

Georg Kofler*)

Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

TREATY OVERRIDE, JURIDICAL DOUBLE TAXATION AND COMMUNITY LAW

The ECJ's case-law provides little guidance as to whether juridical double taxation within the Community constitutes an infringement on the fundamental freedoms, and, if so, which Member State would then be responsible to avoid such double taxation. However, there can be little doubt that the specific disadvantage created for international economic activities through juridical double taxation is relevant under Community law and that especially in the case of a national treaty override an existing DTC can provide a benchmark for identifying the Member State that is required to abandon its taxing claim. Fortunately, the pending *Kerckhaert-Morres* case may disclose some clues for these issues.

I. Einleitung Wie kaum ein anderer hat Joachim *Englisch*¹⁾ in jüngerer Zeit die wissenschaftliche Diskussion rund um die gemeinschaftsrechtlichen Aspekte grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen geprägt.²⁾ Seine scharfsinnige Dissertation zur „Dividendenbesteuerung“ beinhaltet nicht nur eine grundlegende Untersuchung der verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Problembereiche der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen, sondern scheidet auch nicht davor zurück, ausgewogen und überzeugend zu grundlegenden Fragen der juristischen Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft Stellung zu beziehen.³⁾ Im Kern geht *Englisch* hier davon aus, dass eine gemeinschaftsinterne juristische Doppelbesteuerung von Gewinnausschüttungen aufgrund der spezifischen Benachteiligung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs eine tatbestandliche Beschränkung der jeweils einschlägigen Grundfreiheit darstellt; das Dilemma der konkreten Verantwortlichkeitszuteilung an einen der an der Doppelbesteuerung in „Mittäterschaft“ beteiligten Mitgliedstaaten löst *Englisch* für den Fall des einseitigen Abweichens von einem konkreten Doppelbesteuerungsabkommen – etwa durch einen *Treaty Override* – dadurch auf, dass er das konkret „unterlaufene“ Abkommen als „Ersatzmaßstab“ heranzieht und solcherart den entlastungspflichtigen Mitgliedstaat identifiziert.⁴⁾

Als Ausgangspunkt für die nähere und allgemeine Untersuchung dieser Thesen kann zunächst der generelle Konsens dienen, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung

*) Univ.-Ass. DDr. Georg *Kofler*, LL.M. (NYU), ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz.

1) Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Band 34 der von Prof. Dr. *Schön* und Prof. Dr. *Hüttemann* hrsg. Schriftenreihe „Rechtsordnung und Steuerwesen“, (2005) 612 Seiten.

2) Siehe *Englisch*, Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends, ET 2004, 323 (Part I) und ET 2004, 355 (Part II); *Englisch*, Kapitalertragsteuer: Unterschiedliche Besteuerung von inländischen Kapitalerträgen und von Kapitalerträgen aus einem anderen Mitgliedstaat, IStR 2004, 522; *Englisch*, Europarechtswidrigkeit des finnischen Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, IStR 2004, 680; *Englisch*, Die Besteuerung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in neuem Licht: EuGH „Manninen“, GmbHR 2004, R421; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005); *Englisch*, Europarechtskonforme Dividendenbesteuerung – „Aims and effects“? RIW 2005, 187; *Englisch*, Shareholder Relief and EC Treaty Law – Supranational „Aims and Effects“? Intertax 2005, 200.

3) *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 251 ff.; siehe auch *Englisch*, The European Treaties' Implications for Direct Taxes, Intertax 2005, 310 (323 ff.).

4) *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 257 ff.; ähnlich bereits *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 882 ff.

Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

sowohl ein Anliegen des Binnenmarktes als auch jenes von Doppelbesteuerungsabkommen ist.⁵⁾ Das überwiegend⁶⁾ bilaterale Steuerabkommensrecht der Mitgliedstaaten bildet derzeit auch die wichtigste Grundlage der internationalen Besteuerung in der Gemeinschaft. Wenngleich die Tragweite einiger der Hemmnisse des Binnenmarktes zwar durch die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen abgeschwächt wird, bringen diese aber angesichts der nach wie vor bestehenden Lückenhaftigkeit des Abkommensnetzes⁷⁾ und der unvollständigen Vermeidung der Doppelbesteuerung, insbesondere in Drei- und Mehrerecksverhältnissen, „keine den Erfordernissen des Binnenmarktes entsprechende Lösung“.⁸⁾ Andererseits hat sich die Beziehung zwischen Gemeinschaftsrecht und dem Steuerabkommensrecht schon mehrfach als konfliktträchtig erwiesen, da die beiden Rechtsbereiche keine vollkommen identischen Zielsetzungen haben und nicht derselben Logik folgen: Während das Steuerabkommensrecht darauf abzielt, durch Aufteilung der Besteuerungsrechte die Beziehungen zwischen den Vertragsstaaten zu regeln, ist das Steuerrecht der Gemeinschaft Teil des großen Binnenmarktprojekts, das einen Gemeinsamen Markt ohne Binnengrenzen zum Ziel hat.⁹⁾

Der EuGH war in seiner Rechtsprechung zu den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten schon auf vielfältige Weise sowohl auf der Tatbestands- wie auch auf der Rechtfertigungsebene mit dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen befasst: So hat der Gerichtshof die Souveränität der Mitgliedstaaten bestätigt, in einem Doppelbesteuerungsabkommen die „Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit“ zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung festzulegen,¹⁰⁾ zumal eine solche aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts neutrale Effekte hat¹¹⁾ und allfällige Nachteile für den Steuerpflichtigen aus einer solchen Allokation aus bloßen Disparitäten zwischen den mitgliedstaatlichen Steuersystemen resultieren.¹²⁾ Abkommensrechtlich einmal zugeteilte Besteuerungsrechte müssen von den Mitgliedstaaten freilich beschränkungsfrei ausgeübt werden.¹³⁾ Daher unterliegen selbstverständlich auch Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten ebenso wie originär nationales Recht der gemeinschaftsrechtlichen Prüfung,¹⁴⁾ wenngleich sich die Rechtsprechung

⁵⁾ Siehe nur EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly* – Tz. 16; Schlussanträge GA *Ruiz-Jarabo Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, D – Tz. 78; siehe auch *Kemmeren*, Principle of Origin in Tax Conventions (2001) 246: „Double tax conventions and the EC Treaty are natural friends, because they pursue mutual objectives“.

⁶⁾ Die derzeit einzige Ausnahme bildet das multilaterale nordische Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten Schweden, Finnland und Dänemark sowie den Nichtmitgliedstaaten Norwegen und Island; siehe dazu etwa *Mattson*, *Intertax* 2000, 301 (301 ff.); *Maisto*, *ET* 2002, 303 (303); *Hengsle*, *BIFD* 2002, 371 (371 ff.).

⁷⁾ Mitte der 1970er Jahre waren beispielsweise 32 von 36 möglichen Abkommensbeziehungen der neun damaligen Mitgliedstaaten durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen abgedeckt. Zum 1. 1. 1990 fehlten – bei damals 12 Mitgliedstaaten – 9 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen bei einem möglichen Netz von 66 Abkommen, Mitte der 1990er Jahre fehlten immer noch 8 Abkommen zwischen den damals 12 Mitgliedstaaten. Unlängst wurde allerdings das DBA-Netzwerk zwischen den 15 „alten“ Mitgliedstaaten betreffend Einkommen und Kapital vervollständigt, womit zwischen diesen Staaten 103 der 103 möglichen Abkommen bestehen. Durch den Beitritt der neuen Mitgliedstaaten hat sich jedoch wieder eine Lückenhaftigkeit im Netzwerk der Abkommen betreffend Einkommen und Kapital ergeben; beachtet man hier das multilaterale nordische Abkommen zwischen Schweden, Dänemark und Finnland (sowie den Nichtmitgliedstaaten Norwegen und Island), wäre die mögliche Anzahl von Abkommen zwischen den nunmehr 25 Mitgliedstaaten 298, wovon im Juni 2005 immerhin 277 Abkommen bestanden.

⁸⁾ Siehe nur die Mitteilung der Kommission zu „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“, SEK(90)601 endg. – Tz. 10.

⁹⁾ Siehe auch „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001)1681 endg., 313 ff.

¹⁰⁾ EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly*.

¹¹⁾ Siehe auch Schlussanträge GA *Colomer* 20. 11. 1997, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly* – Tz. 44.

¹²⁾ So ausdrücklich jüngst EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz. 52.

¹³⁾ Siehe etwa EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg. 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz. 58; in diesem Sinne auch EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz. 52.

¹⁴⁾ EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg. 2002, I-11819, *De Groot*.

Treaty Override, Juridical Double Taxation and Community Law

des EuGH bei der Auslegung der Grundfreiheiten umgekehrt auch – vermeintliche – Grundsätze des internationalen Steuerrechts zu eigen gemacht hat.¹⁵⁾ In einer weiteren Rechtsprechungslinie hat der EuGH im Rahmen seiner auf Inländergleichbehandlung gerichteten *vertikalen* Diskriminierungsprüfung herausgearbeitet, dass Betriebsstätten beschränkt Steuerpflichtiger im Gaststaat dieselben Begünstigungen zu gewähren sind wie ansässigen und damit unbeschränkt Steuerpflichtigen – und damit zugleich erste Schritte einer *peu-à-peu*-Aushöhlung der bilateralen Natur mitgliedstaatlicher Doppelbesteuerungsabkommen gesetzt.¹⁶⁾ Andererseits hat es der EuGH unlängst abgelehnt, eine durch ein Doppelbesteuerungsabkommen hervorgerufene *horizontale* Ungleichbehandlung zweier Gebietsfremder aus der Sicht des Quellen- bzw. Gaststaates als gemeinschaftswidrig zu beurteilen und über eine solcherart judizierte „*Inbound*-Meistbegünstigungsverpflichtung“ eine *de-facto*-Multilateralisierung des bestehenden Abkommensrechts herbeizuführen.¹⁷⁾ Doch auch auf der Rechtfertigungsebene haben Doppelbesteuerungsabkommen einen gewissen Grad an gemeinschaftsrechtlicher Aufmerksamkeit erfahren: Hier musste sich der EuGH nicht nur mit abkommensbasierenden Rechtfertigungsversuchen der Mitgliedstaaten auseinandersetzen,¹⁸⁾ sondern hat umgekehrt den Mitgliedstaaten ihre Doppelbesteuerungsabkommen vor dem Hintergrund des Anerkennungsgrundsatzes entgegengehalten¹⁹⁾ und zudem eine auf die Makroebene des Abkommensrechts verlängerte Kohärenz des nationalen Steuerrechts zur Rechtfertigung beschränkender Steuernormen gefordert.²⁰⁾

Trotz dieser punktuellen Befassung des EuGH mit dem Verhältnis zwischen dem Gemeinschaftsrecht und mitgliedstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen besteht nach wie vor in zahlreichen und grundlegenden Bereichen erhebliche Unklarheit. Ein Beispiel dafür liegt in der – auch in der anhängigen Rechtssache *Kerckhaert-Morres*²¹⁾ virulenten – Fragestellung, wie eine durch einseitigen *Treaty Override* hervorgerufene internationale juristische Doppelbesteuerung aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts zu beurteilen ist; diese Problematik führt freilich zur grundsätzlichen Frage, ob ein multipler Steuergriff durch mehrere Hoheitsträger in der Gemeinschaft grundfreiheitlich verboten

¹⁵⁾ So begründet der EuGH die in der *Schumacker*-Rechtsprechung postulierte prinzipielle Unvergleichbarkeit von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen unter anderem damit, dass der Wohnort den Anknüpfungsfaktor für die Steuer darstelle, auf den auch das internationale Steuerrecht, insbesondere das OECD-MA, in der Regel für die Aufteilung der steuerlichen Zuständigkeiten zwischen Staaten bei grenzüberschreitenden Situationen abstellt, und demnach auch das OECD-MA davon ausgehe, dass „es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern“; vgl. etwa EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg. 1995, I-225, *Schumacker* – Tz. 32; EuGH 14. 9. 1999, C-391/97, Slg. 1999, I-5451, *Gschwind* – Tz. 24; EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg. 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz. 45; EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg. 2002, I-11819, *De Groot* – Tz. 98; siehe auch Schlussanträge GA Léger 11. 3. 2004, C-169/03, Slg. 2004, I-6443, *Wallentin* – Tz. 22.

¹⁶⁾ Siehe auch *Thuronyi*, 26 Brook. J. Int'l L. 1641 (1665) (2000-2001).

¹⁷⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D*; für erste Reaktionen im Schrifttum siehe *Sheppard*, 39 Tax Notes Int'l 203 (203 ff.) (July 18, 2005); *Thömmes*, IWB 2005, Fach 11a, 887 (887 ff.); *Petriz*, *ecolox* 2005, 462 (462 ff.); *Lang*, SWI 2005, 365 (365 ff.); *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, 523 (523 ff.); *G. Kofler*, ÖStZ 2005/949, 432 (432 ff.); *Weggenmann*, RIW 2005, 713 (717 f.); *Pistone*, Intertax 2005, 412 (412 f.); *Weber*, Intertax 2005, 420 (420 ff.); *van Thiel*, Intertax 2005, 454 (454 ff.); *Thömmes/Nakhai*, Intertax 2005, 479 (479 f.); *Schindler*, taxlex 2005, 459 (459 ff.); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2005, 494 (498); dazu ausführlich *G. Kofler/Schindler*, ET 12/2005, 530 ff.

¹⁸⁾ Siehe ablehnend zu einem „Reziprozitätsvorbehalt“ etwa EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg. 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“) – Tz. 26.

¹⁹⁾ EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg. 1995, I-225, *Schumacker* – Tz. 46.

²⁰⁾ Grundlegend EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg. 1995, I-2493, *Wielockx* – Tz. 24; nachfolgend EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg. 2002, I-8147, *Danner* – Tz. 41; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg. 2002, I-10829, *X und Y* – Tz. 53; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg. 2004, I-7379, *Weidert und Paulus* – Tz. 25.

²¹⁾ Rechtssache C-513/04, *Kerckhaert-Morres*; die Vorlagefrage ist abgedruckt in ABl. C 57/15 f. (5. 3. 2005).

Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

ist und, bejahendenfalls, welcher der daran beteiligten Mitgliedstaaten letztlich zur Beseitigung einer juristischen Doppelbesteuerung verpflichtet ist.

II. Das gemeinschaftsrechtliche Verbot der juristischen Doppelbesteuerung

Wenn *Englisch*²²⁾ davon ausgeht, dass letztlich gar kein Zweifel daran bestehen könne, „dass die Doppelbesteuerung eine grundsätzliche verbotene Beschränkung des freien Verkehrs von Personen, Waren, Dienstleistungen und insbesondere Kapital beinhaltet“, so kann dem nur zugestimmt werden. Unbestritten gehört nämlich die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft „zu den Zielen des Vertrages“²³⁾ und ist darüber hinaus sogar „eines der Grundanliegen des Gemeinsamen Marktes“²⁴⁾, zumal „Probleme wie das der Doppelbesteuerung desselben Einkommens [...] ein Hindernis für den freien Personenverkehr und eine Verzerrung des Binnenmarktes“ darstellen.²⁵⁾ Auch Art. 293 TS 2 EG macht deutlich, dass „die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft [...] zu den Zielen des Vertrages gehört.“²⁶⁾ Trotz der dichten abkommensrechtlichen Abdeckung der bilateralen Beziehungen der Mitgliedstaaten wirft sich vor diesem Hintergrund daher die prinzipielle Frage auf, ob eine gemeinschaftsinterne – etwa durch einen *Treaty Override* hervorgerufene – juristische Doppelbesteuerung gegen die Grundfreiheiten verstößt,²⁷⁾ zumal „eine mögliche steuerliche Doppelbelastung desselben Sachverhalts ein überaus ernstes Hindernis für grenzüberschreitendes Handeln der Rechtsträger und ihre grenzüberschreitenden Kapitalbewegungen darstellt“²⁸⁾. Obwohl allgemein anerkannt ist, dass kein generelles völkerrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung existiert²⁹⁾ und man etwas Gegenteiliges mangels unmittelbarer Anwendbarkeit auch Art. 293 EG nicht entnehmen können wird³⁰⁾, könnte sich doch aus den über bloße Diskriminierungsverbote hinausgehenden Grundfreiheiten ein solches Verbot ergeben, wobei hier jedenfalls auch das allenfalls zusätzlich erforderliche Kriterium einer faktischen Schlechterstellung der grenzüberschreitenden Tätigkeit erfüllt wäre.³¹⁾ Diese Fragestellung bewegt sich somit insofern in gemeinschaftsrechtlichem Neuland, als alle beteiligten Mitgliedstaaten perfekt diskriminierungsfreie Steuersysteme haben können und der negative Effekt einer Doppelbesteuerung dennoch bestehen bliebe und nicht – wie im Falle bloßer Disparitäten – im Falle der fiktiven Gleichheit der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen „verschwinden“ würde. Eine Doppelbesteuerung ist damit nicht das Ergebnis diskriminierender nationaler Steuernormen, die die grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeit gegenüber der rein nationalen benachteiligen, sondern vielmehr das Ergebnis des Zusammenwirkens zumindest zweier Rechtsordnungen, die im Vergleich zu einer vergleichbaren Tätigkeit in bloß einem der beiden Mitgliedstaaten zu einer spezifischen

²²⁾ *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 252 f.; ebenso nachfolgend *Englisch*, Intertax 2005, 310 (323).

²³⁾ Siehe EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly* – Tz. 16; siehe auch Schlussanträge GA Ruiz-Jarabo Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D – Tz. 78.

²⁴⁾ *Saß*, SWI 1996, 108 (112); ebenso *Schwartz* in *von der Groeben/Thiesing/Ehlermann* (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag V⁵ (1997) Art. 220 Rz 74.

²⁵⁾ Diskussionspapier „Steuern in der Europäischen Union“, SEK(96)487, 7; siehe aus dem Schrifttum jüngst etwa *Fibbe/de Graaf* in *van Arendonk/Engelen/Jansen* (Hrsg.), *A Tax Globalist*, FS Ellis (2005) 237 (238).

²⁶⁾ EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly* – Tz. 16

²⁷⁾ Siehe dazu auch das Arbeitspapier „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001)1681, 313 ff.

²⁸⁾ Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D – Tz. 85; in der englischen Fassung kommt dies noch schärfer zum Ausdruck: „[T]he fact that a taxable event might be taxed twice is the most serious obstacle there can be to people and their capital crossing internal borders“.

²⁹⁾ Siehe nur *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴ (2003) Einl. Rz. 14.

³⁰⁾ EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly* – Tz. 14 ff.

³¹⁾ Dazu *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 247 ff.

Treaty Override, Juridical Double Taxation and Community Law

Höherbelastung der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit führt;³²⁾ diese Kumulationswirkung unter „Mittäterschaft“ der beteiligten Staaten³³⁾ ist nichtsdestoweniger eine evidente Benachteiligung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs, die auch als besondere Form der de facto-Diskriminierung betrachtet werden kann³⁴⁾.

Bisher fehlen in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des EuGH allerdings klare Anhaltspunkte für die Beantwortung der Frage, ob und inwieweit das allen Grundfreiheiten inhärente gemeinschaftsrechtliche Beschränkungsverbot einer effektiven Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft entgegensteht. Dies lässt sich allerdings aus dem Umstand erklären, dass sich der EuGH bisher mit der als Standardproblem internationaler Besteuerungskonflikte anzusehenden Doppelbesteuerung schon deshalb nicht näher auseinandersetzen musste, weil der potentielle Konflikt bereits durch ein konkret existierendes Doppelbesteuerungsabkommen aufgelöst war³⁵⁾ oder der EuGH ohne Berücksichtigung allfälliger Doppelbesteuerungseffekte sogleich eine im nationalen Recht angelegte Ungleichbehandlung fokussieren konnte. Die Problematik einer juristischen Doppelbesteuerung war, wenngleich in einer außergewöhnlichen Konstellation, beispielsweise im *AMID*-Fall³⁶⁾ ersichtlich, wurde vom EuGH aber insofern nicht aufgegriffen: Nach der *Velasquez*-Doktrin des innerstaatlichen belgischen Rechts war eine periodengleiche Verrechnung der inländischen Verluste eines belgischen Stammhauses mit den abkommensrechtlichen freigestellten Gewinnen einer luxemburgischen Betriebsstätte vorgesehen, was dazu führte, dass die *inländischen* Verluste *im Inland* nicht mehr im Wege des Verlustvortrags berücksichtigt werden konnten. Da die Verluste solcherart weder im Betriebsstättenstaat noch im Sitzstaat des Unternehmens berücksichtigt werden konnten, im Falle einer belgischen Gesellschaft mit belgischer Zweigniederlassung die steuerliche Verlustverwertung aber möglich gewesen wäre, erblickte der EuGH in der belgischen Vorgehensweise einen Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtliche Niederlassungsfreiheit.³⁷⁾ Dieses auf Basis einer „klassischen“ gleichheitsrechtlichen *Diskriminierungsprüfung* gefundene Ergebnis stellt freilich den Blick auf den Umstand, dass die Rechtssache *AMID* – auf recht atypische Weise – ein Problem juristischer Doppelbesteuerung aufwarf³⁸⁾, dessen Lösung auf Basis des der Niederlassungsfreiheit inhärenten Beschränkungsverbots der EuGH sodann freilich schuldig blieb: Aufgrund der Verrechnung der belgischen Verluste mit den abkommensrechtlich befreiten luxemburgischen Betriebsstättengewinnen auf Basis der nationalen *Velasquez*-Doktrin kam es aufgrund des entfallenen Verlustvortrages und dessen potenzieller Verrechenbarkeit mit zukünftigen belgischen Gewinnen effektiv zu einem tatsächlichen Besteuerungszugriff sowohl Belgiens als auch Luxemburgs auf die luxemburgischen Betriebsstättengewinne. Dieses teilweise „Unterlaufen“ der im Abkommen vorgesehenen Freistellung durch das belgische nationale Recht führte also durch die „Hintertüre“ zu einer Erfassung der luxemburgischen Gewinne auch in Belgien und damit insofern

³²⁾ Siehe auch *Schön*, EWS 2000, 281 (290); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 254; *Englisch*, Intertax 2005, 310 (323 f.); zu diesem Schluss gelangte auch bereits *Wessel*, Doppelbesteuerung und EWG-Vertrag (1988) 148, der daraus allerdings – dem Stand der damaligen Steuerrechtsprechung entsprechend – ableitete, dass die Beseitigung der Doppelbesteuerung außerhalb der Leistungsfähigkeit der Grundfreiheiten liege und daher eine Harmonisierung erforderlich sei.

³³⁾ *Schön*, EWS 2000, 281 (290).

³⁴⁾ So etwa *Englisch*, Intertax 2005, 310 (324).

³⁵⁾ Siehe vor allem EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly*.

³⁶⁾ EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, Slg. 2000, I-11619, *AMID*; dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 782 ff., insbesondere 792 ff.

³⁷⁾ Dazu und zur – an dieser Stelle nicht weiter zu untersuchenden – Kritik an diesem Ergebnis ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 787 ff.; weiters z. B. *D'Oreye de Lantremange*, EC Tax J. 2002, 187 (217 ff.).

³⁸⁾ Siehe bereits den bezeichnend mit „*The Velasquez Doctrine: An Example of International Juridical Double Taxation*“ betitelten Beitrag von *Goris*, ET 1996, 327 (327 ff.).

Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

zu einer unentlasteten juristischen Doppelbesteuerung.³⁹⁾ Offensichtlich wurde dieser Aspekt der belgischen Besteuerung aber dem EuGH nicht hinreichend zur Kenntnis gebracht, weshalb eine diesbezügliche Stellungnahme des Gerichtshofs leider ausgeblieben ist. Ebenso wenig bietet aber auch die *Gilly*-Rechtsprechung⁴⁰⁾ für die hier interessierende Frage weitere Anhaltspunkte, bedeutet aber umgekehrt keineswegs eine Immunisierung von Doppelbesteuerungseffekten von den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten. Vielmehr setzt *Gilly* und die daraus erfließende Freiheit der Mitgliedstaaten, die „Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit“ zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung festzulegen, die bereits im Abkommenswege unternommene Verteilung der Besteuerungsrechte voraus. Gemeinschaftsrechtlich ist daher jede Abgrenzung der Besteuerungsrechte hinzunehmen, die von einer Doppelbesteuerung zu einer Einmalbesteuerung führt.⁴¹⁾ Wenngleich also aus *Gilly* gefolgert werden kann, dass das Gemeinschaftsrecht abkommensrechtliche Definitions- und Allokationsbestimmungen unangetastet lässt,⁴²⁾ bedeutet dies umgekehrt nicht, dass im Falle unzureichender oder nicht bestehender abkommensrechtlicher Entlastung von Doppelbesteuerungseffekten auf dieser vorgelagerten Ebene die Schutzwirkung des Gemeinschaftsrechts *a priori* ausgeschlossen sein soll.⁴³⁾

Allerdings zeigt sich gerade im Hinblick auf die generelle gemeinschaftsrechtliche Problematik der Doppelregulierung, dass ein Steuerpflichtiger mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten den Steuersystemen mehrerer Mitgliedstaaten unterworfen ist und die Doppelbesteuerung als Ausprägung eines positiven Kompetenzkonflikts gerade daraus resultiert, dass die betroffenen Mitgliedstaaten die Besteuerung im jeweils anderen Staat nicht hinreichend berücksichtigen.⁴⁴⁾ Insofern ist gerade auch in diesem Bereich eine zutreffende Trendwende im Schrifttum zu erkennen, als die traditionelle Ansicht, eine juristische Doppelbesteuerung verstoße nicht gegen EG-Recht⁴⁵⁾, mit Blick auf die in der Rechtsprechung des EuGH erfolgte Ausdehnung der tatbestandlichen Reichweite der Grundfreiheiten in den letzten Jahren zunehmend in Frage gestellt wurde und mittlerweile die Gegenansicht die Überhand gewonnen hat⁴⁶⁾. Auch die Kommission hat ihren

³⁹⁾ Dazu auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 796 f. und 859 f., sowie *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, ET 2004, 218 (220 m FN 77); siehe auch *Van Steenwinkel/Van Vaeck*, EC Tax Rev. 2001, 98 (100); *Hinneken*, ET 2001, 206 (208); ähnlich auch *Züger*, SWI 2000, 133 (136).

⁴⁰⁾ EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly*.

⁴¹⁾ *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 261.

⁴²⁾ Ausführlich dazu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 837; *Weber/Spierts*, ET 2004, 65 (67 ff.); *van der Linde*, EC Tax Rev. 2004, 10 (14); *Rödter*, DStR 2004, 1629 (1630).

⁴³⁾ Siehe auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 878.

⁴⁴⁾ Siehe zu dieser generellen Überlegung auch ausdrücklich GA *Colomer* im *Seher*-Fall (Schlussanträge GA *Colomer* 8. 2. 2000, C-302/98, Slg. 2000, I-4585, *Sehrer* – Tz. 45).

⁴⁵⁾ So *Rädler*, StuW 1960, 730 (731); *Wessel*, Doppelbesteuerung und EWG-Vertrag (1988) 146 ff.; *Eyles*, Das Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft (1990) 377 f.; *Mössner/Kellersmann*, DVBl 1995, 968 (970); *Schaumburg*, IntStR² (1998) Rn. 14.5; *Farmer*, EC Tax Rev. 1998, 13 (14); *Hahn*, IStR 2002, 681 (686); *Wattel*, EC Tax Rev. 2003, 194 (199); *Gammie* in *van Arendonk/Engelen/Jansen* (Hrsg.), A Tax Globalist – Essays in honour of Maarten J. Ellis (2005) 266 (276 ff.); siehe auch *Reimer* in *Lehner* (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (58 f.).

⁴⁶⁾ *Dautzenberg*, DB 1994, 1542 (1543 ff.); *Mick* in *Birk* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (1995) § 24 Rz 10; *Schön* in *Schön* (Hrsg.), GedS Knobbe-Keuk (1997) 743 (761 f und 773); *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt (1997) 687 ff.; *Beul*, IStR 1997, 1 (2 ff.); *Dautzenberg*, IWB 5/1997, Fach 11, Grp 2, 299 (302 ff.); *Schön*, EWS 2000, 281 (290); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 876 ff. m. w. N.; *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles (2002) 41 und 313 ff.; *van Thiel*, EC Tax Rev. 2003, 4 (10); *van Thiel/Achilles*, IStR 2003, 530 (534); *de Hosson*, Intertax 2003, 482 (483); *Englisch*, StuW 2003, 88 (93); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 252 f. m. w. N.; *Englisch*, Intertax 2005, 310 (323); in diese Richtung z. B. auch *Heydt*, EuZW 2000, 33 (33); *Fibbe/de Graaf* in *van Arendonk/Engelen/Jansen* (Hrsg.), A Tax Globalist, FS Ellis (2005) 237 (253 ff.); tendenziell auch *Wiedow* in *Vogel* (Hrsg.), Europarecht und Internationales Steuerrecht (1994) 45 (53);

Treaty Override, Juridical Double Taxation and Community Law

Standpunkt in diesem Sinne klar gemacht: Der Grundsatz der Freizügigkeit des EG-Vertrags sieht „die Vermeidung und Unterbindung der Doppelbesteuerung von Einkünften [vor], die bereits in dem einen Mitgliedstaat versteuert wurden und nun in dem anderen auch in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden“. ⁴⁷⁾

Die grundfreiheitsrechtlichen Relevanz der aus einer nicht oder nur unvollständig beseitigten Doppelbesteuerung resultierenden Mehrbelastung des transnationalen Wirtschaftsvorgangs kann daher kaum bezweifelt werden, und zwar aufgrund der faktischen und spezifischen Benachteiligung des grenzüberschreitenden Handelns unabhängig davon, ob man das den Grundfreiheiten inhärente Beschränkungsverbot freiheits- oder eher gleichheitsrechtlich versteht. ⁴⁸⁾ Insofern dürfte tatbestandlich die juristische Doppelbesteuerung aufgrund des Einwirkens mehrerer jeweils *per se* diskriminierungsfreier Einzelsteuerrechtsordnungen auf einen Sachverhalt eine spezifische Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgangs und damit eine zu vermeidende Systemstörung des Binnenmarktes darstellen, ⁴⁹⁾ dessen grundfreiheitsrechtliche Relevanz auch nicht mit dem Hinweis auf das Vorhandensein einer Verhandlungseinleitungsverpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Art. 293 TS 2 EG abgetan werden kann. ⁵⁰⁾ Bestätigt wird die Richtigkeit dieser Folgerung auch durch die insoweit verallgemeinerungsfähige Rechtsprechung des EuGH zu „doppelten Hürden“ im Recht der sozialen Sicherheit, wenngleich diese naturgemäß – zumindest auf der Rechtfertigungsebene – den zusätzlichen Leistungsanspruch für den Einzelnen fokussiert. ⁵¹⁾ Rechtsvergleichend untermauert wird dieses Ergebnis schließlich auch durch die Rechtsprechung des amerikanischen *Supreme Court* zur *Commerce Clause*, der sich nicht gescheut hat, zum Zwecke der Realisierung des Gemeinsamen Marktes der Vereinigten Staaten auch jenseits bundesweiter Vereinheitlichung kumulierende einzelstaatliche Steuervorschriften als verfassungswidrig zu beurteilen und damit dem Einzelnen Schutz vor einer gliedstaatlichen Doppelbesteuerung zu gewähren. ⁵²⁾

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht kann das Doppelbesteuerungsproblem dabei dogmatisch als eine Frage der exzessiven Besteuerung angesehen werden. ⁵³⁾ So hat die Rechtsprechung des EuGH bereits deutlich gemacht hat, dass es grundfreiheitsrechtlich irrelevant ist, wenn sich der grenzüberschreitend aktive Marktbürger plötzlich

ähnlich *Hinnekens*, EC Tax Rev. 2002, 112 (118), siehe weiters *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 204; zur Frage des Verbots der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen vgl. *Thoemmes/Stricot/Nakhai*, Intertax 2004, 126 (136); *G. Köfler*, JOIT 2005/2, 34 (39).

⁴⁷⁾ Antwort von Herrn *Bolkestein* im Namen der Kommission auf die Schriftliche Anfrage E-2287/99 von *Karin Riis-Jørgensen* (ELDR) an die Kommission betreffend „Recht auf Freizügigkeit und dänische Steuervorschriften“, ABl. C 225 E/87 f. (8. 8. 2000), wobei die Kommission für den konkreten Fall des Fehlens eines Abkommens zwischen Dänemark und Portugal und die entsprechende Gefahr der Doppelversteuerung von Ruhegehältern auch darauf hingewiesen hat, dass sie „*Kenntnis von Fällen [hat], in denen Portugal auf die Besteuerung dänischer Ruhegehälter, die bereits in Dänemark versteuert wurden, verzichtet hat*“.

⁴⁸⁾ Zum auf spezifische Mehrbelastungen der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit ausgerichteten *gleichheitsrechtlichen* Verständnis des Beschränkungsverbots siehe etwa *Englisch*, StuW 2003, 88 (89 f.); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 247 ff.; *Englisch*, Intertax 2005, 310 (315 f.); zum marktzugangsorientierten *freiheitsrechtlichen* Verständnis des Beschränkungsverbots siehe etwa *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 175 ff.

⁴⁹⁾ Siehe etwa *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 876 ff.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 253 ff.; *Englisch*, Intertax 2005, 310 (324).

⁵⁰⁾ Siehe aber auch *Gammie* in *van Arendonk/Engelen/Jansen* (Hrsg.), A Tax Globalist, FS Ellis (2005) 266 (278), der letztlich aus der Existenz des Art. 293 EG deduzieren möchte, dass sich aus den Grundfreiheiten kein Verbot der juristische Doppelbesteuerung ableiten lasse.

⁵¹⁾ Vgl. auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 881 m FN 227.

⁵²⁾ Ebenso *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 877 f.

⁵³⁾ In diese Richtung auch *Englisch*, Intertax 2005, 310 (325).

Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

einer höheren Besteuerung als jener seines Herkunftsstaates ausgesetzt sieht, sofern die fraglichen Rechtsvorschriften den betreffenden Unionsbürger gegenüber den dieser Besteuerung bereits unterliegenden Personen nicht benachteiligen.⁵⁴⁾ Vor diesem Hintergrund ist der kumulierende Steuerzugriff zweier oder mehrerer Mitgliedstaaten auf einen Wirtschaftssachverhalt also nur insofern grundfreiheitsrechtlich problematisch, als der transnational tätige Steuerpflichtige insofern einer exzessiven Gesamtsteuerlast ausgesetzt wird, als die einer rein innerstaatlichen Betätigung aufgrund des kumulierenden Zugriffs überschritten wird; als Maßstab und zugleich Demarkationslinie für die Beurteilung der Exzessivität der Besteuerung kann vor dem Hintergrund der Disparitätenrechtsprechung des EuGH freilich nur die Besteuerung der weniger vorteilhaften Jurisdiktion herangezogen werden,⁵⁵⁾ wodurch umgekehrt eine grundfreiheitsrechtlich relevante Beschwer des Steuerpflichtigen durch einen Nachteil im Vergleich zu einer ausschließlichen Tätigkeit im günstiger besteuerten Staat ausgeschlossen ist.⁵⁶⁾

III. Die Frage der konkreten Verantwortlichkeitszuteilung

Mit der Folgerung der grundfreiheitsrechtlichen Relevanz einer Doppelbesteuerung ist freilich nur der erste Schritt getan, da es für die Feststellung eines Grundfreiheitsverstoßes der spezifischen Verantwortlichkeitszuteilung an einen der beteiligten Mitgliedstaaten bedarf. Es ist somit die zusätzliche Feststellung erforderlich, welcher der involvierten Mitgliedstaaten für die Beseitigung der Doppelbesteuerung verantwortlich ist und allenfalls eine Einschränkung seines Besteuerungsanspruchs hinzunehmen hat.⁵⁷⁾ Die gelegentlich anzutreffende Überlegung, die beteiligten Mitgliedstaaten treffe eine Art der Gesamtschuld zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und die daraus abgeleiteten Folgerung, in Ermangelung einer Harmonisierung könne keiner von ihnen zur Verantwortung gezogen werden,⁵⁸⁾ ist schon aus Gründen des *effet utile* der Grundfreiheiten abzulehnen,⁵⁹⁾ vielmehr verlangen die Grundfreiheiten auch die Aufhebung von Beschränkungen, die sich aus dem Zusammenwirken mehrerer Jurisdiktionen ergeben.⁶⁰⁾ Damit bedarf freilich die tatbestandliche⁶¹⁾ Feststellung einer Grundfreiheitsbeschränkung der Beantwortung der vorgelagerten Frage, welcher der beteiligten Mit-

⁵⁴⁾ Nach dieser Rechtsprechung garantiert der EG-Vertrag einem Erwerbstätigen nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen, in dem er bis dahin wohnte, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist; siehe aus dieser Rechtsprechungslinie etwa EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly* – Tz. 46 ff.; weiters etwa EuGH 19. 3. 2002, C-393/99 und C-394/99, Slg. 2002, I-2829, *Hervein* – Tz. 51 (zu Art. 39 und 43 EG); EuGH 29. 4. 2004, C-387/01, *Weigel* – Tz. 55 (zu Art. 39 EG); EuGH 15. 7. 2004, C-365/02, Slg. 2004, I-7183, *Lindfors* – Tz. 34 (zu Art. 18 EG); EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp* – Tz. 45 (zu Art. 18 EG).

⁵⁵⁾ *Englisch*, Intertax 2005, 310 (325).

⁵⁶⁾ Siehe nur *Gammie*, BIFD 2003, 86 (89).

⁵⁷⁾ Zu dieser besonderen Relevanz der Verantwortlichkeitszuteilung siehe auch *Dautzenberg*, DB 1994, 1542 (1544); *Dautzenberg*, DB 1994, 1542 (1544), *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt (1997) 868 ff.; *Dautzenberg*, IWB 5/1997 Fach 11 Grp 2, 299 (303 ff.); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 879; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 254 f.; *Englisch*, Intertax 2005, 310 (324).

⁵⁸⁾ So beispielsweise im Kontext der wirtschaftlichen Doppelbelastung grenzüberschreitender Dividendenflüsse in Anrechnungssystemen *Stahl*, EC Tax Rev. 1997, 227 (228 ff.); siehe auch *Reimer* in *Lehner* (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (58 f.), der zwar im Falle der Doppelbesteuerung eine tatbestandliche Verletzung der Grundfreiheiten annehmen, dieser aber ausnahmsweise „nur objektiv-rechtliche Wirkung“ beimessen möchte; tendenziell ebenso *Gammie* in *van Arendonk/Engelen/Jansen* (Hrsg.), A Tax Globalist, FS Ellis (2005) 266 (277).

⁵⁹⁾ So zutreffend auch *Englisch*, Intertax 2005, 310 (324).

⁶⁰⁾ Siehe auch *Schön* in *Schön* (Hrsg.), GedS Knobbe-Keuk (1997) 743 (773).

⁶¹⁾ Ebenso überzeugend *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 254 f.; anders *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 878 f., der diese Frage auf der Rechtfertigungsebene ansiedelt.

Treaty Override, Juridical Double Taxation and Community Law

gliedstaaten die grundsätzlich unzulässige Doppelbesteuerung zu verantworten hat. Nur der solcherart identifizierte Mitgliedstaat wird in Rechtfertigungszwang gesetzt und hat gegebenenfalls auf seinen Besteuerungsanspruch zu verzichten; diese Fixierung der Verantwortlichkeit für die Beseitigung der konkreten Doppelbesteuerung und damit eines grundfreiheitswidrigen Zustandes muss damit in letzter Konsequenz „in eine europarechtlich angeordnete Zuweisung von Steuerquellen zwischen den Mitgliedstaaten münden“. ⁶²⁾ Damit verlagert sich freilich die Diskussion zunehmend auf die Folgefrage, wie eine Doppelbesteuerung im Einzelfall zu beseitigen ist. ⁶³⁾

Während sich die Frage dieser Verantwortlichkeitszuteilung in einem abkommenslosen Zustand gemeinschaftsrechtlich im „luftleeren“ Raum bewegt und wohl nur über die analoge Heranziehung des Sekundärrechts oder die Aktivierung der Grundsätze des internationalen Steuerrechts, insbesondere des von (nahezu) allen Mitgliedstaaten auch formell akzeptierten ⁶⁴⁾ und vom EuGH ⁶⁵⁾ wiederholt herangezogenen OECD-MA, lösbar erscheint, ⁶⁶⁾ könnte gerade im Falle eines *Treaty Override* das den konkreten Sachverhalt in seinem sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich erfassende Doppelbesteuerungsabkommen den „Ersatzmaßstab“ für diese Verantwortlichkeitszuteilung bieten. ⁶⁷⁾ Besteht also zwischen den von der grenzüberschreitenden Tätigkeit betroffenen Staaten ein – idealerweise am OECD-MA orientiertes – Doppelbesteuerungsabkommen, so kann eine Doppelbesteuerung vor allem ⁶⁸⁾ daraus resultieren, dass zumindest einer der beteiligten Staaten entweder einseitig die Reichweite der einschlägigen Verteilungsnorm zu eigenen Gunsten überdehnt oder die ihm durch den Methodenartikel obliegende Entlastungsverpflichtung zu eigenen Gunsten verengt; ⁶⁹⁾ zu solchen Konstellationen kann es nicht nur im Rahmen einer rechtsanwendenden Auslegung des betreffenden Abkommens, sondern gerade auch durch einen legislativen *Treaty Override* kommen.

⁶²⁾ Schön in Schön (Hrsg.), GedS Knobbe-Keuk (1997) 743 (773); Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 879.

⁶³⁾ Siehe dazu insbesondere Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 879 ff.; Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 255 ff.; Englisch, Intertax 2005, 310 (324 f.).

⁶⁴⁾ Dies gilt jedenfalls für jene 19 EU-Mitgliedstaaten, die zugleich OECD-Mitgliedstaaten sind (d. h. Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Luxemburg, die Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Slowakei, Spanien, Tschechien, Ungarn und das Vereinigte Königreich); zudem stimmen auch weitere 4 EU-Mitgliedstaaten, die nicht zugleich Mitgliedstaaten der OECD sind (d. h. Estland, Lettland, Litauen und Slowenien), mit dem Text des OECD-MA grundsätzlich überein; siehe dazu Tz. 1 ff. der *Non Member-Countries' Positions on the OECD Model Tax Convention*.

⁶⁵⁾ Siehe z. B. EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Gilly – Tz. 31; zu argumentativen Rückgriffen auf den OECD-MK siehe etwa Schlussanträge GA Léger 30. 6. 2005, C-513/03, van Hilten-van der Heijden – Tz. 82; vgl. auch Schlussanträge GA Kokott 14. 7. 2005, C-265/04, Bouanich – Tz. 16; ferner Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D – Tz. 59.

⁶⁶⁾ Ebenso Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 887; wohl auch Fibbe/de Graaf in van Arendonk/Engelen/Jansen (Hrsg.), A Tax Globalist, FS Ellis (2005) 237 (258); offen aber bei Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 261, der für die Frage der Dividendenbesteuerung auf äquivalenz- und wettbewerbstheoretische Gründe rekurriert, darauf basierend für ein Vorrecht des Quellenstaates beim Besteuerungszugriff eintritt und „damit korrespondierend primär den Herkunftsstaat für die Beseitigung einer etwaigen Doppelbesteuerung verantwortlich“ machen will.

⁶⁷⁾ Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 882 ff.; Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 257 ff.; Englisch, Intertax 2005, 310 (324); siehe auch Schön in Schön (Hrsg.), GedS Knobbe-Keuk (1997) 743 (772 ff.).

⁶⁸⁾ Zu denken wäre überdies an eine aus einem Qualifikationskonflikt entstehenden Doppelbesteuerung, die nicht im Verständigungswege beseitigt werden kann; siehe zu diesen Problemen im Kontext der Qualifikation ausländischer Gesellschaften insbesondere Fibbe/de Graaf in van Arendonk/Engelen/Jansen (Hrsg.), A Tax Globalist, FS Ellis (2005) 237 (246 ff. und 256 ff.).

⁶⁹⁾ Siehe insbesondere Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 882; Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 260.

Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

Geht man hier von der Prämisse der Gemeinschaftswidrigkeit einer solcherart resultierenden Doppelbesteuerung aus, scheint diesfalls auch eine spezifische Verantwortungsuteilung möglich: Der von den abkommensrechtlichen Vorgaben abweichende Mitgliedstaat widerspricht durch sein Verhalten gerade der zuvor im Abkommenswege anerkannten Begrenzung seines eigenen Steuerzugriffes auf die transnationale Wirtschaftstätigkeit. Die solcherart mögliche Fixierung der Abweichung von der bilateralen Vereinbarung gestattet nämlich zugleich die Identifikation jenes Mitgliedstaates, der für die grundfreiheitswidrige Doppelbesteuerung verantwortlich zeichnet.⁷⁰⁾ Unterstützt wird diese Sichtweise durch den allgemein anerkannten Umstand, dass die Mitgliedstaaten das den Art. 2 und 3 EG inhärente Ziel der Vermeidung der gemeinschaftsinternen Doppelbesteuerung auch außerhalb einer multilateralen Übereinkunft nach Art. 293 TS 2 EG mittels bilateraler Abkommen verfolgen.⁷¹⁾ Schließen also zwei Mitgliedstaaten ein Doppelbesteuerungsabkommen, so ist dadurch auch jeder der beiden Hoheitsträger gemeinschaftsrechtlich verpflichtet, die darin enthaltenen und der Verwirklichung der Grundfreiheiten dienenden Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung so auszulegen und zu befolgen, dass die Grundfreiheiten nicht beeinträchtigt werden.⁷²⁾ Verneint man freilich mit der h. A. die Kompetenz des EuGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen,⁷³⁾ obliegt es den Gerichten und beteiligten Parteien, die betreffende einseitige Überdehnung oder Verengung der abkommensrechtlichen Berechtigungen oder Verpflichtungen darzulegen.

IV. Juristische Doppelbesteuerung bei Dividendenausschüttungen: Der *Kerckhaert-Morres*-Fall

Als Nagelprobe für diesen Ansatz könnte sich der beim EuGH anhängige *Kerckhaert-Morres*-Fall erweisen. Mit seiner Vorlagefrage vom 1. 12. 2004 in der Rechtssache *Kerckhaert-Morres*⁷⁴⁾ möchte die belgische *Rechtbank van Eerste Aanleg Gent* vom EuGH im Wesentlichen wissen, ob Belgien auf Basis der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG ansässigen natürlichen Personen eine Steuergutschrift für ausländische – hier: französische – Quellensteuer gewähren muss. Nach belgischem Recht wird – auch bei Bestehen eines DBA – eine ausländische Quellensteuer nämlich lediglich zum Abzug zugelassen, jedoch keine Steuergutschrift gewährt.⁷⁵⁾ Obwohl somit nationale und grenzüberschreitende Dividenden von Belgien mit 25 % gleich besteuert werden, tragen ausländische Dividenden mangels vollständiger Entlastung von der ausländischen Quellensteuerbelastung insgesamt eine höhere Steuerbelastung als belgische Dividenden:⁷⁶⁾

⁷⁰⁾ Siehe dazu grundlegend *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 882; nachfolgend auch *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 259 ff.

⁷¹⁾ Siehe nur die Antwort von Herrn *Bolkestein* im Namen der Kommission auf die Schriftliche Anfrage E-1586/00 von *Karl von Wogau* (PPE-DE) an die Kommission betreffend „Steuerliche Behandlung der Dividendenzahlungen von Aktiengesellschaften“, ABl. 053 E/167 f (20. 2. 2001); weiters z. B. Schlussanträge GA *Darmon* 17. 3. 1993, C-330/91, Slg. 1993, I-4017, *Commerzbank* – Tz. 39.

⁷²⁾ *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 259.

⁷³⁾ Siehe nur *Wattel*, LIEI 2004, 81 (82 f.); deutlich auch jüngst Schlussanträge GA *Kokott* 14. 7. 2005, C-265/05, *Bouanich* – Tz. 53 m FN 47.

⁷⁴⁾ Beim EuGH geführt als C-513/04, *Kerckhaert-Morres*; die Vorlagefrage ist in ABl. C 57/15 f (5. 3. 2005) abgedruckt.

⁷⁵⁾ Dazu *Smet/Laloo*, ET 2005, 158 (158 f.).

⁷⁶⁾ Siehe auch *Quaghebeur*, 37 Tax Notes Int'l 739 (739) (Feb. 28, 2005); *Smet/Laloo*, ET 2005, 158 (158). Der Vorlagebeschluss erwähnt allerdings nicht, dass es im konkreten Fall um die grenzüberschreitende, als Dividende qualifizierte Auszahlung eines französischen *avoir fiscal* geht, wodurch der belgische Anteilseigner in einer Gesamtbetrachtung sogar besser gestellt ist, als bei einer Ausschüttung einer belgischen Gesellschaft; dazu wiederum *Smet/Laloo*, ET 2005, 158 (158 f.).

Treaty Override, Juridical Double Taxation and Community Law

	Belgische Ausschüttung	Französische Ausschüttung
Bruttodividende	100	100
./. Französische Quellensteuer	–	(15) ⁷⁷⁾
= ESt-Bemessungsgrundlage in Belgien	100	85
./. ESt (25 %)	(25)	(21,25)
+ Anrechnung der französischen Quellensteuer	–	–
= Steuerlast in Belgien	25	21,25
= Gesamtsteuerlast	25	36,25
= Nettodividende	75	63,75

Betrachtet man zunächst die abkommensrechtliche Problemstellung, so zeigt sich, dass Belgien im Ergebnis keine Anrechnung der Quellensteuer vornimmt, obwohl dies typischerweise in den belgischen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist.⁷⁸⁾ Diese zunächst verblüffende Rechtslage ist auf eine 1988 erfolgte, vollständige Abschaffung der zuvor existierenden pauschalen 15%igen Steueranrechnung im belgischen innerstaatlichen Recht für natürliche Personen mit Anteilen im Privatvermögen zurückzuführen.⁷⁹⁾ In dynamischer Auslegung haben die belgischen Gerichte dies nicht als Verstoß gegen bestehende Doppelbesteuerungsabkommen angesehen,⁸⁰⁾ obwohl diese regelmäßig eine Mindestanrechnung – wie z. B. 15 % nach dem im *Kerckhaert-Morres*-Fall einschlägigen belgisch-französischen DBA – vorsehen. Offensichtlich in Übereinstimmung mit der belgischen Abkommenspraxis verweist nämlich auch das belgisch-französische DBA hinsichtlich der Steueranrechnung auf „*the conditions laid down in Belgian law*“ und erklärt damit belgisches innerstaatliches Recht als ausdrücklich abkommensrelevant. Selbst wenn – wie im belgisch-französischen DBA – eine Mindestanrechnung von 15 % vorgesehen ist, bedeutet dies nach belgischer Auslegung lediglich, dass dieser Prozentsatz nur insoweit zur Anwendung kommen kann, als es überhaupt zu einer Anrechnung der ausländischen Steuer unter den – abkommensrechtlich relevanten – Bedingungen des belgischen nationalen Rechts kommt; da aber die Anrechnung durch Änderung des nationalen Rechts überhaupt aufgegeben wurde, wirke dies insofern auf das Abkommensrecht zurück, als es generell zu keiner Anrechnung komme.⁸¹⁾

Wendet man sich aus diesem Blickwinkel wieder der gemeinschaftsrechtlichen Perspektive zu, so wirft sich zunächst die Frage der Bedeutung der (ausgehebelten) abkommensrechtlichen Anrechnungsverpflichtung für die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung auf. Wenngleich unbestritten ist, dass der grenzüberschreitende Dividendenfluss jedenfalls (auch) in den tatbestandlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit einbezogen ist,⁸²⁾ und auch feststehen dürfte, dass die Nichtentlastung von ausländischer Quellensteuer das Auslandsinvestment „*weniger attraktiv*“ macht,⁸³⁾ ist vor dem Hintergrund des gemeinschaftsrechtlichen Beschränkungsverbots die gemeinschaftsrechtliche Relevanz dieser bloß unvollständigen Entlastung von der juristischen Doppelbesteuerung weit gehend ungeklärt. Geht man vor dem Hintergrund des gemeinschaftsrechtlichen

⁷⁷⁾ Im konkreten Fall 15 % gem. Art. 15 Abs. 2 lit. b des belgisch-französischen DBA.

⁷⁸⁾ So auch in dem im *Kerckhaert-Morres*-Fall relevanten Art. 19 Abs. A Z 1 des belgisch-französischen DBA.

⁷⁹⁾ Siehe *Quaghebeur*, 37 Tax Notes Int'l 739 (741) (Feb. 28, 2005); *Smet/Laloo*, ET 2005, 158 (158); siehe auch *Quaghebeur*, 31 Tax Notes Int'l 798 (798 ff.) (Sept. 1, 2003).

⁸⁰⁾ Siehe dazu die Nachweise bei *Quaghebeur*, 37 Tax Notes Int'l 739 (741) (Feb. 28, 2005).

⁸¹⁾ Siehe zu dieser Judikatur *Quaghebeur*, 37 Tax Notes Int'l 739 (741 m. w. N.) (Feb. 28, 2005).

⁸²⁾ Vgl. nur *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 216 ff. m. w. N.; aus der Rechtsprechung etwa EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg. 2004, I-7063, *Lenz* – Tz. 20 ff.; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, *Manninen* – Tz. 20 ff.

⁸³⁾ So auch die Essenz des Vorbringens des Steuerpflichtigen im *Kerckhaert-Morres*-Fall; siehe dazu *Quaghebeur*, 37 Tax Notes Int'l 739 (741) (Feb. 28, 2005); dieser Argumentation zustimmend *Smet/Laloo*, ET 2005, 158 (159).

Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

Beschränkungsverbots von einem Verbot des multiplen Steuerzugriffs aus,⁸⁴⁾ so könnte – wie zuvor dargelegt⁸⁵⁾ – ein konkret bestehendes, aber unzureichend angewendetes Doppelbesteuerungsabkommen gerade den gemeinschaftsrechtlichen „Ersatzmaßstab“ für die erforderliche Verantwortlichkeitszuteilung an einen der an der Doppelbesteuerung beteiligten Staaten vornehmen.⁸⁶⁾ Von dieser Sichtweise geht offensichtlich nunmehr auch die Kommission aus: In ihrer Analyse der „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“⁸⁷⁾ weist sie nämlich auf „Probleme mit der juristischen Doppelbesteuerung“ hin, die sich bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuern ergeben können: „Dividenden aus dem Ausland werden dann höher besteuert als inländische Dividenden, wenn das betreffende Land ein Schedules- oder ein klassisches System anwendet und dabei die ausländische Quellensteuer nicht anrechnet, sondern die Abzugsmethode anwendet“. Wohl in Übereinstimmung mit der h. A.⁸⁸⁾ geht die Kommission zutreffend davon aus, dass es „auf der Hand“ liege, „dass die höhere Besteuerung von Dividenden aus dem Ausland eine Beschränkung im Sinne von Artikel 56 EGV darstellt, die die Steuerpflichtigen von Investitionen in ausländische Aktien abhält“. Sodann orientiert sich die Kommission an der durch ein Doppelbesteuerungsabkommen vorgezeichneten Steuergutverteilung und versieht diese mit gemeinschaftsrechtlicher Relevanz: „Betroffene Mitgliedstaaten mögen behaupten, ihr System habe keine diskriminierende Wirkung und stelle Dividenden aus dem In- und Ausland steuerlich gleich; die Beschränkung sei vielmehr auf die ausländische Quellensteuer zurückzuführen. Dieses Argument ist jedoch dann nicht haltbar, wenn der Mitgliedstaat dem anderen Mitgliedstaat in einem Steuerabkommen das Recht zur Erhebung einer Quellensteuer (im Allgemeinen 15 %) einräumt und diese Quellensteuer nach Artikel 23 OECD-MA anzurechnen ist. Unter diesen Umständen wäre die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nicht vom Quellenstaat, sondern von dem betroffenen Mitgliedstaat selbst zu verantworten, da das OECD-MA und die geltenden Steuerabkommen den Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zur Einräumung der Steuererleichterung verpflichten“.

Obwohl also nach Ansicht der Kommission im Grundsatz die Quellenbesteuerung die Wurzel des gemeinschaftsrechtlichen Übels sein soll, geht sie in der spezifischen Situation eines bestehenden Abkommens, das sowohl dem Quellenstaat das Quellenbesteuerungsrecht zuweist als auch eine korrespondierende Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates vorsieht, von einer gemeinschaftsrechtlichen Verantwortlichkeitszuteilung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung an den Ansässigkeitsstaat aus. Diese Überlegung wurde in der Literatur aufgrund ihrer scheinbaren Zirkularität bereits als „Catch-22“ Situation⁸⁹⁾ kritisiert, zumal im Falle eines abkommensrechtlichen An-

⁸⁴⁾ Oben II.

⁸⁵⁾ Oben III.

⁸⁶⁾ So wohl auch für den *Kerckhaert-Morres-Fall Smet/Laloo*, ET 2005, 158 (159): „The higher tax burden on foreign dividends arises from the taxation in the source state combined with the absence of an [foreign tax credit]. [...] It is only because Belgium has changed its domestic tax legislation that Belgian shareholders now fully bear the cost of foreign withholding tax“.

⁸⁷⁾ KOM(2003)810 endg., 17 f.

⁸⁸⁾ So zuletzt *Smet/Laloo*, ET 2005, 158 (159).

⁸⁹⁾ Hier sei ein kleiner Ausflug in fachfremde Gefilde gestattet: Der Terminus „Catch-22“ stammt aus *Joseph Hellers* sehr empfehlenswerten, 1961 erschienen und 1970 unter der Regie von *Mike Nichols* verfilmten Roman „Catch-22“, der im Italien des 2. Weltkrieges spielt. Der Hauptcharakter, Captain *Yossarian*, ist Bomberpilot, der – ebenso wie sein Pilotenkollege *Orr* – keine potenziell tödlichen Einsätze mehr fliegen möchte. Der einfachste Weg, weitere Einsätze zu vermeiden, war das Einwenden von Verrücktheit, und zwar unter der Klausel namens „Catch-22“; obwohl das Fliegen von Einsätzen *ex definitione* verrückt ist und deshalb nach „Catch-22“ im Grunde keine Verpflichtung dazu bestand, bewies allein das Geltendmachen der „Catch-22“ mangelnde Verrücktheit des Piloten, der deshalb zum Fliegen weiterer Einsätze verpflichtet war – ein klassisches Dilemma. *Heller* beschreibt dies folgendermaßen: „There was only one catch, and that was Catch-22, which specified that a concern for one's safety in the face of dangers that were real and immediate was the process of a rational mind. Orr was crazy and could be grounded. All he had to do was ask; and as soon as he did, he would no longer be crazy and he would have to fly more missions. Orr would be crazy to fly more missions and sane if he didn't, but if

Treaty Override, Juridical Double Taxation and Community Law

spruchs auf Anrechnung lediglich ein DBA-Problem vorliege, es im Fall des Nichtbestehens eines Anrechnungsanspruches schon an den von der Kommission geforderten Voraussetzungen mangle und damit im Grunde nie eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gegeben sei.⁹⁰) Diese vermeintliche Zirkularität löst sich freilich dann auf, wenn man – wie oben dargelegt und offensichtlich auch von der Kommission angedacht – dem konkreten Abkommen auch für jene Fälle *gemeinschaftsrechtliche* und damit quasi supranationale Bedeutung beimessen möchte, in denen ein auch von der Judikative zu beachtender nationaler *Treaty Override* die abkommensrechtlich vorgesehene Steuergutverteilung innerstaatlich untergräbt: Unter der Prämisse eines gemeinschaftsrechtlichen Verbots der Doppelbesteuerung könnte dem fraglichen Doppelbesteuerungsabkommen nämlich eine konkrete Verantwortlichkeitszuteilung an einen der beiden doppelbesteuerungsverursachenden Mitgliedstaaten entnommen werden und auf diesem Wege der entlastungsverpflichtete Mitgliedstaat identifiziert werden.

Allerdings liegt der *Kerckhaert-Morres*-Fall aufgrund der abkommensrechtlichen Ausgangslage wohl insofern anders,⁹¹) als die beiden von der Kommission herausgearbeiteten Kriterien – Einräumung eines Quellenbesteuerungsrechtes und Übernahme einer Anrechnungsverpflichtung – nicht erfüllt sind, zumal im konkreten Fall abkommensrechtlich für die Anrechnungsverpflichtung auf belgisches nationales Recht verwiesen wird und dieses eine solche Anrechnung gerade nicht gewährt. Vor diesem Hintergrund scheint der Lösungsvorschlag der Kommission dieses Problem gerade deshalb nicht zu erfassen, weil sich Belgien offensichtlich nicht über eine abkommensrechtliche Verpflichtung hinweggesetzt hat. Ist diese Auslegung zutreffend, so muss aber wohl auch gemeinschaftsrechtlich von der abkommensrechtlichen *Zulässigkeit* der belgischen Vorgehensweise ausgegangen und eine gemeinschaftsrechtliche Lösung des in *Kerckhaert-Morres* aufgetretenen Doppelbesteuerungsproblems auf anderem Wege gesucht werden. Sofern man von einem gemeinschaftsrechtlichen Verbot der Doppelbesteuerung ausgeht, könnte hier allerdings die abkommensrechtliche Gewährung des Quellenbesteuerungsrechts an Frankreich aber durchaus für eine korrespondierende – gemeinschaftsrechtliche – Entlastungsverpflichtung Belgiens sprechen. Aus diesem Blickwinkel könnte die Entscheidung des EuGH in *Kerckhaert-Morres* also auch neue Anhaltspunkte für die Doppelbesteuerungsproblematik in der Gemeinschaft bieten.

V. Zusammenfassung

Sofern ein nationaler *Treaty Override* zu einer juristischen Doppelbesteuerung führt, spricht vieles dafür, den Grundfreiheiten ein Verbot einer solchen Doppelbesteuerung zu entnehmen und dem völkerrechtsbrüchigen Mitgliedstaat die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Beseitigung dieser Doppelbesteuerung aufzuerlegen. Diese im Schrifttum zuletzt auch von *Englisch*⁹²) vertretene Sichtweise könnte in der beim EuGH anhängigen Rechtssache *Kerckhaert-Morres* die Probe aufs Exempel erfahren, zumal sich dieser Fall im Kern um die Frage der Grundfreiheitskonformität einer nicht entlasteten juristischen Doppelbesteuerung dreht, obwohl dem Quellenstaat abkommensrechtlich ein Quellenbesteuerungsrecht eingeräumt wurde.

he was sane he had to fly them. If he flew them he was crazy and didn't have to, but if he didn't want to, he was sane and had to. Yossarian was moved very deeply by the absolute simplicity of this clause of Catch-22 and let out a respectful whistle". Der Ausdruck „Catch-22“ steht seither nach dem Oxford English Dictionary allgemein für „a set of circumstances in which one requirement, etc., is dependent upon another, which is in turn dependent upon the first“, und kann im Deutschen wohl am treffendsten als Dilemma, Teufelskreis oder Zwickmühle übersetzt werden.

⁹⁰) Siehe *Quaghebeur*, 37 *Tax Notes Int'l* 739 (741) (Feb. 28, 2005).

⁹¹) Ebenso *Quaghebeur*, 37 *Tax Notes Int'l* 739 (742) (Feb. 28, 2005); a. A. wohl *Smet/Laloo*, ET 2005, 158 (159), die offenbar von einer vollen Übertragbarkeit des Lösungsvorschlags der Kommission auf den *Kerckhaert-Morres*-Fall ausgehen.

⁹²) *Englisch*, *Intertax* 2005, 310 (323 ff.).