussgebiet eines anderen Bundesstaates diskutiert wurde.¹⁹ Die Auseinandersetzungen betrafen also noch nicht die Beziehung zwischen zwei Nationalstaaten, waren jedoch wegen der recht selbstständigen Stellung der amerikanischen Bundesstaaten durchaus mit ähnlichen Problemen belastet. In *Colorado v. Harbeck* etwa verlangte der Staat Colorado Anfang des 20. Jahrhunderts Erbschaftssteuern von einem in New York ansässigen Bürger.²⁰ Das New Yorker Gericht verweigerte die Durchsetzung des Steueranspruchs unter Hinweis auf die *revenue rule*, die als allgemeines Prinzip des *common law* auch zwischen den Bundesstaaten gelte. Das Gericht meinte: "(Revenue rule is a) well-settled principle of international law, which precludes one state from acting as a collector of taxes for a sister state and from enforcing its penal or revenue laws as such. The rule is universally recognized that the revenue laws of one state have no force in another."²¹

Obschon die Anwendung der *revenue rule* bis zum damaligen Zeitpunkt bereits zu einer Konstanten des anglo-amerikanischen Rechtsraums erstarkt war, ist er-

¹⁸ *Ludlow v. Van Rensselaer*, 1 Johns. 93 (N.Y. 1806).

¹⁹ *Maryland v. Turner*, 132 N.Y. 173 (1911); *Moore v. Mitchell*, 30 F.2d 600 (2nd Cir. 1929).

²⁰ *Colorado v. Harbeck*, 133 N.E. 357 (N.Y. 1921).

²¹ *Colorado v. Harbeck*, 133 N.E. 357, 360 (N.Y. 1921).

staunlich, dass es fast genau 200 Jahre dauerte, bis ein erster Erklärungsversuch unternommen wurde, um die *revenue rule* auch argumentativ herzuleiten und rechtsdogmatisch zu verankern. Hatten die ersten Urteile schlichtweg die Existenz der *revenue rule* angenommen, fand das Gericht in *Moore v. Mitchell* die Grundlagen der *revenue rule* in verfassungsrechtlichen Gewährleistungen und zwischenstaatlichen Verhaltenskodexen niedergelegt: Es verstoße gegen das Prinzip der Gewaltenteilung, wenn ein Gericht fremdes Steuerrecht untersuche und diese Aufgabe nicht der für den Kontakt mit ausländischen Staaten zuständigen staatlichen Stelle überlasse. Darüber hinaus werde der Grundsatz des “comity” verletzt, wenn ein Staat über das Recht eines anderen Staates zu Gericht sitze und möglicherweise sogar feststelle, dass fremdes Recht nur deshalb nicht durchgesetzt werden könne, weil es gegen die nationalen Regeln verstoße bzw. nicht mit diesen in Einklang gebracht werden könne. Wörtlich heißt es in *Moore v. Mitchell*: “Even in the case of ordinary municipal liabilities, a court will not recognize those arising in a foreign state, if they run counter to the ‘settled public policy’ of its own. Thus a scrutiny of the liability is necessarily always in reserve, and the possibility that it will be found not to accord with the policy of the domestic state. This is not a troublesome or delicate inquiry when the question arises between private persons, but it takes on quite another face when it concerns the relations between the foreign state and its own citizens or even those who may be temporarily within its borders. To pass upon the provisions for the public order of another state is, or at any rate should be, beyond the powers of a court; it involves the relations between the states themselves, with which courts are incompetent to deal, and which are [e]ntrusted to other authorities. It may commit the domestic state to a position which would seriously embarrass its neighbor. Revenue laws fall within the same reasoning; they affect a state in matters as vital to its existence as its criminal laws. No court ought to undertake an inquiry which it cannot prosecute without determining whether those laws are consonant with its own notions of what is proper.”²²

Die Anwendung der *revenue rule* im Verhältnis der Bundesstaaten zueinander ist in einer späteren Entscheidung durch den Supreme Court entgegen *Moore v. Mitchell* verworfen worden.²³ Gleichwohl wird auf die in *Moore v. Mitchell* gemachten Ausführungen im Hinblick auf den internationalen Kontext bis heute Bezug genommen;²⁴ wohl auch, weil den Supreme Court die Festigung der bundesstaatlichen Einheit zu seiner abweichenden Entscheidung in der Sache *Milwaukee County v. M.E. White Co.* bewegte, nicht aber ein genereller Zweifel an der Gül-

²² *Moore v. Mitchell*, 30 F.2d 600, 604 (2nd Cir. 1929) – Cir. J. Learned Hand.

²³ *Milwaukee County v. M.E. White Co.*, 296 U.S. 268 (1935).

²⁴ *United States v. Pasquantino*, 305 F.3d 291, 297 f.; *Pasquantino v. United States*, 544 U.S. 349, 361; *Her Majesty Queen in Right of Province of British Columbia v. Gilbertson*, 597 F.2d 1161, 1164 f.; *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 150 F.Supp.2d 456, 472 f.; *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 9 (2007); Mallinak (Anm. 15), 87 f.

tigkeit der *revenue rule* im zwischenstaatlichen – ausgenommen bundesstaatlichen – Miteinander.²⁵

2. Weiterentwicklung im 20. Jahrhundert

Die Argumentation aus *Moore v. Mitchell* leitete ein amerikanisches Gericht auch in dem 1979 entschiedenen Fall *British Columbia v. Gilbertson*.²⁶ Dieser Fall ist deshalb besonders hervorzuheben, da es sich um den ersten in den USA entschiedenen Prozess handelt, in dem ein ausländischer Staat die Durchsetzung eines in seinem Herrschaftsbereich ergangenen Titels gerichtlich durchzusetzen versucht. Der klagende Staat war Kanada, der sich gegen einen in Oregon ansässigen Bürger wandte. Grundlage des Rechtsstreits war ein in Kanada ergangenes „*certificate of assessment*“, das rechtlich dieselben Wirkungen wie ein gerichtliches Urteil hatte und im konkreten Fall die Zahlung nicht beglichener Steuern aus Holzhandelsgeschäften betraf. Das erkennende amerikanische Gericht (Ninth Circuit) wandte in seinem Urteil die *revenue rule* an und berief sich maßgeblich auf die in *Moore v. Mitchell* getroffenen Argumente von Richter Hand.²⁷ Zudem schloss das Gericht aus der langen Tradition der *revenue rule* auf ihre allgemeine Gültigkeit. Im Einzelnen folgerten die Richter schließlich: „The revenue rule has been with us for centuries and as such has become firmly embedded in the law. There were sound reasons which supported its original adoption, and there remain sound reasons supporting its continued validity. When and if the rule is changed, it is a more proper function of the policy-making branches of our government to make such a change.“²⁸

IV. Erscheinungsbilder der „*revenue rule*“ in der Gegenwart

Trotz ihrer starken Stellung im amerikanischen *common law* ist die *revenue rule* gegenwärtig in die Diskussion geraten. Insbesondere der im Jahr 2005 vom Supreme Court entschiedene Fall *Pasquantino v. United States* hat viel Bewegung in die alten Rechtsstrukturen gebracht, die Übersichtlichkeit im Umgang mit der *revenue rule* allerdings zugleich zurückgenommen. Diesen „Erosionsprozess der Übersichtlichkeit“ fördern zusätzlich an *Pasquantino v. United States* anknüpfende Entscheidungen untergerichtlicher Spruchkörper, die innerhalb der traditionellen und höchstgerichtlich gestalteten Bahnen Mittelwege suchen, um auf neue rechtli-

²⁵ *Milwaukee County v. M.E. White Co.*, 296 U.S. 268, 276 f (1935).

²⁶ *British Columbia v. Gilbertson*, 597 F.2d 1161 (9th Cir. 1979).

²⁷ *British Columbia v. Gilbertson*, 597 F.2d 1161, 1164 f (9th Cir. 1979): „While this reasoning [from *Moore v. Mitchell*] no longer prevents a state from enforcing its tax judgment in the courts of a sister state because of the full faith and credit clause, this same rationale has continued validity in the international context.“

²⁸ *British Columbia v. Gilbertson*, 597 F.2d 1161, 1166 (9th Cir. 1979).

che Phänomene Antworten zu finden. Um hier für mehr Klarheit zu sorgen, ist im Folgenden eine Aufteilung gewählt worden, die unterscheidet zwischen Klagen, die auf Veranlassung von ausländischen Regierungen oder ihren Behörden (1.), auf Veranlassung der US-amerikanischen Regierung oder deren Behörden (2.) und auf Veranlassung von Privaten erhoben werden (3.). Als anschauliches Beispiel, um neue Mischformen zu betrachten, wurde der Fall *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.* aus dem Jahre 2007 ausgewählt, der sich mit Klagen von staatlichen Unternehmen oder staatlich kontrollierten Privatunternehmen befasst (4.).

1. Klagen ausländischer Regierungen oder ihrer Behörden

Bis in die Gegenwart waren die amerikanischen Gerichte die Inhalte der *revenue rule*, wenn es um Klagen ausländischer Regierungen oder ihrer Behörden in steuerlichen Angelegenheiten geht. Selbst ein durch das amerikanische Restatement Third²⁹ attestierter Ermessensspielraum auf Seiten der Gerichte, um bei ausländischen Klagen dem fremden Steuerrecht zur Durchsetzung zu verhelfen, wurde von amerikanischen Gerichten bislang nicht genutzt. Vielmehr wird der Wirkungskreis der *revenue rule* umfassend verstanden: So wurde in *Republic of Honduras v. Philip Morris Companies, Inc.*,³⁰ in *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*³¹ und in *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*³² von den jeweiligen Spruchkörpern ausgeführt, dass die Wirkung der *revenue rule* nicht nur soweit reiche, Klagen auszuschließen, mit denen direkt die Durchsetzung staatlicher Steueransprüche verlangt werde, sondern auch diejenigen Fälle erfasse, in denen indirekt Steuern eingetrieben werden sollten.³³ Denn nach Ansicht der Gerichte komme es primär auf die Substanz der Klage an (*“substance of a claim ... is important under the revenue rule”*) und nicht unbedingt auf die Form, in der sie erhoben werde.³⁴ In allen drei Fällen hatten die Kläger versucht, ihre Klageansprüche auf den Racketeer Influenced and Corrupt Organizations Act (RICO),³⁵ also amerikanisches Recht, zu stützen, um steuerliche Ausfälle zu kompensieren. Zwar gab der Wortlaut der gesetzlichen Grundlage (RICO) den Klägern durchaus Hoff-

²⁹ Restatement of the Law Third, Foreign Relations Law of the United States, 1987, § 483.

³⁰ *Republic of Honduras v. Philip Morris Companies, Inc.*, 341 F.3d 1253.

³¹ *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103 (2nd Cir. 2001).

³² *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 355 F.3d 123 (2nd Cir. 2004).

³³ Siehe etwa *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 130 ff.; *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 355 F.3d 123, 131 (2nd Cir. 2004); *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 10 ff. (2007) (ausführlich zur Unterscheidung zwischen und den Kriterien der direkten und indirekten Durchsetzung ausländischen Steuerrechts); ebenso *Pasquantino v. United States*, 544 U.S. 349, 361.

³⁴ *Republic of Honduras v. Philip Morris Companies, Inc.*, 341 F.3d 1253, 1257. Ähnlich *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 130 (2nd Cir. 2001): *“What matters is not the form of the action, but the substance of the claim.”*

³⁵ 18 U.S.C.A. §§ 1961 ff.

nung, ihren Anspruch erfolgreich gerichtlich durchsetzen zu können,³⁶ doch spielten für die Gerichte andere Gesichtspunkte eine ausschlaggebende Rolle. Aus der Fülle der bekannten Argumente für die Fortgeltung der *revenue rule*³⁷ wurde von den Richtern maßgeblich auf den Aspekt der Gewaltenteilung abgestellt; konkret auf die Aufgabenverteilung zwischen der Legislative und der Exekutive bzw. zwischen der Legislative und dem Congress.³⁸ Die Gerichte konnten nachweisen, dass die politische Seite der USA nur sehr zurückhaltend ausländischen Staaten Kooperationen bei der Durchsetzung fremder Steueransprüche in der Vergangenheit angeboten hatte und auch keine Anzeichen dafür bestanden, dass sich diese politische Linie bis zum Entscheidungszeitpunkt der Klage geändert hatte.³⁹ Gerade in *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*⁴⁰ hatte es einige Jahre vor der Prozessführung Verhandlungen zwischen den USA und Kanada gegeben, in deren Rahmen bestimmte Kooperationen im Bereich des Steuerrechts vereinbart wurden, jedoch die in dem konkreten Fall notwendig gewesene Unterstützung gerade nicht in das Vertragswerk aufgenommen worden war.⁴¹ Aus der Sicht des Gerichts in *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*⁴² würde dieses von der politischen Seite errungene Verhandlungsergebnis unterlaufen, wenn zwischen den USA und Kanada ausdrücklich nicht geregelte Vertrags Elemente nunmehr über die "gerichtliche Hintertür" dem ausländischen Vertragspartner eröffnet würden.⁴³ Damit soll jedoch nicht der Eindruck erweckt werden, die USA hätten sich in Steuerangelegenheiten außenpolitisch isoliert. Die US-Regierung pflegt in steuerrechtlichen Fragen durchaus Beziehungen zu anderen Staaten. Diese weisen jedoch – und so stellen die amerikanischen Gerichte es auch zutreffend fest – überwiegend nur Vereinbarungen über den Informationsaustausch auf. Die gegenseitige Hilfe bei der Durchsetzung von Steueransprüchen ist demgegenüber eine Seltenheit.⁴⁴ Folglich dient die *revenue rule* zu zweierlei: zum einen dazu, die politische Führung des Landes vor einer Unterminierung

³⁶ Siehe ausdrücklich *Republic of Honduras v. Philip Morris Companies, Inc.*, 341 F.3d 1253, 1259 mit ablehnender Haltung des Gerichts auf 1259 f.

³⁷ Siehe hierzu bereits die obigen Ausführungen unter III.

³⁸ *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 355 F.3d 123, 132 (2nd Cir. 2004); *Republic of Honduras v. Philip Morris Companies, Inc.*, 341 F.3d 1253, 1259; *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 115 ff. (2nd Cir. 2001); a. A. Judge Calabresi in: *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 135 (2nd Cir. 2001).

³⁹ Siehe etwa *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 355 F.3d 123, 133 (2nd Cir. 2004).

⁴⁰ *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103 (2nd Cir. 2001).

⁴¹ Vgl. Revised Protocol Amending the Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital of September 26, 1980, Mar. 17, 1995, U.S.-Canada, art. 15, S. Treaty Doc. No. 104-4 (am 9.11.1995 in Kraft getreten).

⁴² *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103 (2nd Cir. 2001).

⁴³ *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 119 ff. (2nd Cir. 2001).

⁴⁴ Vgl. Mallinak (Anm. 15), 94 ff.

ihres außenpolitischen Kurses zu schützen und zum anderen dazu, die Gerichte nicht zwischen die Fronten des politischen Geschäfts kommen zu lassen.⁴⁵ Will ein ausländischer Staat seine steuerlichen Interessen in den USA wahrnehmen, ist er somit grundsätzlich auf einen völkerrechtlichen Vertrag mit den USA angewiesen, um eine ausdrückliche⁴⁶ Öffnung der amerikanischen Rechtsordnung für seine steuerrechtlichen Ansprüche zu bewirken. Anderenfalls blockiert die *revenue rule* ihre Durchsetzung.

2. Klagen der US-amerikanischen Regierung oder ihrer Behörden

Ausländisches Steuerrecht hat in den USA bislang nicht nur dann eine Rolle gespielt, wenn es von ausländischen Staaten oder deren Behörden als Grundlage einer Klage vorgebracht wurde.⁴⁷ Es diente in der Vergangenheit auch als "Umfeld" für Klagen der US-amerikanischen Regierung bzw. ihrer Behörden, um in der Umgehung ausländischer Steuervorschriften zugleich den Verstoß gegen US-Strafrecht zu sehen. Die besondere Problematik, die sich in diesen Fällen jeweils ergab, war die Frage, ob die Missachtung fremden Steuerrechts den Tatbestand nationalen Strafrechts ausfüllen dürfe; das ausländische Recht also zum Ansatzpunkt für eine strafrechtliche Verurteilung etwa wegen Betruges ("*wire fraud*")⁴⁸ nach nationalem US-Recht gemacht werden könne, sofern die strafrechtliche Verfolgung von den nationalen öffentlichen Stellen selbst angestrengt werde.

Die Rechtslage der angesprochenen Problematik wurde bis zu einer klärenden Entscheidung des Supreme Court im Jahre 2005 im Fall *Pasquantino v. United States* durchaus unterschiedlich beurteilt. Der First Circuit vertrat z. B. die Auffassung, dass im Fall *United States v. Boots*⁴⁹ die *revenue rule* auch die strafrechtliche Verfolgung nach amerikanischem Recht ausschließe, da zur Beurteilung der Strafbarkeit des Angeklagten ebenso wie in den sonstigen Anwendungsfällen der *revenue rule* die Gültigkeit des ausländischen Rechts überprüft werden müsse.⁵⁰ Darin liege eine Intervention zu Lasten ausländischen öffentlichen Rechts, was gerade von der *revenue rule* verhindert werden sollte. Zudem würde der Grundsatz der Gewaltenteilung verletzt. Zwar sei die Exekutive an der Strafverfolgung direkt beteiligt. Diese exekutive Partizipation könne jedoch nicht die Interessen der Legislative übergehen, die in vielen Fällen die Beachtung fremden Steuerrechts an ge-

⁴⁵ *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 355 F.3d 123, 132 ff. (2nd Cir. 2004); *Republic of Honduras v. Philip Morris Companies, Inc.*, 341 F.3d 1253, 1258 ff.; *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 424 F.3d 175, 180 (2nd Cir. 2005); ebenso Mallinak (Anm. 15), 101 f.

⁴⁶ In *Republic of Honduras v. Philip Morris Companies, Inc.*, 341 F.3d 1253, 1259 verlangt das Gericht eine eindeutige gesetzliche Ausnahmeregelung zur *revenue rule* ("*speak directly*").

⁴⁷ Siehe hierzu die obigen Ausfügenungen unter IV., 1.

⁴⁸ 18 U.S.C.A. § 1343.

⁴⁹ *United States v. Boots*, 80 F.3d 580 (1st Cir. 1996).

⁵⁰ *United States v. Boots*, 80 F.3d 580, 587 (1st Cir. 1996).

setzliche Bedingungen geknüpft habe, die im vorliegenden Fall nicht erfüllt seien.⁵¹ Würde durch das Gericht eine Strafe verhängt, könnte dies somit ausländischen Gesetzen Einfluss auf den amerikanischen Rechtsraum verschaffen. Dieser Einfluss sei jedoch (möglicherweise) nicht von der Legislative erwünscht. Außerdem würde es die Durchsetzung ausländischen Rechts, die grundsätzlich durch die *revenue rule* gesperrt sei, in das Ermessen der Exekutive stellen, sofern die Exekutive durch die Erhebung einer Klage darüber entscheiden könne, ob sie bestimmte Steuergesetze strafrechtlich flankiere oder nicht.⁵² Darin liege eine verfassungsrechtliche Schieflage zu Lasten des Grundsatzes der Gewaltenteilung.

Im Gegensatz dazu stellte sich der Second Circuit in *United States v. Trapilo*⁵³ auf den Standpunkt, dass die bundesstaatlichen Gesetze stets eine Verurteilung krimineller Aktivitäten in den USA erlaubten und dass es insofern unerheblich sei, falls sich die strafrechtliche Handlung gegen ausländisches Steuerrecht richte.⁵⁴ Die *revenue rule* sei insofern nicht negativ tangiert, da im Zentrum der Klage amerikanisches Strafrecht und nicht ausländisches Steuerrecht stehe. Zudem sei die Identität und der Aufenthaltsort des Geschädigten ebenso irrelevant wie der Erfolgsort des Verbrechens: “[A]t the heart of the indictment is the misuse of the wires in furtherance of a scheme to defraud the [foreign] government of tax revenue, not the validity of a foreign sovereign’s revenue laws, ... identity and location of the victim and the success of the scheme is irrelevant.”⁵⁵

Im Jahr 2005 hatte der Supreme Court schließlich die Gelegenheit, die umstrittene Rechtslage durch sein Urteil in *Pasquantino v. United States*⁵⁶ zu klären. Das Gericht hat sich in der Sache dem Second Circuit angeschlossen und eine Trennlinie zwischen denjenigen Fällen gezogen, bei denen es um das Eintreiben von Steuern durch ausländische Staaten geht, und denjenigen Fällen, die eine Strafverfolgung gesetzwidrigen Handelns in den USA betreffen. Erstgenannte Fälle, die in der Tradition von *Colorado v. Harbeck*, *Maryland v. Turner* und *Moore v. Mitchell* ständen,⁵⁷ würden weiterhin von der *revenue rule* erfasst, denn die dogmatische Rechtfertigung treffe im Ergebnis zu.⁵⁸ Demgegenüber sei allerdings keine Notwendigkeit gegeben, auch die letztgenannten Fälle durch die Anwendung der *revenue rule* zu unterbinden. Die Strafverfolgung sei vielmehr zulässig, selbst wenn sie ausländisches Steuerrecht zur Grundlage habe.⁵⁹ Dabei sei das Risiko internationaler Verstimmungen zu vernachlässigen, da ein Strafverfahren durch die

⁵¹ Im vorliegenden Fall fehlte es beispielsweise an der erforderlichen Gegenseitigkeit der Anerkennung von Steuerpflichten für den maßgeblichen Sachverhalt.

⁵² *United States v. Boots*, 80 F.3d 580, 588 (1st Cir. 1996).

⁵³ *United States v. Trapilo*, 130 F.3d 547 (2nd Cir. 1997).

⁵⁴ *United States v. Trapilo*, 130 F.3d 547, 552 f. (2nd Cir. 1997).

⁵⁵ *United States v. Trapilo*, 130 F.3d 547, 552 (2nd Cir. 1997).

⁵⁶ *Pasquantino v. United States*, 544 U.S. 349. Siehe dazu auch *Snider*, 9 Gonz. J. Int’l L., 1 ff. (2005).

⁵⁷ Siehe hierzu bereits die obigen Ausführungen unter III., 1.

⁵⁸ *Pasquantino v. United States*, 544 U.S. 349, 361 Fn. 7.

⁵⁹ *Ibid.*, 360 ff.

Exekutive angestoßen werde, also durch diejenige öffentliche Stelle, die auch für die auswärtigen Angelegenheiten zuständig sei.⁶⁰ Somit könne davon ausgegangen werden, dass die Exekutive bereits die Relevanz des Rechtsstreits für auswärtige Beziehungen abgeschätzt habe und internationale Konflikte wohl vermieden würden:⁶¹ “True, a prosecution like this one requires a court to recognize foreign law to determine whether the defendant violated U. S. law. But we may assume that by electing to bring this prosecution, the Executive has assessed this prosecution’s impact on this Nation’s relationship with [the foreign state], and concluded that it poses little danger of causing international friction.” Darüber hinaus sei auch das Kräfteverhältnis zwischen den Gewalten gewahrt, wenn der Exekutive die Ermessensentscheidung über die Strafverfolgung im Zusammenhang mit ausländischen Steuergesetzen zuerkannt würde. Schließlich handle die Exekutive auf einer gesetzlichen Grundlage. Der Kongress habe die Strafgesetze erlassen, die wegen ihres weiten tatbestandlichen Anwendungsbereichs selbst in solchen Fällen eine Strafverfolgung erlaubten, in denen ausländische Staaten die Geschädigten seien. Ein Ungleichgewicht zwischen den Gewalten sei folglich nicht auszumachen.⁶² Deshalb schlussfolgert der Supreme Court: “It may seem an odd use of the Federal Government’s resources to prosecute a U.S. citizen for smuggling cheap liquor into [the foreign state]. But the broad language of the wire fraud statute authorizes it to do so, and no canon of statutory construction permits us to read the statute more narrowly.”⁶³

Zu ergänzen ist, dass die Entscheidung in *Pasquantino v. United States* keine Auswirkungen auf Klagen ausländischer Staaten hat, um – etwa auf der Basis von RICO – indirekt Steueransprüche durchzusetzen.⁶⁴ Eine Petition der EU in diese Richtung wurde im Fall *European Community v. RJR Nabisco, Inc.* zwar zugelassen, durch den Second Circuit jedoch abgelehnt.⁶⁵ Positive Folgewirkungen zugunsten ausländischer Staaten weist sie gleichwohl auf: US-Bürger und sonstige Personen, die der US-amerikanischen Hoheitsgewalt unterworfen sind, können sich nicht mehr sicher sein, folgenlos ausländische Steuergesetze zu umgehen. Denn sie müssen stets darauf bedacht sein, Verstöße gegen die weit gefassten nationalen Strafnormen zu vermeiden. Hierzu kann es aber schon dann kommen, wenn z. B. zur Überwindung der ausländischen Steuervorschriften Telekommunikationsmedien eingesetzt werden.⁶⁶

⁶⁰ *Ibid.*, 370.

⁶¹ *Ibid.*, 369.

⁶² *Ibid.*, 371 f.

⁶³ *Ibid.*, 372.

⁶⁴ Ebenso *Rosenhouse*, 4 A.L.R. F.2d 279; *Mallinak* (Anm. 15), 103 u. 114.

⁶⁵ *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 424 F.3d 175.

⁶⁶ Neben einem “*wire fraud*” (18 U.S.C.A. § 1343) kann es auch zu einem “*mail fraud*” (18 U.S.C.A. § 1341) kommen.

3. Klagen Privater

Ganz im Gegensatz zu den frühen *common law*-Fällen⁶⁷ wird die *revenue rule* in der aktuellen Rechtsprechung amerikanischer Gerichte nicht mehr als zulässige Hürde angesehen, um Klagen von Privatpersonen zu verhindern.⁶⁸ In der Rechtsache *In re CINAR Corp. Securities Litigation*⁶⁹ vertrat das Gericht die Auffassung, dass die *revenue rule* ausschließlich auf diejenigen Konstellationen zugeschnitten sei, in denen ein ausländischer Staat versuche, seine Steuergesetze oder ein darauf basierendes Urteil in einem fremden Land durchzusetzen. Klagen Privater, die auch nicht indirekt dieses Klageziel verfolgten, seien davon nicht erfasst: "However, plaintiffs rightly point out that the Revenue Rule applies in cases where a foreign nation seeks to enforce its tax laws in this country and is not a concern in this case."⁷⁰ Selbst die Notwendigkeit einer eingehenden Prüfung ausländischen (hier: kanadischen) Steuerrechts führe nicht zur Unzulässigkeit der Klage: "Defendants assert that, should the Court retain jurisdiction in this matter, it will be required to interpret complex Canadian tax laws. While it is undoubtedly true that Canadian courts have more experience interpreting these laws, there is no indication that this Court's application of those laws will conflict with previous Canadian precedent."⁷¹

4. Sonderfall: Klagen staatlicher Unternehmen oder staatlich kontrollierter Privatunternehmen

Klagen von staatlichen Unternehmen oder staatlich kontrollierten Unternehmen, die sich auf die Verletzung von steuerrechtlichen Bestimmungen ihres Heimatstaates beriefen, waren in der bisherigen US-amerikanischen Rechtsprechungsgeschichte ohne Erfolg geblieben. Die erkennenden Gerichte sahen in den vorgetragenen Klagen stets einen Versuch, indirekt das staatliche Steuerrecht durchzusetzen. Wie bereits dargestellt, sperrte jedoch nach US-amerikanischem Rechtsverständnis die Anwendung der *revenue rule* die Durchsetzung derartiger Interessen, unabhängig von ihrer Form.⁷² Direkte und indirekte Erzwingungsversuche sind

⁶⁷ Siehe die obigen Ausführungen unter III., 1.

⁶⁸ So schon *Her Majesty Queen in Right of Province of British Columbia v. Gilbertson*, 596 F.2d 1161, 1163 Fn. 1 (9th Cir. 1979). Siehe auch die Unterscheidung in *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 132 (2nd Cir. 2001); *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 19 (2007); *Rosenhouse*, 4 A.L.R. F.2d 279.

⁶⁹ *In re CINAR Corp. Securities Litigation*, 186 F.Supp.2d 279 (2002).

⁷⁰ *In re CINAR Corp. Securities Litigation*, 186 F.Supp.2d 279, 293 Fn. 9 (2002).

⁷¹ *In re CINAR Corp. Securities Litigation*, 186 F.Supp.2d 279, 292 (2002). Zurückhaltender äußern sich die Gerichte in *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 133 (2nd Cir. 2001) und *European Community v. Japan Tobacco, Inc.*, 186 F.Supp.2d 231, 237 (2002), für den Fall, dass umfassende Prüfungen ausländischen Steuerrechts notwendig sind.

⁷² Siehe bereits die obige Darstellung unter IV., 1.

nach US-amerikanischem Rechtsverständnis unzulässig. Denn unabhängig davon, welche Form der ausländische Staat auch wähle, um seine öffentlich-rechtlichen Normen durchzusetzen, er agiere – aus amerikanischer Sicht – gleichwohl immer aus seiner staatlichen Funktion heraus.⁷³ Der ausländische Staat wolle, mit anderen Worten, egal in welcher Form, vorrangig sein staatliches Recht in die amerikanische Rechtsordnung transportieren; seinem eigenen Recht also extraterritoriale Wirkung verschaffen. Dieses Vorgehen lassen die US-amerikanischen Gerichte nicht zu.

Die oben genannte Argumentation nimmt eine neuere Entscheidung des United States District Courts, E.D. New York in der Rechtssache *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*⁷⁴ aus dem Jahr 2007 zum Anlass, die bisherigen Erkenntnisse zur *revenue rule* weiterzuentwickeln. Das Gericht stellt heraus, dass ein Staat grundsätzlich auf zweierlei Weise tätig werden könne: einmal als Ausdruck seiner Souveränität im Sinne des „*jure imperii*“ und zum anderen in privater Form durch einen Akt des so genannten „*jure gestionis*“.⁷⁵ Unter die erstgenannte Kategorie fielen etwa der Erlass und die Durchsetzung von Steuergesetzen. Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr aus ökonomischen Erwägungen, etwa der Kauf oder Verkauf von Gegenständen, sei demgegenüber der letztgenannten Kategorie zuzurechnen.⁷⁶ Wende man diese Unterscheidung auf die *revenue rule* an, so könne sich letztere nur auf den Bereich des „*jure imperii*“ erstrecken, also auf den Bereich des hoheitlichen Handelns. Agiere der Staat ausschließlich wirtschaftlich – im Sinne des „*jure gestionis*“ – komme die *revenue rule* nicht zum Zuge, da ihre Anwendungsvoraussetzungen nicht gegeben seien.⁷⁷ Ihm im Bereich des „*jure gestionis*“ gleichwohl Rechtsschutz zu verwehren, würde Hoheitsträger gegenüber anderen Teilnehmern am Wirtschaftsverkehr rechtlich benachteiligen.⁷⁸

Dieser Befund habe nun Auswirkungen auf die Durchsetzbarkeit von Schadenspositionen, die ein staatlich kontrolliertes Unternehmen bei Verstößen gegen ausländisches Steuerrecht gerichtlich geltend machen könne: Tangiere der Schaden den Kläger in seiner staatlichen Funktion („*sovereign capacity*“), versuche man etwa nicht bezahlte Steuern einzutreiben, komme die *revenue rule* zur Anwendung und schließe den Schadensanspruch aus, um die indirekte Durchsetzung ausländischen Steuerrechts zu unterbinden.⁷⁹ Sei der Kläger demgegenüber in seinen kom-

⁷³ *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 132 (2nd Cir. 2001).

⁷⁴ *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, (2007) – die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig.

⁷⁵ *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 11 f. (2007) unter Berufung auf *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 132 (2nd Cir. 2001).

⁷⁶ *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 11 f. (2007). Ebenso *Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc.*, 268 F.3d 103, 132 (2nd Cir. 2001).

⁷⁷ *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 12 f. (2007).

⁷⁸ *Ibid.*, 13 (2007).

⁷⁹ *Ibid.*, 19 (2007).

merziellen Belangen (*“commercial capacity”*) betroffen, habe das Gericht ihm den geltend gemachten Schadensersatzanspruch zuzuerkennen, selbst wenn Anlass des Schadens ein Verstoß gegen ausländisches Steuerrecht sei.⁸⁰ Derartige kommerzielle Einbußen durch die Missachtung des heimatlichen Steuerrechts seien durchaus denkbar, wie der vorliegende Fall demonstriere.⁸¹ Die Kläger konnten nämlich aufzeigen, dass es in ihrem Unternehmen zu Absatzeinbußen gekommen war, da die Beklagten durch die unerlaubte Einfuhr unverzollter Güter auf dem lokalen Markt günstigere Angebote machen und sich auf diese Weise einen Marktvorteil verschaffen konnten.

Des Weiteren stellte das Gericht fest, dass dem zuerkannten Schadensanspruch nicht entgegengehalten werden könne, dass das klagende Unternehmen eine Doppelfunktion wahrnehme, indem es zugleich dem Staat entgangene Steuern indirekt zurückverlange und auch ökonomische Schäden beklage. Ein Tätigwerden (auch) zu staatlichen Zwecken stelle die kommerzielle Seite des Unternehmens (*“jure gestionis”*) nicht rechtlos.⁸² Anderenfalls böten sich Rechtsschutzlücken, die zum Missbrauch einladen würden. Private Konkurrenten könnten etwa daran denken, privatrechtliche Schadensersatzklagen dadurch abzuwehren, indem sie neben ihren sonstigen schädigenden Handlungen zulasten des staatlichen Unternehmens zusätzlich ausländische Steuergesetze verletzten, um dem Geschädigten in den USA jede gerichtliche Handhabe zu nehmen.⁸³

Darüber hinaus führe die getroffene Differenzierung zwischen der staatlichen und kommerziellen Funktion eines Unternehmens dazu, dass bei der konkreten Bestimmung des Schadensumfangs dezidiert zwischen denjenigen Schadenspositionen zu differenzieren sei, die aus Steuerausfällen resultierten und deshalb nicht einklagbar seien, und solchen, die zwar auf die Umgehung von ausländischen Steuergesetzen zurückzuführen, jedoch allein ökonomischer Natur seien, also prinzipiell jedem anderen am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden (Privat-)Unternehmen zugefügt werden könnten: “[T]he Plaintiffs’ claims will require the fact finder to distinguish which of Plaintiffs’ lost revenues and profits result from narcotics laundering and which result from tax evasion.”⁸⁴ Auch bei diesem Vorgang hindere die *revenue rule* nicht den Prüfungsvorgang. Schließlich befasse sich das erkennende Gericht nicht damit, das ausländische Recht mit den Werten des amerikanischen Rechtssystems zu vergleichen.⁸⁵ Es betrachte das ausländische Recht lediglich als Faktum (*“recognition”*), riskiere somit auf keine Art und Weise einen internationalen Konflikt⁸⁶ und löse daher auch nicht die Schutzwirkung der *revenue rule* aus.

⁸⁰ *Ibid.*, 19 u. 21 ff. (2007).

⁸¹ *Ibid.*, 21 ff. (2007).

⁸² *Ibid.*, 21 (2007).

⁸³ *Ibid.*, 23 (2007).

⁸⁴ *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 21 (2007). Siehe hierzu die kritische Stellungnahme von Mallinak (Anm. 15), 119.

⁸⁵ *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 22 (2007).

⁸⁶ *Ibid.*, 23 (2007).

Die *revenue rule* komme somit nicht zur Anwendung:⁸⁷ “Thus, although Plaintiffs’ claim for lost revenues and profits resulting from Defendants’ narcotics laundering requires the court to recognize the existence of Colombian tax laws and analyze their effects, it does not require the court to consider the validity of such laws.”⁸⁸

5. Zwischenergebnis

Die *revenue rule* ist auch heute noch ein lebendiger Baustein des US-amerikanischen Rechtssystems. Auf den Grundsatz der *revenue rule* gestützt, verweigern die US-amerikanischen Gerichte ausländischen Staaten, ausländischen Behörden und staatlich kontrollierten Unternehmen jede Form des Rechtsschutzes, sofern mit den Klagen Steuergesetze direkt oder indirekt durchgesetzt werden sollen. Die *revenue rule* kommt nur dann nicht zur Geltung, wenn die auf ausländische Steuergesetze bezogene Verletzungs- oder Umgehungshandlung zugleich tatbestandlich US-amerikanisches Strafrecht verletzt und dieser Verstoß von US-amerikanischen Behörden in Strafverfahren zur Anklage gebracht wird. Der Anwendungsausschluss gilt aber auch für Rechtsstreitigkeiten zwischen Privaten. Spielen hier ausländische Steuervorschriften oder darauf basierend ausländische, staatliche Rechtsakte eine Rolle, dispensiert die *revenue rule* nicht deren Beachtung. Darüber hinaus deutet sich an, dass möglicherweise auch ausländische staatliche Unternehmen bzw. ausländische staatlich kontrollierte Unternehmen den Ersatz von Schadenspositionen ersetzt verlangen können, selbst wenn die Schädigung auf die Verletzung ausländischen Steuerrechts basiert. Es muss lediglich nachgewiesen werden, dass die schadensursächliche Missachtung des ausländischen Steuerrechts die betroffenen Unternehmen in ihrem (ausschließlich) kommerziellen Bestandteil negativ tangiert hat.

V. Kritische Stimmen zur “*revenue rule*” und Ausblick

Die *revenue rule* ist in der Vergangenheit immer wieder von einigen Autoren kritisch hinterfragt worden.⁸⁹ Neben wirtschaftlichen Nachteilen auf Grund ge-

⁸⁷ Siehe die einfließende vorangegangene Argumentation *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 16 f. (2007) unter Rückgriff auf *European Community v. RJR Nabisco, Inc.*, 424 F.3d 175, 180 (2nd Cir. 2005) und *Republic of Honduras v. Philip Morris Companies, Inc.*, 341 F.3d 1253, 1257 (11th Cir.).

⁸⁸ *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.*, WL 1813744, 21 (2007). Siehe hierzu auch die Unterscheidung des Gerichts zwischen der Wahrnehmung fremden Rechts (“*recognition*”) und seiner Durchsetzung (“*enforcement*”) an früherer Stelle (14) unter Berufung auf *Pasquantino v. United States*, 544 U.S. 349, 368.

⁸⁹ Silver, 22 Ga. J. Int’l & Comp. L. (1992) 609; Kovatch, 22 Hous. J. Int’l L. (2000) 265; Grau, 28 Intertax (2000) 241; Briggs, Sing. J. Legal Stud. (2001) 280; Prats, 30 Intertax (2002) 56; Baker, 30 Intertax (2002) 216; Timokhov, 14 J. Int’l Tax’n (2003) 20; Burgess, 34 Tax Notes Int’l, (2004) 645.

störter Wirtschaftsbeziehungen, die die Autoren der Anwendung der *revenue rule* zuschreiben, beklagen einige Vertreter des Schrifttums ebenfalls systematische Widersprüche im Vergleich zum amerikanischen Strafrecht.⁹⁰ Andere befürchten, dass eine konsequente Fortführung der *revenue rule* die USA längerfristig zu einem Zufluchtsort für Steuerflüchtlinge machen wird,⁹¹ oder sehen sogar amerikanisches Verfassungsrecht verletzt.⁹² Zuzustimmen ist der vorgetragenen Kritik sicherlich darin, dass sich die Rahmenbedingungen der *revenue rule* im Vergleich zum 18. Jahrhundert, dem Zeitpunkt ihrer Entwicklung, dramatisch verändert haben. Die internationale Verflechtung schreitet mit einer ungeminderten Kraft voran, die eine Dynamik entwickelt hat, dass man schon vom Zeitalter der Globalisierung sprechen.⁹³

Die mit der Globalisierung einhergehende, zunehmende Verschränkung verschiedener nationaler Rechtsräume ebenso wie die weltweite Vernetzung der Wirtschaftsplätze – einem primären Anwendungsfeld des Steuerrechts – fordern deshalb nach neuen Lösungswegen. Es verwundert nicht, dass einige deshalb primär auf Prinzipien der Kooperation setzen möchten.⁹⁴ Durch eine gegenseitige Anerkennung nationaler Steuervorschriften oder darauf basierender Rechtsakte könnte jedem Staat bei der Durchsetzung seines Steuerrechts geholfen werden, ohne einzelne (gutmütige) Akteure einseitig zum “Erfüllungsgehilfen” fremder Staaten zu machen.⁹⁵ Außerdem erscheint es in der heutigen Zeit mit Blick auf die Erfahrungen des Internationalen Privatrechts nicht mehr “unhöflich” oder gar prekär zu sein, bei der internationalen Interaktion fremde Rechtsakte zurückzuweisen, wenn sie den nationalen Grundwerten oder politischen Grundüberzeugungen zuwiderlaufen.⁹⁶ Der Vorbehalt des *ordre public* ist bereits gefestigtes Allgemeingut, um die eigene Rechtsordnung nicht mit fremdem Rechtsgut nachhaltig zu belasten. Zudem kann das Argument, die *revenue rule* schütze die Souveränität des auswärtigen Staates, wenn dessen steuerrechtliche Rechtsakte gar keine Beachtung finden, nur noch wenig überzeugen.⁹⁷ Der auswärtige Staat ersucht doch um Unterstützung. Wegen seiner vergleichsweise schwachen Einflussmöglichkeiten auf den US-amerikanischen Rechtsraum wird er sicherlich – ganz pragmatisch – das nehmen, was ihm angeboten wird, auch auf die Gefahr hin, dass er in dem einen oder anderen Fall mit seiner Anfrage abgelehnt wird. Schließlich kann der um Unterstützung Ersuchende bei der gegenwärtigen Rechtslage nur hinzugewinnen.

Obschon es also sinnvoll erscheint, durch eine engere Zusammenarbeit auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts Synergien zu erzeugen, muss den US-

⁹⁰ Silver (Anm. 89), 618 f.

⁹¹ Kovatch (Anm. 89), 281 ff.

⁹² Grau (Anm. 89), 242.

⁹³ Röhl/Magen, 17 Zeitschrift f. Rechtssoziologie (1996) 1, 1.

⁹⁴ Burgess (Anm. 89), 648; Kovatch (Anm. 89), 281 ff.

⁹⁵ Burgess (Anm. 89), 648; Kovatch (Anm. 89), 281 ff.

⁹⁶ Kovatch (Anm. 89), 279 f.; Baker (Anm. 89), 216.

⁹⁷ Silver (Anm. 89), 621 ff.

amerikanischen Gerichten in ihrer Anwendung der *revenue rule* dennoch zugute gehalten werden, dass es wohl nicht an ihnen liegt, den ersten Schritt in diese Richtung zu gehen. Bereits jetzt können die Barrieren der *revenue rule* durch völkerrechtliche Verträge überwunden werden, ohne dass diese Chance konsequent genutzt wurde.⁹⁸ Wie bereits dargestellt,⁹⁹ verhält sich die politische Seite der USA eher defensiv und bietet nur sehr zögerlich die Durchsetzung fremder steuerrechtlicher Rechtsansprüche in den USA an. Aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten (Grundsatz der Gewaltenteilung) ist die Judikative deshalb gut beraten, bislang nicht in das politische Tauziehen auf der zwischenstaatlichen Vertragsebene einzugreifen, um somit zugleich die nationalen Interessen zu schützen. Damit werden viele Staaten wohl auch weiterhin noch darauf angewiesen bleiben, zunächst alle rechtlichen Möglichkeiten in ihrem eigenen Einflussbereich zu evaluieren, um den eigenen Steuergesetzen die größtmögliche Durchschlagskraft zu verschaffen.¹⁰⁰ Dabei führt die Globalisierung nicht lediglich zu Nachteilen. Sie erzeugt nämlich nicht nur Schlupflöcher, sondern führt auch dazu, dass viele Unternehmen in den betroffenen Staaten Zweitniederlassungen gründen und so auf dem Territorium des Steuern verlangenden Staates direkt in Anspruch genommen werden können.

Summary¹⁰¹

Foreign Tax Law in U.S. Courts – Evolution and Recent Application of the Revenue Rule –

The revenue rule, a common law doctrine with origins in the eighteenth century, has increasingly become important in the twenty-first century as more and more foreign sovereigns attempt to enforce their tax laws by means of a suit before U.S. courts. Although international law allows States to give effect to foreign law, in its modern form the domestic revenue rule still prohibits U.S. courts from recognizing or enforcing foreign tax judgments or foreign tax laws; but in the context of the present litigation, the scope of the rule is far from certain.

The earliest reported case addressing the applicability of laws of foreign countries was decided in 1729 by an English court (*Attorney General v. Lutwydige*). It was the starting point of a long common law tradition barring any attempt to enforce foreign tax laws. American courts act on the revenue rule maxim since 1806, starting with *Ludlow v. Van Rensselaer*. Ludlow sought enforcement in an action of assumpsit of a promissory note issued by the defendant in France. He finally lost his claim by reason of the revenue rule. Later, American courts similarly applied the revenue rule, which originally addressed foreign taxes, to excuse even enforcement of cross-border tax obligations between member states of the U.S. The most famous case of this kind is probably *Moore v. Mitchell*, as it was

⁹⁸ Siehe Mallinak (Anm. 15), 94 ff.

⁹⁹ Siehe die obigen Ausführungen unter IV., 1.

¹⁰⁰ Mallinak (Anm. 15), 122.

¹⁰¹ Summary by the author.

the first decision which tried to justify the revenue rule by noting the separation of power problem and a possible violation of the comity concept. The court held that “to pass upon the provisions for the public order of another state is, or at any rate should be, beyond the powers of a court; it involves the relations between the states themselves, with which courts are incompetent to deal, and which are [e]ntrusted to other authorities. It may commit the domestic state to a position which would seriously embarrass its neighbor. Revenue laws fall within the same reasoning; they affect a state in matters as vital to its existence as its criminal laws.”¹⁰² Many courts have referred to *Moore v. Mitchell* so far. Its arguments also influenced the court in *British Columbia v. Gilbertson*, the first U.S. case brought forward by a foreign state (Canada) to enforce the judgement of a court concerning taxes. Apart from the reasons given in *Moore v. Mitchell*, the court in *British Columbia v. Gilbertson* relied on the long tradition of the revenue rule, concluding that it has become “firmly embedded in the law”.¹⁰³

By the end of the twentieth century, it became obvious that courts in the U.S. define the revenue rule as a common law doctrine that permits courts to decline jurisdiction over attempts by foreign sovereigns to implement their tax laws or to seek damages based on lost tax revenues and additional law enforcement costs via civil suits. Even the 2005 decision of the U.S. Supreme Court in *Pasquantino v. United States* (rejecting application of the revenue rule in a criminal suit) did not cast any doubt on the Court of Appeals’ ruling in this case that the revenue rule bars foreign governments’ claims which aim at or are tantamount to the enforcement of their tax laws. No matter how foreign governments frame their claims – whether based on the violation of public law (by reason of a direct loss of tax revenue) or private law (through the indirect effects of lost tax revenue) – if the substance of a claim is to give foreign tax law effect, it is to be dismissed. The only exception, which *Pasquantino v. United States* made, was to call the revenue rule inapplicable to criminal prosecutions of smugglers. The key factor in the Supreme Court’s holding was whether the action was brought forward by the United States. With regard to the arguments made in *Moore v. Mitchell*, the Supreme Court pointed out that it, indeed, had to recognize foreign law to determine if there was a violation of domestic law. However, the Court assumed that, by electing to bring this prosecution, the executive had assessed the prosecution’s impact on the nation’s relationship with the foreign state, and concluded that it posed little danger of causing international friction. Furthermore, the Supreme Court held that prosecution under domestic law was authorized by Congress, because the broad language of the criminal law statute authorized the Court to do so.

In 2007, the revenue rule was further developed by a U.S. district Court in *Republic of Columbia v. Diageo North America Inc.* The court had to deal with the question whether a foreign governmental agency which possesses a constitutional monopoly on domestic manufacture and sale of liquor products and is by far the largest seller and producer of liquor products could seek compensation for the revenue and profit lost as a result of the defendants’ money-laundering. In accordance with the traditional application of the revenue rule the Court held that claims for taxes and other damages suffered in the plaintiffs’ sovereign capacity had to be dismissed as barred by the revenue rule, and that the plaintiffs’ claims for damages suffered in plaintiffs’ commercial capacity resulting from defendants’

¹⁰² *Moore v. Mitchell*, 30 F.2d 600, 604 (2nd Cir. 1929) – Cir. J. Learned Hand.

¹⁰³ *British Columbia v. Gilbertson*, 597 F.2d 1161, 1166 (9th Cir. 1979).

tax evasion were also barred by the revenue rule. However, the Court also decided that the plaintiffs' claim for damages suffered in a commercial capacity resulting from defendants' money-laundering was not barred by the revenue rule, as it required the Court only to recognize the existence of foreign tax laws and analyze their effects; it did not require the Court to consider the validity of such laws.

A number of authors have reckoned that the revenue rule is no longer desirable in the changed contemporary context of international relationships and the predominance of international commerce. Therefore, some emphasize a concept of mutual cooperation. They suggest that allowing reciprocal enforcement of revenue debts would benefit both countries participating in an international collection effort, because it would allow reciprocal revenue debt collection. Apart from that, acceptance of foreign revenue laws would avoid – and would not cause – interference with foreign sovereignty. Taxes rarely conflict with the enforcing state's policy since all states impose tax laws. But even if occasionally courts decline to enforce foreign laws or judgements, comity would be respected because the public policy doctrine is widely accepted by other states. Despite the validity of arguments based on reciprocity, U.S. courts have probably been right not to give up the revenue rule and, by applying it, not to interfere with executive policy in foreign affairs and not to challenge the separation of powers. Moreover, enforcement of foreign revenue laws is best undertaken in the country where the liability is incurred. As many companies have branches all over the world, lost taxes can be recovered from domestic actors in most cases. Thus, every state should better examine its domestic possibilities first before taking court action in the U.S.

ZaöRV 68 (2008)

<http://www.zaoerv.de/>

© 2008, Max-Planck-Institut für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht