

# Internationales Steuerrecht

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: Dr. Heinz Jirousek, BMF

## Aus der Rechtsprechung des EuGH Océ van der Grinten: Gestattet die Mutter-Tochter-RL eine abkommensrechtlich vorgesehene Quellenbesteuerung?

ÖStZ 2004/  
79  
S. 28

1. Eine Besteuerung wie durch die Abgabe von 5 %, die in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden DBA vorgesehen ist, stellt einen Steuerabzug an der Quelle auf die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne iSv Art 5 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL dar, soweit sie die Dividenden erfasst, die die im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaft ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft zahlt. Dagegen stellt diese Besteuerung keinen nach Art 5 Abs 1 der RL verbotenen Steuerabzug an der Quelle dar, soweit sie die Steuergutschrift erfasst, auf die diese Dividendenausschüttung im Vereinigten Königreich Anspruch eröffnet.

2. Art 7 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL ist dahin auszulegen, dass er eine Besteuerung wie durch die Abgabe von 5 %, die in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden DBA vorgesehen ist, auch dann zulässt, wenn diese Abgabe einen Steuerabzug an der Quelle iSv Art 5 Abs 1 der RL darstellt, soweit sie auf die von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden angewandt wird.

EuGH, Urteil vom 25. 9. 2003, C-58/01, Océ van der Grinten NV/Inland Revenue Commissioners (Vorabentscheidungsersuchen der britischen Special Commissioners of Income Tax London).

DDr. Georg Kofler  
Universität Linz

### 1. Einleitung

Der EuGH hat in der jüngeren Vergangenheit wiederholt zur Auslegung der Mutter-Tochter-RL (MTR)<sup>1)</sup> Stellung genommen<sup>2)</sup> und bekam nunmehr in der Rs Océ van der Grinten Gelegenheit zur weiteren Konkretisierung seiner Rsp. Obwohl sich dieser Fall um das mittlerweile ohnehin aufgegebene System der Advance Corporation Tax (ACT) iVm dem im britisch-niederländischen Abkommen vorgesehenen Gutschrifts- und Erstattungssystem dreht, reizt er dennoch zu einer kurzen Stellungnahme, da der EuGH erstmals ausführlich zur Ausnahmebestimmung des Art 7 Abs 2 der RL Stellung nimmt.

### 2. Ausgangssachverhalt und rechtlicher Hintergrund

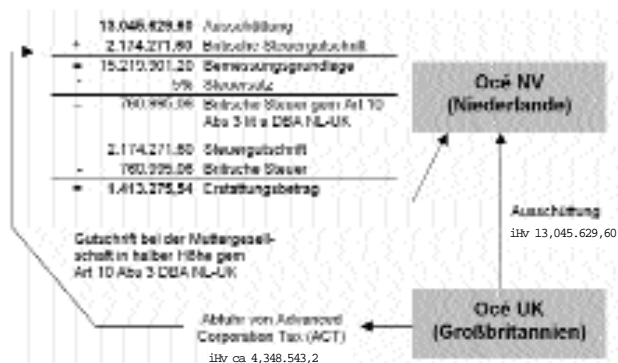
Im Streitfall schüttete die Océ UK an ihre niederländische Mutter Océ NV Dividenden iHv 13 Mio £ aus und leistete dafür eine KSt-Vorauszahlung (ACT) iHv ca 4,3 Mio £; eine solche Vorauszahlung führt grundsätzlich zu einer Steuergutschrift in selber Höhe bei einer die Dividenden empfangenden brit Muttergesellschaft, im Falle einer ausländischen Muttergesellschaft aber nur dann und insoweit, als dies in einem DBA ausdrücklich vorgesehen ist. Die entsprechenden Vorschriften des brit-nl Abkommens sahen eine solche Steuergutschrift in halber Höhe vor<sup>3)</sup>. Tatsächlich erstattet wurde entsprechend dem Abkommen aber nur jener Betrag, der die in Großbritannien geschuldete Steuer – 5 % auf die Summe von Ausschüttung und Steuergutschrift – überstieg<sup>4)</sup>:

1) RL 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 225 vom 20. 8. 1990, 6 ff.

2) Siehe zuletzt EuGH 4. 10. 2001, C-249/99, Slg 2001, I-6797, Athinaiki Zythopii; EuGH 8. 6. 2000, C-375/98, Slg 2000, I-4243, Epson Europe; siehe auch die – vom EuGH diesbezüglich nicht aufgegriffenen – Schlussanträge des GA Mischo vom 26. 9. 2002, Rs C-324/00, Lankhorst-Hohorst – Tz 100 ff; dazu G. Kofler, GeS 2003, 33 ff.

3) Art 10 Abs 3 lit c des brit-nl DBA.

4) Art 10 Abs 3 lit a Z ii des brit-nl DBA; dieser Betrag ist nach § 22 Abs 2 lit c des Abkommens in den NL anzurechnen. Im konkreten Fall erfolgte der dargestellte Vorgang im kurzen Wege: Océ UK zahlte den Gesamtbetrag (bestehend aus Dividenden und Steuer-



Diese Vorgehensweise ist vor dem Hintergrund des brit Teilrechnungssystems zu sehen: In den Streitjahren (1992 und 1993) war die ausschüttende brit Gesellschaft verpflichtet, ACT (*advance corporation tax*) iHv einem Drittel der Dividenden abzuführen; diese ACT konnte dann – unter gewissen Einschränkungen – auf die Körperschaftsteuerschuld (*mainstream corporation tax*) der ausschüttenden Gesellschaft angerechnet werden. War der Anteilseigner eine in Großbritannien ansässige natürliche Person (*UK Resident Individual*), erhielt er sodann einen *tax credit* iHd von der ausschüttenden Gesellschaft geleisteten ACT, den er auf seine Steuerschuld anrechnen konnte<sup>5)</sup>; Steuerpflicht entstand dabei für natürliche Personen auf die Summe von Ausschüttung und *tax credit*. War der Empfänger der Ausschüttung eine brit Gesellschaft (*UK Resident Company*), so war auch diese zu einem solchen *tax credit* berechtigt, obwohl die Ausschüttung bei ihr steuerfrei ist<sup>6)</sup>. Im Ergebnis konnte dabei eine Dividende im nationalen brit Bereich ohne zusätzliche Körperschaftsteuerbelastung eine beliebig lange Kette von Gesellschaften durchlaufen (*pure conduit treatment*): Ausschüttungen waren bei der jeweiligen empfangenden brit Muttergesellschaft steuerfrei und diese erhielt iHd von der Tochtergesellschaft abgeführten ACT zudem eine Steuergutschrift, wobei diese beiden Komponenten als „*franked investment income*“ qualifiziert wurden; dies hatte wiederum zur Folge, dass in diesem Ausmaß die eigenen Ausschüttungen der Muttergesellschaft ohne Abfuhr der ACT erfolgen konnten, wobei der ursprüngliche *tax credit* den Ausschüttungen „anhafte“ und auf diese Weise an die Anteilseigner weitergegeben werden konnte<sup>7)</sup>.

Ein anderes Bild ergab sich, wenn Empfängerin der Dividenden eine ausländische Muttergesellschaft (*Non-UK Resident Company*) war: Diesfalls unterlagen – und unterliegen – grundsätzlich die Dividenden nach brit nationalen Steuerrecht keiner Steuer und damit auch keinem Steuerabzug, allerdings wurde – und wird – auch kein *tax credit* gewährt; in einem solchen Fall würde also eine ausländische Muttergesellschaft von ihrer brit Tochter quellensteuerfrei die volle Ausschüttung erhalten, jedoch überhaupt keine Steuergutschrift bekommen.

Ein Anspruch auf eine Steuergutschrift samt der Auszahlung kann jedoch aus einem DBA, wie zB im vorliegenden Fall dem brit-nl Abkommen, resultieren: Nach diesem Abkommen erhielt die ausländische Muttergesellschaft die halbe Steuergutschrift als guten Tropfen, wobei als schlechter Tropfen eine – nach den brit Abkommen im Sitzstaat der Muttergesellschaft anzurechnende

gutschrift, abzüglich der brit Steuer) an Océ NV aus; siehe zum Sachverhalt auch den Vorlagebeschluss, abrufbar unter [www.courtservice.gov.uk](http://www.courtservice.gov.uk).

5) So *de Hosson*, *intertax* 1990, 414 (423).

6) Siehe *Canellos*, 42 *Tax Lawyer* 1989, 935 (942).

7) Siehe zur Funktionsweise der früheren ACT und des Teilrechnungssystems zB die Darstellung bei *Slaughter/May*, 989—2nd T.M., *Business Operations in the United Kingdom* (2003) V-B und IV-B; *de Hosson*, *intertax* 1990, 414 (435); EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metalgesellschaft* – Tz 3 ff; *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 801 ff.

nende – Steuer iHv 5 % auf diese halbe Gutschrift und die Dividenden entstand, die den Erstattungsbetrag minderte<sup>8)</sup>.

Zur Abrundung dieses kurzen Überblicks ist schließlich noch darauf hinzuweisen, dass das ACT-System mit 6. 4. 1999 aufgegeben wurde<sup>9)</sup>. Beibehalten wurde jedoch die Erteilung einer – auf ein Neuntel der Ausschüttung verminderten – Steuergutschrift sowohl für natürliche Personen als auch für Gesellschaften. Aufgrund der gleichzeitigen Senkung des individuellen Steuersatzes auf Dividenden für natürliche Personen deckt der *tax credit* die Steuerschuld auf die Ausschüttung in vielen Fällen ab. Die Steuerfreiheit von Dividenden bei brit Muttergesellschaften besteht weiter, wobei der *tax credit* als „*franked investment income*“ qualifiziert wird. Sofern einer ausländischen Muttergesellschaft aufgrund eines DBA ebenfalls eine Steuergutschrift zusteht, fällt der jeweilige abkommensrechtliche Erstattungsbetrag aufgrund des verminderten Gutschriftsbetrags nunmehr entsprechend geringer aus<sup>10)</sup>.

### 3. Entscheidung des EuGH

Strittig war im Océ van der Grinten-Fall somit, ob die 5%ige Steuer auf die Summe von Ausschüttung und Steuergutschrift eine grundsätzlich unzulässige Quellensteuer iSd Art 5 Abs 1 MTR darstellt und ob sie – bejahendfalls – aufgrund von Art 7 Abs 2 MTR dennoch Bestand hat<sup>11)</sup>.

a) Mittlerweile gefestigte Rsp des EuGH ist, dass die Qualifikation als „*Steuerabzug an der Quelle*“ iSd Art 5 Abs 1 MTR nach Gemeinschaftsrecht unabhängig von jener im nationalen Recht vorzunehmen<sup>12)</sup> und zudem nicht auf bestimmte feststehende Arten innerstaatlicher Besteuerung beschränkt ist<sup>13)</sup>. Ausgehend von dieser Grundlage differenzierte der EuGH<sup>14)</sup> – dem GA<sup>15)</sup> folgend – sodann zwischen der Besteuerung der Dividenden und jener der Steuergutschrift: Während die Besteuerung der Dividenden einen „*Steuerabzug an der Quelle*“ darstelle, sei dies bei der Besteuerung der Gutschrift nicht der Fall, da diese zum einen nicht als ein von der Tochtergesellschaft ausgeschütteter Gewinn angesehen werden könne und zum anderen die Kürzung des Gutschriftsbetrags durch die Besteuerung iHv 5 % keine wirtschaftliche Doppelbelastung begründe<sup>16)</sup>.

8) Dazu auch *O’Grady*, 2000 WTD 217-26.

9) Siehe zum aktuellen Rechtsstand *Slaughter/May*, 989—2nd T.M., *Business Operations in the United Kingdom* (2003) V-B und VI-B; weiters EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* – Tz 8.

10) Hätte sich also der Océ van der Grinten-Fall zB in den Jahren 2000 und 2001 abgespielt, hätte die Océ UK keine ACT abgeführt; die Océ NV hätte dennoch eine Steuergutschrift iHv ca 724.757,20 £ erhalten, was der Hälfte der entsprechenden Gutschrift iHv einem Neuntel der Ausschüttung für einen UK Resident entspricht. Die brit Steuer auf die Summe von Ausschüttung und Gutschrift wäre sodann £ 688.519,34 (5% von [£ 13.045.629,60 + £ 724.757,20]) gewesen, was zu einem Erstattungsbetrag von ca £ 36.237,86 (£ 724.757,20 – £ 688.519,34) geführt hätte.

11) Die dritte – nicht weniger spannende – Vorlagefrage bezog sich darauf, ob Art 7 Abs 2 MTR mangels Begründung oder mangels Befassung des Wirtschafts- und Sozialausschusses unwirksam ist; GA (Schlussanträge GA *Tizziano* 23. 1. 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* – Tz 51 ff) und EuGH (EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* – Tz 90 ff) verneinten dies.

12) Ebenso EuGH 4. 10. 2001, Rs C-249/99, Slg 2001, I-6797, *Athinaiki Zythopoiia* – Tz 26 f; EuGH 13. 2. 1996, Rs C-197/94 und C-252/94, Slg 1996, I-505, *Bautiaa und Société française maritime* – Tz 39; siehe dazu mwN *Hahn*, ISTR 2002, 248 ff.

13) EuGH 8. 6. 2000, Rs C-375/98, Slg 2000, I-4243, *Epson Europe* – Tz 22.

14) EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* – Tz 48 ff.

15) Schlussanträge GA *Tizziano* 23. 1. 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* – Tz 19 ff.

16) Dieser vom EuGH gewählte Weg ist überraschend: So wurde im Schrifttum bereits mit beachtlichen Argumenten vorgebracht, dass

b) Der EuGH ging aber noch einen Schritt weiter und sah die von ihm als „Steuerabzug an der Quelle“ qualifizierte Besteuerung der Dividenden als durch Art 7 Abs 2 MTR gedeckt an<sup>17)</sup>, womit er im Ergebnis der brit Finanzverwaltung und dem GA<sup>18)</sup> folgte. Kryptisch formuliert diese Bestimmung, dass von der MTR „die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken“ nicht berührt wird und nennt insb „die Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuerkrediten an die Dividendenempfänger betreffen“. In seiner Analyse führt der EuGH zunächst aus, dass im Kontext des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden DBA die Abgabe von 5 % im unmittelbaren Zusammenhang mit der Auszahlung einer Steuergutschrift eingeführt wurde, die ihrerseits eingeführt wurde, um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der von der im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in den NL ansässige Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden zu mindern<sup>19)</sup>. Diese als Quellensteuer iSd Art 5 Abs 1 der RL zu qualifizierende Abgabe, soweit sie auf die Dividenden erhoben wird, sei jedoch nicht mit einem solchen Satz festgesetzt worden, dass sie die Wirkungen dieser Minderungen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Dividenden beseitigen könnte<sup>20)</sup>. Deshalb sei die in Rede stehende Quellensteuer als zu einer Gesamtheit von Abkommensbestimmungen über die Auszahlung von Steuergutschriften an die Bezieher von Dividenden gehörig anzusehen, die auf diese Weise die Doppelbesteuerung mindern soll. Festzuhalten ist somit, dass der EuGH der Bestimmung des Art 7 Abs 2 MTR nicht bloß klarstellende Bedeutung beimisst<sup>21)</sup>, sondern diese Bestimmung auch eine grundsätzlich verbotene Quellenbesteuerung als zulässig qualifizieren kann. Der

EuGH ist damit auch nicht jener Meinung in der Literatur gefolgt, wonach der Wortlaut des Art 7 Abs 2 MTR zwar die Auszahlung der Steuergutschrift selbst decke, nicht aber die Möglichkeit der Erhebung von Quellensteuern auf diese eröffne<sup>22)</sup>.

#### 4. Überschießende Argumentation?

a) Hins des Bedeutungsinhaltes des Art 7 Abs 2 MTR argumentierte der GA<sup>23)</sup> allerdings weiter, dass die Besteuerung der Dividenden im Zusammenhang mit dem Methodenartikel des brit-nl Abkommens zu betrachten sei, der die NL zur Berücksichtigung dieser Steuer verpflichtete, wodurch die steuerliche Neutralität hergestellt sei. Auch der EuGH<sup>24)</sup> verwies in seinem Urteil insofern auf den Methodenartikel des Abkommens, als „auf alle Fälle“ jede im Vereinigten Königreich für die Dividenden entrichtete Steuer gem Art 22 Abs 2 lit c des brit-nl DBA von der in den NL geschuldeten Steuer abziehbar sei.

b) Spielt der Methodenartikel eines DBA für die Anwendung des Art 7 Abs 2 MTR wirklich eine Rolle? Dies kann mE wohl verneint werden: Abstrahiert man nämlich vom komplexen brit System, leitet der zweite Argumentationsstrang des GA zur generellen Überlegung, ob abkommensrechtlich vorgesehene Quellenbesteuerungsrechte, die zu einem „Steuerabzug an der Quelle“ iSd Art 5 Abs 1 MTR führen, als von Art 7 Abs 2 MTR immunisiert zu betrachten sind, soweit der jeweilige DBA-Partnerstaat zur Anrechnung verpflichtet ist. Nach bisherigem – auch dem § 94a EStG zugrunde liegendem<sup>25)</sup> – Verständnis der MTR untersagt deren Art 5 Abs 1 jede Quellenbesteuerung und soll damit – wie sich auch aus der Präambel der RL ergibt – die steuerliche Neutralität sichern. Wohl entgegen der Ansicht des GA<sup>26)</sup> wäre diese Neutralität bereits aufgrund der Zeitdifferenz zwischen Quellensteuerabzug und abkommensrechtlicher Anrechnung grundsätzlich nicht gegeben<sup>27)</sup>. Noch augenscheinlicher wird die Problematik aber dann, wenn man sich vor Augen hält, dass im Anwendungsbereich der MTR aufgrund der Steuerfreistellung der Dividenden bei der Muttergesellschaft in deren Sitzstaat ein Anrechnungssubstrat fehlt (Art 4 Abs 1 TS 1 MTR), oder die Steuer bereits durch die indirekte Anrechnung aufgezehrt wird (Art 4 Abs 1 TS 2 MTR); hat daher der Sitzstaat der Muttergesellschaft die MTR nach der Vorgabe des Art 4 umgesetzt, kann eine allfällige Anrechnungsvorschrift in einem

auch die Besteuerung der Steuergutschrift einen „Steuerabzug an der Quelle“ iSd Art 5 Abs 1 MTR darstelle (siehe *Tumpel*, Harmonisierung [1994] 282 mwN); systematisch betrachtet zielt sodann gerade Art 7 Abs 2 MTR darauf ab, die Besteuerung der Steuergutschrift – also im Ergebnis die Kürzung der „Auszahlung von Steuerkrediten an die Dividendenempfänger“ – zu rechtfertigen, zumal auf Steuergutschriften für brit Gesellschafter kein Steuerabzug vorgenommen wird (vgl *de Hosson*, *intertax* 1990, 435; dazu krit *Tumpel*, Harmonisierung [1994] 282 f).

17) EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, Océ van der Grinten – Tz 61 ff.

18) Schlussanträge GA *Tizziano* 23. 1. 2003, C-58/01, Océ van der Grinten – Tz 39 ff.

19) Siehe auch *de Hosson*, *intertax* 1990, 434 f. Wie sich aus dem Vorlagebeschluss (abrufbar unter [www.courtservice.gov.uk](http://www.courtservice.gov.uk)) ergibt, berief sich die brit Finanzverwaltung auf Art 7 Abs 2 MTR und meinte, dass die gegenständliche Steuer die Auszahlung von Steuerkrediten „betreffe“ und auf einem die Doppelbesteuerung von Dividenden verhindernden oder mäßigenden Abkommen basiere. Demgegenüber brachte Océ vor, Art 7 Abs 2 MTR immunisiere nicht sämtliche Bestimmungen, die mit der Auszahlung von Steuerkrediten im Zusammenhang stünden, sondern nur jene, die in die generelle Umschreibung dieser Bestimmung fielen. Gerade aber die Bestimmungen des nl-brit Abkommens, die die Einhebung einer 5%igen Steuer auf die Dividenden und die Steuergutschrift gestatten, führten zu einer Doppelbesteuerung bzw erhöhten diese. Der Vorlagebeschluss sympathisierte mit dieser Ansicht: Zum einen gäbe es überhaupt keine Doppelbesteuerung, wenn das Abkommen nicht bestünde; denn die Steuergutschrift setze gerade jene brit Vorschrift außer Kraft, die Dividenden von einer Besteuerung ausnimmt. Zum anderen sei das brit ACT-System ein essenzielles Element der Dividendenbesteuerung und nicht dazu bestimmt, die Doppelbesteuerung von Dividenden zu verhindern oder zu mindern.

20) Dies deckt sich auch mit dem Hauptargument des GA, dass eine ausländische Muttergesellschaft generell keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift habe und daher das System in Art 10 des brit-nl Abkommens – halbe Steuergutschrift abzüglich der 5%igen Steuer – im Ergebnis die wirtschaftliche Doppelbesteuerung mindere; Schlussanträge GA *Tizziano* 23. 1. 2003, C-58/01, Océ van der Grinten – Tz 45 ff.

21) So aber wohl *Saß*, DB 1990, 2346.

22) Siehe zB *Tumpel*, Harmonisierung (1994) 282 f.

23) Schlussanträge GA *Tizziano* 23. 1. 2003, C-58/01, Océ van der Grinten – Tz 47 f.

24) EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, Océ van der Grinten – Tz 87.

25) Der österr Gesetzgeber hat – wie auch die hA (siehe zB *Tumpel*, Harmonisierung [1994] 279 f; *Tumpel*, IStR 1995, 113 *Knobbe-Keuk*, *EuZW* 1992, 338) – die Bestimmungen der MTR als Verpflichtung zur Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug von konzerninternen Dividenden im Binnenmarkt verstanden; siehe *ErIRV* 1701 *BlgNR XVIII GP*.

26) Schlussanträge GA *Tizziano* 23. 1. 2003, C-58/01, Océ van der Grinten – Tz 24; an der vom GA herangezogenen Stelle des Urteils in der *Rs Athinaiki Zythopii* (EuGH 4. 10. 2001, C-249/99, *Slg* 2001, I-6797, *Athinaiki Zythopii* – Tz 7) stellt der EuGH lediglich allgemein die Wirkung eines Steuerabzugs an der Quelle dar, äußert sich jedoch nicht zu der Frage, ob diese Neutralität iSd MTR gleichermaßen durch eine Quellenentlastung wie zB durch ein Rückerstattungsverfahren verwirklicht werden könnte.

27) Siehe allgemein *Tumpel*, Harmonisierung (1994) 279.

DBA auch leerlaufen und selbst eine zeit- und liquiditätsunabhängig betrachtete Neutralität wäre nicht gegeben.

c) Trotz des weiten Wortlautes des Art 7 Abs 2 MTR ist es somit wohl ausgeschlossen, dass jede einzelstaatliche oder völkerrechtliche Bestimmung, die eine Doppelbesteuerung auf irgendeine Weise mindert, unter Art 7 Abs 2 MTR fällt, da sonst das Verbot der Besteuerung an der Quelle gem Art 5 Abs 1 MTR ohne jede praktische Wirkung bliebe<sup>28)</sup>. Bei richtiger Betrachtung bleibt nach Art 7 Abs 2 MTR daher nicht jede Regelung eines Abkommens zwischen Mitgliedschaften unberührt, sondern zunächst nur diejenigen Vorschriften, die konkret eine Doppelbesteuerung vermeiden sollen. Umgekehrt ließe sich folgern, dass Vorschriften, die lediglich Teil des Interessenausgleichs der beteiligten Staaten im Hinblick auf die Verteilung der betroffenen Steuereinnahmen sind, nicht in den Anwendungsbereich von Art 7 Abs 2 MTR fallen<sup>29)</sup>. In diesem Sinne verneinte etwa GA *Alber* in der Rs *Athinaiki Zythopii*<sup>30)</sup> die Anwendbarkeit des Art 7 Abs 2 MTR auf eine im griechisch-niederländischen DBA vorgesehene Quellensteuer, ohne die Wirkung des Methodenartikels zu prüfen; der EuGH folgte dieser Sichtweise<sup>31)</sup>. Art 7 Abs 2 MTR muss daher jedenfalls eng

interpretiert werden<sup>32)</sup>. Dementsprechend wies der EuGH im *Océ van der Grinten*-Fall auch ausdrücklich darauf hin, dass diese Bestimmung gerade unter Berücksichtigung des brit Systems abgefasst worden sei<sup>33)</sup>; auch nach den vereinzelt literarischen Stellungnahmen sind von Art 7 Abs 2 MTR „*namentlich Regelungen in den brit DBA*“ gemeint, „*wonach ausländische Muttergesellschaften einen Teil der Steuergutschrift unter Abzug eines bestimmten Prozentsatzes erhalten*“<sup>34)</sup>. Durch Art 7 Abs 2 MTR sollte daher wohl tatsächlich und spezifisch nur die auch im *Océ van der Grinten*-Fall relevante Kürzung von Steuergutschriften legitimiert werden.

## 5. Zusammenfassung

In der Rs *Océ van der Grinten* hatte der EuGH zu prüfen, ob die Kürzung eines abkommensrechtlich vorgesehenen Steuererstattungsbetrages durch eine 5%ige Steuer auf die Summe von Ausschüttung und Steuergutschrift eine unzulässige Quellensteuer iSd Art 5 Abs 1 MTR darstellt. Der EuGH bejahte zwar den Quellensteuercharakter der Kürzung, soweit sie auf die Aufschüttung entfällt, sah dies jedoch als durch Art 7 Abs 2 MTR gedeckt an. Trotz des weiten Wortlautes dieser Bestimmung dürfte sich ihr Anwendungsbereich freilich auf die vom EuGH im vorliegenden Fall geprüfte Situation beschränken.

28) Hier drängt sich etwa ein Vergleich mit einem Rückerstattungs-system auf: Wenn nämlich Art 5 Abs 1 MTR ausdrücklich eine Entlastung an der Quelle vorsieht und damit ein Rückerstattungsverfahren verbietet (siehe dazu *Tumpel*, Harmonisierung [1994] 279 mwN), so kann wohl nicht argumentiert werden, dass auch ein innerstaatlich vorgesehene Rückerstattungsverfahren ebenfalls im Ergebnis eine Doppelbesteuerung vermeidet und daher aufgrund von Art 7 Abs 2 MTR beibehalten werden könnte, da ansonsten Art 5 Abs 1 MTR ins Leere laufen würde.

29) So die Schlussanträge GA *Alber* 10. 5. 2001, C-249/99, Slg 2001, I-6797, *Athinaiki Zythopii* – Tz 35 ff, insb Tz 41.

30) Schlussanträge GA *Alber* 10. 5. 2001, C-249/99, Slg 2001, I-6797, *Athinaiki Zythopii* – Tz 42.

31) Der EuGH argumentierte im Urteil vom 4. 10. 2001, Rs C-249/99, Slg 2001, I-6797, *Athinaiki Zythopii* – Tz 31, knapp, dass Art 10 des

griech-nl DBA die Doppelbesteuerung von Dividenden nicht beseitige oder mindere, sondern eine solche regle: Abs 1 dieser Bestimmung räume dem Wohnsitzstaat des Empfängers das Besteuerungsrecht ein, Abs 2 erlaube aber die Besteuerung mit dem abkommensrechtlichen Quellensteuersatz von 35 % auch im Sitzstaat der Gesellschaft; auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Methodenartikel ging der EuGH nicht ein.

32) Siehe EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* – Tz 86.

33) EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* – Tz 84.

34) *Saß*, DB 1990, 2346; *de Hossou*, *intertax* 1990, 434 f; siehe auch *Tumpel*, Harmonisierung (1994) 282.