

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

■ ÖStZ 2006/629, 290

## Bouanich: Diskriminierende Bemessungsgrundlage und Doppelbesteuerungsabkommen

1. Die Artikel 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie eine nationale Regelung, wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, ausschließen, wonach bei einer Herabsetzung des Gesellschaftskapitals der an einen gebietsfremden Aktionär gezahlte Betrag aus dem Rückkauf von Aktien als Dividendenausschüttung besteuert wird, ohne dass ein Recht auf Abzug der Einstandskosten dieser Aktien besteht, während der an einen gebietsansässigen Aktionär gezahlte gleiche Betrag als Veräußerungsgewinn besteuert wird, wobei ein Recht auf Abzug der Einstandskosten besteht.

2. Die Artikel 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen wie dem am 27. November 1990 unterzeichneten Abkommen zwischen der Regierung der Französischen Republik und der Regierung des Königreichs Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ergibt, das für gebietsfremde Aktionäre eine Obergrenze der Dividendenbesteuerung festlegt, die niedriger ist als die für gebietsansässige Aktionäre geltende, und durch Auslegung dieses Abkommens im Licht der Erläuterungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zu ihrem einschlägigen Musterabkommen den Abzug des Nennwerts dieser Aktien vom Betrag aus dem Aktienrückkauf erlaubt, es sei denn, die gebietsfremden Aktionäre werden nach dieser nationalen Regelung nicht weniger günstig behandelt als die gebietsansässigen Aktionäre. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob dies im konkreten Fall des Ausgangsverfahrens zutrifft.

EuGH, Urteil vom 19. 1. 2006, C-265/04, *Margaretha Bouanich/Skatteverket* (Vorlage des Kammarrätt Sundsvall, Schweden)

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler,  
LL.M. (NYU)  
Universität Linz

### 1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

a. In der Rechtssache *Bouanich* stand die schwedische 30%ige Besteuerung von Veräußerungserlösen im Rahmen eines Anteilsrückkaufs durch eine schwedische Aktiengesellschaft auf dem Prüfstand<sup>1)</sup>. Es ging im Kern um die Frage, ob die Vorschriften über den freien Kapitalverkehr (Art 56 und 58 EG) es verbieten, Aktionäre mit Wohnsitz oder ständigem Aufenthalt in Schweden und solche ohne Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt in Schweden insoweit ungleich zu behandeln, als zwar beide nach nationalem Recht mit einem Steuersatz von 30 % auf den Veräußerungserlös erfasst werden, Gebietsansässige aber ihre *Einstandskosten* vom zu versteuernden Betrag abziehen können, während dies Gebietsfremden nicht gestattet ist. Für nichtansässige StPfl wird nämlich im innerstaatlichen Recht fingiert, dass der Bruttobetrag des Veräußerungserlöses eine

Dividende darstellt, die der 30%igen schwedischen Kuponsteuer unterliegt.

b. Konkret ging Schweden hinsichtlich des anwendbaren französisch-schwedischen DBA im *Bouanich*-Fall offenbar von der Qualifikation des Aktienrückkaufs als Gewinnausschüttung und einer doppelten Deckelung der Besteuerung aus: Erstens ist vom Veräußerungserlös der *Nennwert* der Aktien abzuziehen, wodurch lediglich die „aufgespeicherten“ und damit potenziell ausschüttbaren Gewinne erfasst werden sollen<sup>2)</sup>; zweitens gilt

2) Diese Auslegung ergibt sich aus Art 10 Tz 28 iVm Art 13 Tz 31 OECD-MK, wo unter anderem Folgendes vorgesehen ist: „If shares are sold by a shareholder to the issuing company in connection with the liquidation of such company or the reduction of its paid-up capital, the difference between the selling price and the par value of the shares may be treated in the State of which the company is a resident as a distribution of accumulated profits and not as a capital gain. The Article does not prevent the State of residence of the company from taxing such distributions at the rates provided for in Article 10: such taxation is permitted because such difference is covered by the definition of the term ‚dividends‘ contained in paragraph 3 of Article 10 and interpreted in paragraph 28 of the Commentary relating thereto“; siehe auch Schlussanträge GA Kokott 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich* – Tz 16.

1) Siehe zum schwedischen Recht auch *Wiman* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation* (2006) 297 (305 ff); zum *Bouanich*-Fall vgl bereits *Hahn*, *IStR* 2006, 169 (171 ff); *Dommles/Heidenbauer*, *SWI* 2006, 126 (126 ff).

nach Art 10 Abs 2 des französisch-schwedischen DBA für den Steuersatz eine Obergrenze in Höhe von 15 % des Verkaufserlöses<sup>3)</sup>. Unterstellt man daher – zur Verdeutlichung der Problematik im *Bouanich*-Fall – dass ein Gebietsansässiger und ein Gebietsfremder jeweils mit Einstandskosten von 60 Anteile mit einem Nennwert von 10 erworben haben, so stellt sich im Falle der Veräußerung um 100 die Besteuerungssituation folgendermaßen dar<sup>4)</sup>:

	Verkauf durch Gebietsansässigen	Verkauf durch Gebietsfremden		
		Nach rein nationalem Recht	Unter Einbeziehung des DBA Variante 1	Variante 2
Veräußerungserlös bzw „Dividende“	100	100	100	100
./. Einstandskosten bzw Nennwert	60	—	10	—
= ESt-Bemes-sungsgrund-lage	40	100	90	100
./. ESt (30% bzw 15% nach DBA)	(12)	(30)	(27)	(15)
= Steuerlast in Schweden	12	30	15	
= Gewinn nach Steuer	28	10	25	

c. Vor diesem Hintergrund der möglichen Benachteiligung eines ausländischen Anteilsinhabers wollte das vorlegende schwedische Gericht vom EuGH in Erfahrung bringen, ob *erstens* das originär schwedische Besteuerungsregime in Konflikt mit der Kapitalverkehrsfreiheit steht; bejahendenfalls wurde *zweitens* gefragt, ob Art 56 und 58 EG auch in dem Fall der schwedischen

3) Zur Kritik an dieser abkommensrechtlichen Qualifikation siehe aber *Dommels/Heidenbauer*, SWI 2006, 126 (128 f).

4) Siehe dazu die Darstellung in den Schlussanträgen GA *Kokott* 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich* – Tz 58 f. Wird daher beispielsweise ein Anteil mit einem Nennwert von 10 um 100 an die Gesellschaft rückveräußert, so soll der niedrigere von zwei Werten – nämlich 15 % von 100 Veräußerungserlös = 15 im Vergleich zu 30 % Kuponsteuer auf 90 Differenz = 27 – schlagend werden. In diese Auslegung verblüfft insofern, als eine unbefangene Lesart des OECD-MK wohl nahe legen würden, die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Nennwert mit dem in Art 10 des DBA normierten Satz von 15 % zu erfassen, also 15 % von 90 = 13,5. Kritisch zu diesem Verständnis aber *Wiman in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 297 (307 f), der das Abkommen so versteht, dass der 15%ige Steuersatz auf die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Nennwert – im Beispiel also auf 90 – anzuwenden ist, was in einer Steuer von 13,5 resultieren würde. In diese Richtung könnte auch der EuGH verstanden werden; siehe EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 52: „Was die steuerliche Behandlung angeht, die sich aus dem französisch-schwedischen Abkommen ergibt, so ist ein gebietsfremder Aktionär wie Frau Bouanich nach diesem Abkommen, ausgelegt im Licht der Erläuterungen zum OECD-Musterabkommen, berechtigt, beim Rückkauf von Aktien deren Nennwert von dem zu versteuernden Betrag abzuziehen. Er wird daher mit einem Satz von 15 % des Restbetrags besteuert“.

Besteuerung entgegensteht, „dass das zwischen dem Mitgliedstaat, in dem die Aktiengesellschaft ansässig ist, und dem Mitgliedstaat, in dem der Aktionär seinen Wohnsitz hat, geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen einen niedrigeren Steuersatz im Verhältnis zu demjenigen vorsieht, der auf Rückkauferrlöse angewandt wird, die an einen Aktionär im erstgenannten Mitgliedstaat gezahlt werden, und dass außerdem einem Aktionär in dem anderen Mitgliedstaat unter Bezugnahme auf die Erläuterungen zum OECD-Musterabkommen der Abzug eines dem Nennwert der zurückgekauften Aktien entsprechenden Betrages gestattet wird“<sup>5)</sup>.

## 2. Die Entscheidung des EuGH

a. Die erste Vorlagefrage bewegte sich auf bekannten Bahnen: So konnte GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen vom 14. 7. 2005<sup>6)</sup> zunächst auf Basis der bisherigen Rechtsprechung argumentieren, dass das originär schwedische Steuerrecht – nämlich die 30%ige Besteuerung einer *Nettogröße* bei Gebietsansässigen im Vergleich zu einer 30%igen Besteuerung einer *Bruttogröße* bei Gebietsfremden – einen nicht rechtfertigbaren Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verursacht<sup>7)</sup>. Der EuGH ging ebenfalls von vergleichbaren Situationen aus, bestätigte den Befund der GA und klärte damit zugleich die mögliche Streitfrage, ob auch die Desinvestition in Form der Rückführung des Kapitals dem Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit unterliegt<sup>8)</sup>.

b. Die Rs *Bouanich*<sup>9)</sup> warf allerdings erstmals auch ausdrücklich die Frage auf, ob ein DBA und daraus erfließende Vorteile für einen StPfl überhaupt eine Relevanz für die Diskriminierungsprüfung haben können, oder ob lediglich die originäre innerstaatliche und potenziell diskriminierende Vorschrift zu fokussieren ist und damit eine das konkret anwendbare Abkommen einbeziehende Gesamtbetrachtung der steuerlichen Situation *eines* StPfl in *einem einzigen* Mitgliedstaat zu unterbleiben hat. Entgegen der Ansicht der Kommission prüfte der EuGH hier zu Recht, ob *erstens* das französisch-schwedische Abkommen für die Beurteilung der Vereinbarkeit einer Steuerregelung mit den Gemeinschaftsvorschriften über den freien Kapitalverkehr zu berücksichtigen ist, und bejahendenfalls *zweitens*, ob dieses Abkommen die festgestellte Beschränkung der Grundfreiheit unwirksam werden lässt<sup>10)</sup>.

– Die Beseitigung von Doppelbesteuerungen ist eines der Ziele der Gemeinschaft. In Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen bleiben die Mitgliedstaaten dafür zuständig, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um die Doppelbesteuerung gegebenenfalls im Vertragswege zu beseitigen; obwohl die Mitgliedstaaten im Rahmen bilateraler Abkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der

5) Mit der dritten, vom EuGH aber unbeantwortet gelassenen Frage wollte das schwedische Gericht erfahren, ob die Art 43 EG und 48 EG der schwedischen Regelung entgegenstehen; siehe EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 57.

6) Schlussanträge GA *Kokott* 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich*; dazu bereits *Muten*, 39 Tax Notes Int'l 295 (295 f) (July 25, 2005); *Johnson*, 39 Tax Notes Int'l 721 (722) (Aug 22, 2005).

7) Schlussanträge GA *Kokott* 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich* – Tz 24 bis 41 mwN.

8) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 22 ff; siehe auch *Hahn*, IStR 2006, 169 (171).

9) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich*; siehe auch die Schlussanträge GA *Kokott* 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich*.

10) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 48 ff.

Steuerhoheit festlegen können<sup>11)</sup>, erlaubt es diese Aufteilung der Steuerhoheit den Mitgliedstaaten jedoch nicht, eine gegen die Gemeinschaftsvorschriften verstoßende Diskriminierung einzuführen. Wenngleich diese beiden Aussagen auf den ersten Blick widersprüchlich erscheinen mögen<sup>12)</sup>, bringt der EuGH damit lediglich zum Ausdruck, dass zwar einerseits die Aufteilung der Steuerhoheit aus grundfreiheitsrechtlicher Sicht neutral ist, aber *andererseits* die Anerkennung einer diskriminierenden Besteuerung durch ein DBA nichts am Verbot der Diskriminierung zu ändern vermag.

- Sodann führte der EuGH aus, dass sich die Bestimmungen des französisch-schwedischen DBA, ausgelegt im Licht der Erläuterungen zum OECD-MA, zu den auf das konkrete Verfahren anwendbaren rechtlichen Rahmen gehören. Zumal es nicht Sache des EuGH ist, das nationale Recht auszulegen oder seine Anwendung auf den konkreten Fall zu prüfen<sup>13)</sup>, akzeptierte der EuGH diesen vom nationalen Gericht dargelegten Umstand, „um das Gemeinschaftsrecht in einer Weise auszulegen, die für das nationale Gericht nützlich ist“<sup>14)</sup>.
- Auf dieser Basis wies der EuGH darauf hin, dass es – unter Berücksichtigung der Schrankenwirkung des Abkommens – Aufgabe des nationalen Gerichtes sei, zu prüfen, „ob der Abzug des Nennwerts und die Anwendung einer Besteuerungsobergrenze von 15 % für gebietsfremde Aktionäre zu einer Behandlung dieser Aktionäre führt, die nicht weniger günstiger ist als die der Gebietsansässigen, die ein Recht auf Abzug der Einstandskosten und die Anwendung eines Steuersatzes von 30 % haben“<sup>15)</sup>. Daraus ergibt sich, dass im Gegenschluss in ergebnisorientierter Betrachtung eine solche Besteuerung gemeinschaftsrechtlich zulässig ist, sofern „die gebietsfremden Aktionäre [...] nicht weniger günstig behandelt [werden] als die gebietsansässigen Aktionäre“<sup>16)</sup>.

### 3. Würdigung und Folgerungen

a. Der EuGH gelangte in der Rs *Bouanich* zu der überzeugenden Sichtweise, dass stets im konkreten Einzelfall unter Einbeziehung sämtlicher anwendbarer Vorschriften – also auch jener eines DBA – zu prüfen ist, ob der einzelne StPfl aufgrund des grenzüberschreitenden Elementes seiner Wirtschafts- oder Investitionstätigkeit gegenüber anderen StPfl, die im rein nationalen Kontext tätig werden, *im Ergebnis benachteiligt* wird. Wenn eine solche Benachteiligung im Ergebnis vermieden wird, kommt es aber – wie der EuGH implizit mitentschieden hat – nicht auf die rechtliche Qualifikation der Transaktion – konkret: bei Gebietsansässigen als Veräußerung, bei Gebietsfremden als Ausschüttung – an<sup>17)</sup>. Daraus lässt sich also der generelle Schluss ziehen, dass es einem Mitgliedstaat frei steht, die Erfüllung seiner Verpflichtungen aus den Grundfreiheiten durch DBA zu gewährleisten<sup>18)</sup>.

– Die gegenteilige Ansicht der Kommission, die offenbar von einer generellen Unbeachtlichkeit eines DBA für die Beurteilung einer nationalen Steuerregelung auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten ausgegangen war<sup>19)</sup>, erweist sich bereits im Ansatz als inkonsequent. Als Ausgangspunkt für ihre Ansicht hat die Kommission den Grundsatz herangezogen, dass ein Mitgliedstaat die Beachtung der Grundfreiheiten „nicht vom Inhalt eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Abkommens abhängig machen“ kann<sup>20)</sup>. Kratzt man allerdings an der Oberfläche dieser vom EuGH in *Avoir Fiscal* apodiktisch getroffenen Aussage, gelangt man sogleich zu der tiefer liegenden umgekehrten Überlegung, ob bzw inwieweit DBA Auswirkungen auf die tatbestandliche Diskriminierungsprüfung zu zeitigen vermögen. Für die Frage des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor bilateralen DBA geht nämlich die hA – zumindest für dualistische Systeme – zutreffend davon aus, dass „zwischen den Bestimmungen der Mitgliedstaaten über die direkten Steuern, die rein innerstaatlichen Ursprungs sind, und denjenigen, die sich aus einem mit einem anderen Mitgliedstaat oder Drittland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, nicht zu unterscheiden ist“ und die letztgenannten Bestimmungen „nach der Ratifizierung des Abkommens durch das nationale Parlament ebenso zum Bestandteil der nationalen Rechtsvorschriften über die direkten Steuern“ werden wie die erstgenannten<sup>21)</sup>. Der Grundgedanke dieser Überlegung liegt somit darin, dass Völkerrecht in dualistischen Systemen in innerstaatliches Recht transformiert wird und bereits aus diesem Grund in die gemeinschaftsrechtliche Prüfung einzubeziehen ist<sup>22)</sup>. Wenn aber dem Völkerrecht spätestens durch den bloßen Transformationsakt die gleiche Rechtsqualität im Verhältnis zum Gemeinschaftsrecht zugewiesen wird, wie dem originär innerstaatlichen Recht, so wäre das Postulat der gemeinschaftsrechtlichen Irrelevanz von DBA für die grundfreiheitsrechtliche Diskriminierungsprüfung *per se* widersprüchlich, zumal es lediglich um die Betrachtung der Auswirkungen der auf den konkreten Einzelfall tatsächlich anwendbaren Rechtsvorschriften – seien sie originär nationalen oder auch völkervertraglichen Ursprungs – geht<sup>23)</sup>. Es kann daher wohl nicht bezweifelt werden, dass DBA aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht eine gewisse Bedeutung für die Diskriminierungsprüfung zukommt<sup>24)</sup>.

pelbesteuerung unterwirft, frei, aufgrund eines DBA zu gewährleisten, dass den Gebietsfremden die gleiche Berücksichtigung der Doppelbesteuerung wie den Gebietsansässigen zugute kommt. Dabei muss jedoch der Umfang der Berücksichtigung der Doppelbesteuerung bei Gebietsfremden demjenigen bei Gebietsansässigen gleichstehen“.

11) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 49, uHa EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly* – Tz 24 und 30, EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 57, und EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 52.

12) *Hahn*, IStR 2006, 169 (172).

13) EuGH 24. 10. 1996, C-435/93, Slg 1996, I-5223, *Dietz* – Tz 39; EuGH 30. 4. 1998, C-136/95, Slg 1998, I-2011, *Thibault* – Tz 21.

14) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 51

15) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 55.

16) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 56.

17) Siehe auch *Hahn*, IStR 2006, 169 (172).

18) Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 70. Nach der zutreffenden Ansicht des Generalanwaltes steht es also „z. B. einem Quellenstaat, der Gebietsfremde in gleicher Weise wie Gebietsansässige einer inländischen wirtschaftlichen Dop-

19) Siehe nur die referierende Darstellung der Ansicht der Kommission in den Schlussanträgen von GA Kokott 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich* – Tz 44; dazu kritisch in seiner Diskussion des *Fokus Bank*-Urteils des EFTA-Gerichtshofes Zimmer, 36 Tax Notes Int'l 840 (843) (Dec 6, 2004).

20) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich („avoir fiscal“)* – Tz 26.

21) Schlussanträge GA Mischo 2. 3. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 77; ebenso bereits Schlussanträge GA Lenz 5. 11. 1996, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations und Singer* – Tz 74.

22) So auch die Argumentation von Lang in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* (1996) 25 (27 und 30); Kluge, *Das Internationale Steuerrecht*<sup>4</sup> (2000) Rz 93; Lang, *Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>2</sup> (2002) Rz 66; *Randelzhofer/Forsthoff in Grabitz/Hilf* (Hrsg), *Das Recht der Europäischen Union I* (2001) Vor Art 39–55 Tz 256; *Petriz/Schuch in Gassner/Lang/Schuch/Starlinger* (Hrsg), *Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2005) 123 (125 f).

23) Ebenso nunmehr EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 51 ff; so auch das Verständnis bei *Dommès/Heidenbauer*, SWI 2006, 126 (130).

24) Siehe auch jüngst Schlussanträge GA Kokott 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich* – Tz 45 ff.



– Der Rsp des EuGH ist zunächst zu entnehmen, dass sich die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der *à la Gilly* aufgeteilten Steuerhoheit<sup>25)</sup> nicht über die gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften hinwegsetzen können<sup>26)</sup>. Diese Überlegung hat bisher im Hinblick auf DBA zwei Ausprägungen angenommen<sup>27)</sup>: *Einerseits* darf ein Mitgliedstaat die Einhaltung seiner aus dem Gemeinschaftsrecht folgenden Verpflichtungen nicht unter einen Vorbehalt der Gegenseitigkeit stellen oder sie sonstwie vom Inhalt eines mit einem anderen Staat geschlossenen Abkommens abhängig machen<sup>28)</sup>. Dieses Verbot eines Gegenseitigkeitsvorbehalts ist dabei eine Ausprägung des unbedingten Geltungsanspruchs des Gemeinschaftsrechts, weshalb jeder Versuch, eine Benachteiligung von Gemeinschaftsangehörigen mit dem Fehlen von DBA zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten zu erklären oder gar zu rechtfertigen, zum Scheitern verurteilt sein muss<sup>29)</sup>. Vielmehr ist es das Gemeinschaftsrecht selbst, das nach dem Grundsatz der Nichtdiskriminierung für eine Reziprozität sorgt: Ebenso wie beispielsweise Frankreich der französischen Betriebsstätte einer deutschen Gesellschaft Inländerbehandlung zuteil werden lassen muss<sup>30)</sup>, ist auch Deutschland verpflichtet, der deutschen Betriebsstätte einer französischen Gesellschaft die selben steuerlichen Vorteile wie einer deutschen Gesellschaft zu gewähren<sup>31)</sup>. *Andererseits* kann eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht durch das etwaige (tatsächliche) Bestehen anderweitiger Vorteile ausgeglichen werden, die mit dem konkreten Einzelfall nichts zu tun haben<sup>32)</sup>. Der *Verweis auf solche*

*anderweitigen Vorteile* bzw der behauptete *Vorteilsausgleich* widerspricht bereits *a priori* der einzelfallbezogenen Betrachtung der grundfreiheitsrechtlichen Diskriminierungsprüfung<sup>33)</sup>. Freilich ist zu bemerken, dass die Rsp des EuGH bisher lediglich mit der mitgliedstaatlichen Berufung auf völlig sachfremde, *allgemeine Vorteile* befasst war, welche mit der konkreten Anwendung der im jeweiligen Ausgangsverfahren streitigen Rechtsvorschriften auf den Einzelfall nicht unmittelbar verknüpft waren<sup>34)</sup>. Die Überlegung eines konkreten Vorteilsausgleichs findet sich allerdings auch in dem vom EuGH in den Rechtssachen *Bachmann*<sup>35)</sup> und *Kommission/Belgien*<sup>36)</sup> anerkannten Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz, der somit auch als konkrete Ausprägung einer solchen auf Vorteilsausgleich gerichteten Argumentation angesehen werden kann<sup>37)</sup>. Während also zutreffenderweise der Gedanke einer vagen Vorteilskompensation abzulehnen ist<sup>38)</sup>, ist damit also noch nicht gesagt, wie im Falle einer *konkreten* Vorteilsverknüpfung in Form eines DBA vorzugehen ist<sup>39)</sup>.

– Transponiert man diese allgemeinen Überlegungen auf die Ebene der DBA, so stellt sich lediglich die Frage, ob gemeinschaftsrechtlich bedenkliche Differenzierungen des originär nationalen Rechts im Zusammenhang mit *konkret* kompensierenden Abkommensbestimmungen gesehen werden müssen. Diese Frage erscheint insofern rhetorisch, als bei *voller* Kompensation im Rahmen *eines* Besteuerungsvorgangs durch *ein und denselben* Mitgliedstaat in *dessen* Rechtsordnung dem *konkreten* StPfl kein Nachteil entsteht, der freilich wiederum Voraussetzung für das Verdikt der Gemeinschaftswidrigkeit ist: *Offene* und *verdeckte* Diskriminierungen resultieren ja nur aus einer *benachteiligenden* Ungleichbehandlung vergleichbarer Situationen<sup>40)</sup>. Da es gemeinschaftsrechtlich nur um die auf den konkreten Einzelfall tatsächlich anwendbaren Rechtsvorschriften geht, kann daran letztlich kein Zweifel an der Relevanz eines DBA für die Diskriminierungsprüfung bestehen<sup>41)</sup>. Diesen – nunmehr implizit vom EuGH bestä-

25) Dazu oben Kapitel VI.C.

26) Siehe zB EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 58; idS auch EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 52.

27) Siehe auch Schlussanträge GA Kokott 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich* – Tz 47 ff.

28) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich („avoir fiscal“)* – Tz 26; dazu auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 934 ff. Siehe aus der außersteuerlichen Rechtsprechung zum Verbot eines Gegenseitigkeitsvorbehalts etwa EuGH 30. 9. 2003, C-405/01, Slg 2003, I-10391, *Colegio de Oficiales de la Marina Mercante Española* – Tz 61; EuGH 30. 6. 2005, C-28/04, *Tod's* – Tz 34.

29) So auch in der Rechtssache *Avoir Fiscal*, wo Frankreich argumentiert hatte, zur Beseitigung der dort streitigen Benachteiligung – der Nichtgewährung einer Steuergutschrift an französische Betriebsstätten beschränkt StPfl – müssten zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten Abkommen geschlossen werden; vgl dazu die Schlussanträge GA Mancini 16. 10. 1985, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich („avoir fiscal“)* – Tz 7; siehe auch EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich („avoir fiscal“)* – Tz 26. Aus dem Schrifttum etwa *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles (2002) 558; unlängst auch *Hahn*, IStR 2006, 169 (172 f).

30) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich („avoir fiscal“)*.

31) EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*.

32) Siehe grundlegend EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich („avoir fiscal“)* – Tz 21, und EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 54 (jeweils betreffend mögliche Vorteile, die Zweigniederlassungen im Verhältnis zu Gesellschaften genießen); siehe weiters EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 51 ff (zum Ausgleich steuerlicher Nachteile beim Steuersatz durch vermeintliche Vorteile bei der Sozialversicherungspflicht); EuGH 26. 10. 1999, C-294/97, Slg 1999, I-7447, *Eurowings* – Tz 44 (zum Ausgleich des Nachteils einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung beim Leasingnehmer durch einen möglichen Steuervorteil für den Leasinggeber in Form einer geringen steuerlichen Belastung in dessen Ansässigkeitsmitgliedstaat); EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* – Tz 61 (zum Ausgleich des steuerlichen Nachteils der Vergangung eines Freibetrages für Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten durch einen möglichen Steuervorteil im Staat der ausschüttenden Gesellschaft); EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot* – Tz 97 (zum Ausgleich der steuerlichen Benachteiligung in Form der teilweisen Vergangung von Absetzbeträgen durch den wegen eines *salery split* möglicherweise entstehenden Progressionsvorteils); EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz* – Tz 43 (zum Ausgleich der steuerlichen Benachteiligung von Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften beim Anteilinhaber durch die mögliche ausländischen

Niedrigbesteuerung der nach Österreich ausschüttenden Gesellschaft); siehe auch EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, *Danner* – Tz 56; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-7379, *Weidert und Paulus* – Tz 23 ff; aus der außersteuerlichen Rechtsprechung vgl zB EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, *Terhoeve* – Tz 46 f.

33) Siehe zur Frage des Vorteilsausgleichs etwa *Thömmes* in *Schön* (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 795 (819); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 933 f; *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles (2002) 550 ff.

34) Siehe auch Schlussanträge GA Kokott 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich* – Tz 50 m FN 45.

35) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, *Bachmann*.

36) EuGH 28. 1. 1992, C-300/90, Slg 1992, I-305, *Kommission/Belgien*.

37) So auch *Thömmes* in *Schön* (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 795 (819); *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles (2002) 550 ff; siehe aus der Rechtsprechung auch EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-7379, *Weidert und Paulus* – Tz 23 ff.

38) Ausführlich etwa *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 933 f; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 295 ff; *Larking*, EC Tax Rev. 2005, 69 (73 f); *Ribbrock*, RIW 2005, 130 (132) („mittelbare Ausgleichseinwendungen“).

39) Dazu sogleich unten 3.b.

40) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 30; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* – Tz 17; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 40; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 26; EuGH 14. 9. 1999, C-391/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind* – Tz 21; EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, *Mertens* – Tz 32.

41) Dies hat auch der EuGH unlängst in der Rechtssache *Bouanich* bestätigt; siehe EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 51 ff; zustimmend Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 70.

tigten<sup>42)</sup> – Ansatzpunkt wählte auch Generalanwältin Kokott und gelangte zu dem Schluss, dass in der Rechtssache *Bouanich* weder der vom EuGH verworfene Gegenseitigkeitsvorbehalt noch ein Verweis auf anderweitige Vorteile zur Debatte stehe und folglich „die Bestimmungen eines auf den konkreten Einzelfall anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens wie des französisch-schwedischen durchaus zu berücksichtigen [sind], wenn es gilt, eine nationale Steuerregelung auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten hin zu überprüfen“<sup>43)</sup>.

b. Freilich könnte gerade bei dieser Analyse die – weder von der GA noch vom EuGH in *Bouanich* angesprochene – Frage aufgeworfen werden, ob und inwieweit auch die abkommensrechtliche Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates des Investors in die Betrachtung einzubeziehen ist<sup>44)</sup>. Offen ist damit, ob gegebenenfalls auch eine vom diskriminierungsverdächtigen Staat einem anderen Mitgliedstaat auferlegte Kompensationsverpflichtung – etwa in Form der Verpflichtung, eine Steueranrechnung vorzunehmen – in die Betrachtung einzubeziehen ist. Diese Problematik hatte bereits der EFTA-Gerichtshof in der Rechtssache *Fokus Bank*<sup>45)</sup> zu beurteilen, und sie ist in ähnlicher Form in der Rechtssachen *Denkavit II*<sup>46)</sup> und *Amurta*<sup>47)</sup> derzeit beim EuGH anhängig.

– Eine Kernfrage der gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsprüfung besteht zunächst darin, ob generell die steuerliche Behandlung im einem anderen Mitgliedstaat für die Beurteilung der Vergleichbarkeit oder die Feststellung der Benachteiligung des konkreten StPfl im diskriminierungsverdächtigen Mitgliedstaat Berücksichtigung finden muss<sup>48)</sup>. Mittlerweile hat sich hier die Rechtsprechung des EuGH zu der – wenngleich gelegentlich durchbrochenen<sup>49)</sup> – Grundregel verdichtet, dass konzeptionell auf die steuerliche Behandlung in einem Mitgliedstaat abzustellen ist<sup>50)</sup>, was inso-

fern dem Bild der „Kästchengleichheit“<sup>51)</sup> immanent ist. Für die Beurteilung des diskriminierenden Charakters einer nationalen Rechtsvorschrift sind somit rechtliche Beurteilungen auszublenden, die sich in anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Tätigkeit ergeben<sup>52)</sup>. Somit trifft zwar jeden der an einem grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgang beteiligten Mitgliedstaaten eine Gleichbehandlungspflicht, dies allerdings unabhängig voneinander und nur innerhalb der jeweils eigenen Rechtsordnung<sup>53)</sup>. Eine andere Sichtweise würde letztlich auch zu jenem wenig befriedigenden Ergebnis führen, dass die Gemeinschaftskonformität einer Rechtsordnung letztlich von der Rechtsordnung eines anderen Mitgliedstaates abhängen würde, was *per se* im Widerspruch zur bestehenden nationalen Steuerhoheit der einzelnen Mitgliedstaaten in der Gemeinschaft stünde<sup>54)</sup>.

– An diesen Ausgangsbefund knüpft sich freilich die Folgefrage, ob eine vom diskriminierungsverdächtigen Staat einem anderen Mitgliedstaat (*abkommens*)rechtlich auferlegte Kompensationsverpflichtung in die Betrachtung einzubeziehen ist. Anders gewendet geht es also darum, ob die diskriminierungsverdächtige Einzelvorschrift des Quellen- bzw Gaststaates – etwa eine auf gewisse Einkünfte Gebietsfremder beschränkte Quellensteuer – im Zusammenhang mit der – ebenfalls einen Teil der Rechtsordnung des Quellen- bzw Gaststaates bildenden – abkommensrechtlichen Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates des Einkünftebezieher zu sehen ist<sup>55)</sup>. Die Rsp des EuGH scheint hier noch keine klare Linie hinsichtlich der Berücksichtigungsfähigkeit eines DBA gefunden zu haben: So wurde beispielsweise im *Royal Bank of Scotland*-Fall<sup>56)</sup> die Auswirkung der britischen Anrechnungsverpflichtung auf den diskriminierungsverdächtigen griechischen Steuersatz auf die Betriebsstättengewinne nicht einmal angesprochen. Andererseits wohnt der Rsp in anderen Konstellationen durchaus eine kombinierte Betrachtung von Verteilungsnorm und Methodenartikel eines DBA inne, sodass insofern auch der grenzüberschreitende Effekt der Entlastungsverpflichtung in die Betrachtung einbezogen wurde<sup>57)</sup>. Ganz generell scheint der

42) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich* – Tz 51 ff; zust Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 70.

43) Schlussanträge GA Kokott 14. 7. 2005, C-265/04, *Bouanich* – Tz 51.

44) Im *Bouanich*-Fall wäre hier wohl – im Sinne des Art 10 Tz 28 OECD-MK – Art 23 Abs 1 lit a sublit ii des französisch-schwedischen DBA einschlägig, welcher anordnet, dass der StPfl zu einer Steuergutschrift berechtigt ist und diese „the amount of tax paid in Sweden in accordance with the provisions of those Articles“ betragen soll, „the credit may not, however, exceed the amount of French tax pertaining to such income“.

45) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*.

46) Rechtssache C-170/05, *Denkavit II*; die Vorlagefragen sind abgedruckt in ABI C 155/4 f (25. 6. 2005). Siehe auch bereits Schlussanträge GA Geelhoed 27. 4. 2006, C-170/05, *Denkavit II*.

47) Rechtssache C-379/05, *Amurta*; die Vorlagefragen sind abgedruckt in ABI C 22/3 (28. 1. 2006); Siehe auch bereits Schlussanträge GA Geelhoed 27. 4. 2006, C-170/05, *Denkavit II*.

48) Entbrannt ist diese Frage vor allem rund um den *Schumacker*-Fall (EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*) und die Überlegung, ob die diesbezügliche Rsp des EuGH auch für jene Mitgliedstaaten Bedeutung hat, die eine Doppelbesteuerung nicht – wie zB Belgien im *Schumacker*-Fall – durch Freistellung, sondern durch die Anrechnungsmethode vermeiden und damit stets das Welteinkommen ihrer Ansässigen steuerlich erfassen; siehe dazu die Diskussion bei *Avery Jones*, ET 1996, 46 (46 ff); *Wattel*, ET 1996, 159 (159 ff); *Avery Jones*, ET 1996, 162 (162); *Wattel*, LIEI 1996, 115 (124 ff); *Toifl*, EC Tax Rev. 1996, 165 (165 ff); *Farmer*, EC Tax Rev. 1998, 13 (15 ff); *Avery Jones*, ET 2000, 375 (375); *Wattel*, ET 2000, 375 (376 ff).

49) So wird die steuerliche Situation in einem anderen Mitgliedstaat vom EuGH insbesondere in jenen Fällen berücksichtigt, in denen es um die persönliche Leistungsfähigkeit des StPfl geht, zumal die Feststellung der Leistungsfähigkeit nur in einer über die Besteuerung in einem Mitgliedstaat hinausgehende Gesamtbetrachtung erfolgen kann und damit auch die Einbeziehung ausländischer Steuerfaktoren erfordert; dazu grundlegend EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*.

50) Ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 828 ff mWn; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 240; ebenso zB *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 25 (36 ff); *Schuch*, EC Tax Rev. 1996, 161 (162 ff); *Schuch*, SWI 1996, 267 (269); *Toifl*, EC Tax Rev. 1996, 165 (165 ff); *Jann*, EC Tax Rev. 1996, 168 (170 ff); *Schuch*, EC Tax Rev. 1998, 29 (33); *Tumpel* in *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000)

321 (323); *van der Linde*, EC Tax Rev. 2004, 10 (13 ff); *Lang*, IStR 2005, 289 (292); *G. Kofler*, 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (70 ff) (2005); differenzierend *Gammie/Brannan*, Intertax 1995, 389 (403); aA zB *Hughes*, BIFD 1997, 126 (127 ff); *Avery Jones*, EC Tax Rev. 1998, 95 (97); siehe auch *Wattel*, LIEI 1996, 115 (124 ff); *Wassermeyer*, DB 1998, 28 (31); *De Ceulaer*, BIFD 2003, 493 (500 ff).

51) *Birk* in *Lehner* (Hrsg), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) 63 (65 ff); *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (73 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 829.

52) Zu einer möglichen Tendenz zur Auflockerung dieser Sichtweise siehe allerdings oben Kapitel III.B.1.

53) Siehe etwa *Staringer* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 93 (116); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 829 f mWn; siehe auch *Kokott* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 1 (6).

54) Siehe in diese Richtung auch *Toifl*, EC Tax Rev. 1996, 165 (167); *Lang* in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel* (Hrsg), Die Zukunft des internationalen Steuerrechts (1999) 71 (81).

55) Siehe etwa zur im *Fokus Bank*-Fall (EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*) fraglichen Quellensteuerpflicht bei Dividenden bereits *G. Kofler*, ÖStZ 2005/357, 169 (171 f); für den konkreten Fall grundsätzlich aA aber *Cordewener*, FR 2005, 345 (350 f), und im Ergebnis auch *Larking*, EC Tax Rev. 2005, 69 (74 f).

56) EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland*.  
57) Siehe – allerdings im Kontext des Art 7 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL – vor allem EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, Slg 2003, I-9809, *Océ van der Grinten* – Tz 58 und 87; ebenso zuvor bereits Schlussanträge GA *Tizzano* 23. 1. 2003, C-58/01, Slg 2003, I-9809, *Océ van der Grinten* – Tz 36;

EuGH auch in Fortführung der *Gilly*-Überlegungen<sup>58)</sup> in seinem Urteil in der Rechtssache *De Groot*<sup>59)</sup> den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eröffnet zu haben, aus dem Gemeinschaftsrecht erfließende Verpflichtungen untereinander im Abkommensweg aufzuteilen, solange dies nicht zum Nachteil des konkreten StPfl gereicht<sup>60)</sup>.

- Allerdings hat sich der EFTA-Gerichtshof in der Rs *Fokus Bank* ablehnend zur Einbeziehung solcher Kompensationsverpflichtungen geäußert<sup>61)</sup>. Dies ist aber vor allem deshalb auf Kritik gestoßen<sup>62)</sup>, weil auch ein DBA Teil des anwendbaren Rechts ist und gerade auch auf diesem Weg eine Benachteiligung des StPfl vermieden werden kann. Solcherart wird die Verpflichtung zur Einbeziehung abkommensrechtlicher Entlastungseffekte, insb durch eine Quellensteueranrechnung im Ansässigkeitsstaat, in die gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsprüfung trotz allfälliger Liquiditätsnachteile nicht nur von einigen Stimmen in der Literatur<sup>63)</sup> und in der nationalen Rechtsprechung<sup>64)</sup> bejaht, sondern unlängst auch allgemein von GA *Geelhoed*<sup>65)</sup> angenommen. In ausdrücklicher Abwendung von der DBA-Irrelevanzthese des EFTA-Gerichtshofes und vor dem Hintergrund der *Bouanich*-Entscheidung spricht sich GA *Geelhoed* aus zwei Gründen zu Recht für die Berücksichtigung der Wirkung von DBA für die Diskriminierungsprüfung aus. *Einerseits* stehe es den Mitgliedstaaten frei, „nicht nur die Besteuerungskompetenz, sondern auch den Vorrang bei der Besteuerung unter sich aufzuteilen“ und damit auch durch ein DBA den

anderen Staat zur Entlastung und damit zur gesamthaften Gleichbehandlung zu verpflichten<sup>66)</sup>. Würde die Wirkung der DBA im Einzelfall nicht berücksichtigt, würden *andererseits* „die wirtschaftliche Realität der Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen und die Anreize in einem grenzüberschreitenden Zusammenhang verkannt“, es würden also „die tatsächlichen Auswirkungen der Verpflichtungen im Sitzstaat in Verbindung mit denjenigen im Quellenstaat auf diesen Steuerzahler [...] verzerrt“<sup>67)</sup>.

- c. Leider hat sich angesichts einer mangelnden Vorlagefrage weder die GA noch der EuGH in der Rs *Bouanich* mit der Frage befasst, ob – unabhängig von einer allfälligen abkommensrechtlichen Kompensationsverpflichtung – der lediglich für Steuerausländer vorgesehene Quellensteuerabzug aufgrund der daraus resultierende Liquiditätsnachteil gemeinschaftsrechtlichen Bedenken ausgesetzt ist. Denn spätestens seit der Rs *Fokus Bank*<sup>68)</sup> ist die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit eines Quellensteuerabzugssystem für grenzüberschreitende Fälle in Zweifel zu ziehen, wenn für die rein inländischen Vergleichsfälle *kein* entsprechender Steuerabzug vorgesehen ist<sup>69)</sup>. Unterliegen also Einnahmen auch bei unbeschränkt StPfl der Steuer, allerdings ohne einen Quellensteuerabzug, könnte sich zeigen, dass die aus einem Brutto- oder Nettoquellensteuerabzug für beschränkt StPfl resultierenden Liquiditätsnachteile<sup>70)</sup> – verbunden mit einem typischerweise bestehenden Haftungsrisiko des Abzugsverpflichteten – *per se* eine unzulässige Diskriminierung darstellen, selbst wenn diese Steuer im Quellenstaat nur Vorauszahlungswirkung hat<sup>71)</sup>; hier wird die beim EuGH anhängige Rs *Scorpio*<sup>72)</sup> voraussichtlich weitere Klärung bringen.

krit für den konkreten Fall allerdings zB G. Kofler, ÖStZ 2004/79, 28 (30 f).

- 58) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*.  
 59) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*.  
 60) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot* – Tz 99.  
 61) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank* – Tz 37.  
 62) Siehe insb die Kritik bei G. Kofler, ÖStZ 2005/357, 169 (169 ff).  
 63) In diese Richtung etwa Vogel, EC Tax Rev. 1995, 264 (264); Hughes, BIFD 1997, 126 (126 ff, insbesondere 129 f); Wassermeyer in Lang et al (Hrsg), Multilateral Tax Treaties (1997) 15 (24 f); Wassermeyer, DB 1998, 28 (31); Avery Jones, EC Tax Rev. 1998, 95 (97); Hughes, BIFD 1998, 329 (332 ff); van der Linde, EC Tax Rev 2004, 10 (14); Leegaard/Valat, ET 2004, 207 (212); Zimmer, 36 Tax Notes Int'l 840 (842 f) (Dec. 6, 2004); G. Kofler, ÖStZ 2004/1066, 558 (561 f); G. Kofler, 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (70 ff) (2005); G. Kofler, ÖStZ 2005/357, 169 (171 f); Eicker/Breuer, IStR 2005, 55 (61); G. Kofler, ÖStZ 2005/949, 432 (437 m FN 76); wohl auch Baranger, ET 2005, 304 (307); tendenziell ebenso Tumpel in Pelka (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 321 (344) (unter dem Gesichtspunkt der Behinderung).  
 64) UFS Wien 23. 6. 2005, GZ RV/1799-W/03; kritisch Hofbauer, SWI 2005, 376 (381 f). Auch vom Generalanwalt des französischen Conseil d'Etat wurde hinsichtlich der Vorlage vom 15. 12. 2004, n° 235069 (beim EuGH anhängig als Rs C-170/05, *Denkavit II*), die Verpflichtung zur Einbeziehung abkommensrechtlicher Kompensationseffekte offensichtlich bejaht (siehe Baranger, ET 2005, 304 [306 f]).  
 65) Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 71 m FN 83; ausführlich Schlussanträge GA *Geelhoed* 27. 4. 2006, C-170/05, *Denkavit II* – Tz 30 ff.

- 66) Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 71; Schlussanträge GA *Geelhoed* 27. 4. 2006, C-170/05, *Denkavit II* – Tz 34.  
 67) Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 71; Schlussanträge GA *Geelhoed* 27. 4. 2006, C-170/05, *Denkavit II* – Tz 36.  
 68) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*; dazu Eicker/Breuer, IStR 2005, 55 (59 ff); G. Kofler, ÖStZ 2005/279, 143 (143 ff); G. Kofler, ÖStZ 2005/357, 169 (169 ff); Cordewener, PStB 2005, 80 (80 ff); Cordewener, FR 2005, 345 (345 ff); Schnitger, FR 2005, 360 (360 f).  
 69) Ähnliche Bedenken bestehen auch, wenn für reine Inlandsfälle ein niedrigerer Abzugsteuersatz vorgesehen ist; siehe diesbezüglich die anhängige Rs C-520/04, *Turpeinen*, (Vorlagefragen in ABI C 57/17 [5. 3. 2005]), sowie das Vertragsverletzungsverfahren der Kommission gegen Finnland (IP/04/1501 [20. 12. 2004]).  
 70) Dazu EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft and Hoechst* – Tz 44, 54.  
 71) Dazu jüngst G. Kofler, taxlex 2005, 16 (18 f mwN).  
 72) Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878, beim EuGH geführt als Rechtssache C-290/04, *Scorpio*; nachfolgend etwa BFH 16. 6. 2004, I B 44/04, BStBl 2004 II 882 (Aufhebung der Vollziehung); siehe dazu bereits W. Loukota/Hohenwarther, SWI 2004, 539 (539 ff).



#### Der Autor:

DDR. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des Internationalen und Europäischen Steuerrechts.

#### Publikationen des Autors:

Regelmäßige Besprechung der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern für die ÖStZ.