

■ ÖStZ 2007/1011, 495

Kofler: Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht

Georg Kofler beschäftigt sich in der vorliegenden Arbeit¹⁾ mit einem wissenschaftlich höchst anspruchsvollen wie praktisch bedeutsamen Thema. Sowohl aus dem Blickwinkel eines Juristen als auch aus dem eines Betriebswirtes – Georg Kofler ist beides – werden die Schnittstellen zwischen nationalem Recht, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäischem Gemeinschaftsrecht untersucht.

Mag. Sabine Domes
BMF

Die Vermeidung von Doppel- oder Mehrfachbesteuerung ist ein Ziel der bi- und multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen wie auch ein Grundanliegen des Europäischen Binnenmarktes. Während die völkerrechtlichen Verträge allerdings primär die Besteuerungsrechte untereinander aufteilen, verfolgt das Gemeinschaftsrecht als oberstes Ziel die Verwirklichung eines Binnenmarktes ohne Grenzen und Schranken. Fokus der vorliegenden Habilitationsschrift an der Universität Linz ist die Doppelbesteuerung im Verhältnis zu den zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, dem primären sowie dem sekundären Gemeinschaftsrecht.

Schon der Beginn der Arbeit kündigt deren Breite an: Der Autor widmet sich in den ersten drei Hauptabschnitten nach einer allgemeinen Einführung in das Gemeinschaftsrecht im Bereich der direkten Besteuerung der Struktur und Wirkungsweise der Grundfreiheiten im direkten Steuerrecht. Hierbei geht er vor allem in Abgrenzung der Grundfreiheiten in ihre gleichheits- und freiheitsrechtliche Ausprägung auf Inbound und Outbound-Situationen, auf das Konzept der offenen und verdeckten Diskriminierungen sowie auf die in der bisherigen Rechtsprechung des EuGH vorgenommene Vergleichspaarbildungen und Rechtfertigungsgründe ein. Kofler erörtert in diesem Abschnitt auch die bisher noch ungeklärte Frage der Reichweite einer „Metaebene“, auf welcher bloße Disparitäten der Steuersysteme zu keiner grundfreiheitlichen Beschränkung führen.

Danach befasst sich die Arbeit zunächst mit der steuerpolitischen Geschichte der Doppelbesteuerung im Binnenmarkt. In der Folge geht der Autor unter Darlegung der relevanten EuGH-Judikatur auf die Frage der gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit der juristischen Doppelbesteuerung ein und kommt entgegen der jüngsten Rechtsprechung des EuGH zu dem Schluss, dass die juristische Doppelbesteuerung jedenfalls von grundfreiheitlicher Relevanz ist. Dabei gibt Kofler jedoch die komplexen Schwierigkeiten bei der Entwicklung eines Systems zur Verantwortlichkeitszuteilung zu bedenken.

In der Folge wird im fünften Hauptabschnitt die formelle Stellung von Doppelbesteuerungsabkommen im System des Gemeinschaftsrechtes beleuchtet. Ein Schwerpunkt wird in

diesem Abschnitt der Frage gewidmet, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß den Mitgliedstaaten die Kompetenz zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen untereinander und mit Drittstaaten zukommt.

Im Anschluss daran geht es in einem sechsten Hauptabschnitt um das materielle Einwirken des primären Gemeinschaftsrechts auf bilaterale Abkommen: Zunächst erörtert der Autor die Abkommensberechtigung von Betriebstätten und die Beschränkung der Abkommensberechtigung durch Anti-Missbrauchsklauseln unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts. Sodann attestiert Kofler den rein allokativen Verteilungsnormen, im Gegensatz zu den materiellen, der „Ausübung der Steuerhoheit“ dienenden Abkommensnormen, bei der „Aufteilung der Steuerhoheit“ eine grundfreiheitsimmunisierende Wirkung. Darauf folgend legt er die brandaktuelle Frage der Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen auf die gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsprüfung dar und kommt zur Conclusio, dass abkommensrechtliche Kompensationsverpflichtungen in die Diskriminierungsprüfung miteinzubeziehen sind. Der fünfte Hauptabschnitt der Arbeit schließt mit einem Unterkapitel über die gemeinschaftsrechtlichen Aspekte der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Der Autor favorisiert hier im Binnenmarkt die Freistellungsmethode unter doppeltem Progressionsvorbehalt im Ansässigkeits- und im Quellenstaat.

Der siebte Hauptabschnitt wird der Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen auf der Rechtfertigungsebene gewidmet. Neben einer Erörterung des durch ständige Rechtsprechung des EuGH verankerten Verbotes des Gegenseitigkeitsvorbehalts legt der Autor im speziellen Augenmerk auf das Konstrukt der abkommensrechtlichen „Makrokohärenz“. Dabei führt Kofler aus, dass die Entwicklung des Arguments der „Makrokohärenz“ in Richtung eines Konsistenztestes nationaler Steuersysteme gehen könne.

Anschließend befasst sich Kofler in einem achten Hauptabschnitt mit der höchst umstrittenen Frage eines Meistbegünstigungsgebotes bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen innerhalb der Gemeinschaft und eines Meistbegünstigungsverbotes mit Drittstaaten. Er kommt im Wesentlichen zu dem Ergebnis, dass einer Inbound-Meistbegünstigung zum momentanen Zeitpunkt kein Spielraum verbleibt und dass auch die Möglichkeit einer Outbound-Meistbegünstigung tendenziell zu verneinen sei.

1) Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht. Von Georg Kofler. Band 47 der von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang herausgegebenen Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht. Linde Verlag, Wien 2007. 1200 Seiten, geb., 168 €.

Im neunten Hauptabschnitt beschäftigt er sich mit der Frage des Einwirkens des sekundären Gemeinschaftsrechts auf die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen. Er geht dabei unter anderem ausführlich auf Fragen des Günstigkeitsprinzips und dessen Grenzen sowie auf das „ominöse“ Verhältnis zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und Art 7 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie ein.

Abgerundet wird die Arbeit schließlich mit einem Exkurs im letzten Hauptabschnitt über das Phänomen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft. Anhand des Beispiels des grenzüberschreitenden Dividendenbezugs zeigt der Autor mögliche Doppelbelastungen auf, untersucht dabei unter anderem die Abgrenzung der Niederlassungsfreiheit von der Kapitalverkehrsfreiheit und liefert schließlich Antworten

hinsichtlich der Vermeidung einer solchen wirtschaftlichen Doppelbelastung.

Kofler hat das Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht umfassend und grundlegend aufgearbeitet. Dabei gelingt es dem Autor in vorzüglichster Art und Weise, den Leser an einem roten Faden in einem prägnanten Schreibstil durch hochkomplexe Problembereiche zu führen. Die in der vorliegenden Arbeit gewonnenen Ergebnisse eröffnen in weitesten Teilen völlig neue Sichtweisen und sind durchwegs überzeugend. *Georg Koflers* Habilitationsschrift ist jedenfalls eine Arbeit die einen besonderen Platz in der wissenschaftlichen Literatur finden wird. Nach bereits zahlreichen Veröffentlichungen ist *Kofler* mit dieser Arbeit wiederum ein weiterer großer Wurf gelungen, der noch nachhaltig Beachtung finden wird.



Die Autorin:

Mag. Sabine Domes ist Mitarbeiterin der Abteilung für internationales Steuerrecht des Bundesministeriums für Finanzen und Lektorin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU-Wien.

■ ÖStZ 2007/1012, 496

The EU and Third Countries: Direct Taxation

Lang/Pistone (Hrsg), Linde Verlag, Wien 2007, 1072 Seiten

Das zu besprechende Werk ist anlässlich einer Konferenz in Wien entstanden und umfasst im Wesentlichen die nationalen Länderberichte der Teilnehmer aus 30 Ländern. Dieses höchst brisante Thema – das Verhältnis der EU zu Drittstaaten im Bereich der direkten Steuern – liegt derzeit im Fokus der EuGH-Rechtsprechung und beeinflusst die nationalen Rechtssysteme der einzelnen Mitgliedstaaten erheblich.

Die 30 nationalen Länderberichte, von denen 14 aus Drittstaatsperspektive geschrieben wurden, befassen sich vorwiegend mit acht verschiedenen Themenbereichen. Neben der direkten Anwendbarkeit des Art 56 EG auf Drittstaatsverhältnisse, befassen sich die Nationalberichtersteller auch mit der indirekten Anwendbarkeit der anderen Grundfreiheiten auf Drittstaatsverhältnisse, den Grundfreiheiten des EWR-Abkommens, dem Freizügigkeitsabkommen und dem Zinsabkommen mit der Schweiz, den Beziehungen der EU zu anderen Drittstaaten wie zB zukünftigen Mitgliedstaaten oder assoziierten Territorien, den Auswirkungen des sekundären Gemeinschaftsrechts auf Drittstaatsverhältnisse ebenso wie mit den Auswirkungen des Art 307 EG und der Kompetenz der EG Abkommen mit Drittstaaten abzuschließen. Hervorzuheben ist die Leistung der Nationalberichtersteller aus Drittstaaten, die sich intensiv mit dem EG-Vertrag und

der Rechtsprechung des EuGH und deren Auswirkungen auf deren nationale Steuersysteme auseinandergesetzt haben. Um den Überblick zu bewahren, berichtet *Pasquale Pistone* in einem Generalbericht über die einzelnen Ergebnisse der Nationalberichte und streicht die bemerkenswertesten Thesen heraus. Ein besonderes Highlight sind die drei dem Hauptbereich des Buches vorangestellten Kurzbeiträge von *Eric Kemmeren*, *Richard Lyal* und *Arnaud de Graaf*. Sie widmen sich jeweils höchst brisanten Ausschnitten des Gemeinschaftsrechts im Bereich der direkten Steuern. *Eric Kemmeren* befasst sich mit der Frage, ob der EG-Vertrag und das EWR-Abkommen dem Ergebnis einer Doppelbesteuerung entgegen stehen, das aus der Nichtanwendung eines DBA resultiert und tendiert dazu, diese Frage zu bejahen. *Richard Lyal*, in seinem Beitrag über die Kompetenz der Gemeinschaft zum Abschluss des Zinsabkommens mit der Schweiz, vertritt die

These, dass eine solche bestehe und diese ausschließlich der Gemeinschaft zustehe und somit keine mit den Mitgliedstaaten geteilte sei. *Arnaud de Graaf* befasst sich ausführlich mit der Frage der möglichen Ausgestaltung einer anti-treaty shopping-Regelung. Neben einem Bericht über bestehende Vorschriften, schlägt er alternative Ansätze vor, die sich aus seiner Sicht besser eignen sollen, dem treaty shopping entgegen zu wirken als die bestehenden. Das umfangreiche Werk stellt für Wissenschaft und Praxis eine profunde und umfassende Informationsquelle zu einem höchstaktuellen Thema dar und gewährt spannende Einblicke in die Praxis und den Literaturstand anderer Länder zu diesem Thema. Es kann daher jedem an EU-rechtlichen Fragen Interessierten aus Wissenschaft, Lehre oder Praxis wärmstens empfohlen werden.

Heinz Jirousek