

# Seminar D: Doppelbesteuerung und EU-Recht

Von Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, Linz\*

---

Seminar D wird Fragen der juristischen Doppelbesteuerung im Unionsrecht behandeln. Ausgehend von den unionsrechtlichen Grundlagen und dem Binnenmarktziel sollen sowohl steuerpolitische als auch konkrete primär- und sekundärrechtliche Problemstellungen diskutiert werden. Der folgende Beitrag soll eine kurze Zusammenstellung einiger Grundgedanken zu diesem Themenkreis bieten.

## 1. Überblick und Themenstellung

Die unionsrechtlich akzeptierte Koexistenz von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht in den Mitgliedstaaten setzt grenzüberschreitende Sachverhalte der Gefahr der juristischen Doppelbesteuerung von Einkommen, Vermögen, Erbschaften oder Schenkungen aus<sup>1</sup>. Die daran anschließende Fragestellung, ob eine unionsinterne juristische Doppelbesteuerung einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten darstellt, ist nahezu so alt wie die europäische Integration selbst<sup>2</sup>. Es ist insofern auch augenscheinlich, dass das Konzept eines einheitlichen Binnenmarktes erheblich an Effektivität einbüßte, wenn die intendierte grenzüberschreitende Wertschöpfung einer Doppelbesteuerung ausgesetzt wäre, zumal „eine mögliche steuerliche Doppelbelastung desselben Sachverhalts ein überaus ernstes Hindernis für grenzüberschreitendes Handeln der Rechtsträger und ihre grenzüberschreitenden Kapitalbewegungen darstellt“<sup>3</sup>. Anders gewendet: „Im Binnenmarkt sollte es Doppelbesteuerung [...] nicht geben. Selbst eine vorübergehende Doppelbesteuerung ist im Prinzip mit dem Binnenmarkt nicht vereinbar“<sup>4</sup>. Vor dem Hintergrund eines mangelnden generellen völkerrechtlichen Verbots der Doppelbesteuerung<sup>5</sup> ist daher die Vermeidung einer solchen multiplen Besteuerung sowohl ein Ziel der bi- oder multilateralen völkerrechtlichen DBA als auch ein Grundanliegen des Binnenmarktes, das auch im – durch den Vertrag von Lissabon entfallenen<sup>6</sup> – Art. 293 TS 2 EG zum Ausdruck kam<sup>7</sup>. In einem Markt ohne Binnengrenzen ist eine

---

\* Der Autor ist Professor für Steuerrecht an der Johannes Kepler Universität Linz.

1 Für die Akzeptanz dieses Nebeneinanders siehe z. B. EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19, Tz. 39; für eine Aufgabe dieser Konzepte aber der Wirtschafts- und Sozialausschusses in ABl C 296/37 ff. (19. 9. 1997), Pkt. 4.2.2.1.

2 Vgl. bereits *Rädler*, StuW 1960, 729 (731).

3 Schlussanträge GA *Colomer* v. 26. 10. 2004, C-376/03, Slg. 2005, I-5821, D, IStR 2004, 793, Tz. 85.

4 Mitteilung der Kommission „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, KOM(2001)582 endg., 478.

5 Siehe nur *Vogel*, in: *Vogel/Lehner, DBA*, 5. Aufl. (2008) Einl. Rz. 14.

6 Zum Entfall des Art. 293 EG und den möglichen Folgerungen siehe die Beiträge von *Hofmann* und *Reimer*, in: *Rust* (Hrsg.), *Double Taxation within the European Union*, 2011, S. 75 ff. bzw. 87 ff.

7 EuGH v. 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly*, DStRE 1998, 445, Tz. 16.

Doppelbesteuerung ebenso undenkbar wie eine doppelte Nutzung von Verlusten oder Abzugsposten.

Der EuGH differenziert in seiner steuerlichen Rechtsprechung streng zwischen Diskriminierungen und sonstigen Beschränkungen, die sich aus dem Zusammenwirken der verschiedenen Steuerhoheiten oder deren Unterschieden ergeben<sup>8</sup>. Gerade die wirtschaftliche Doppelbesteuerung (Doppelbelastung) bei grenzüberschreitenden Ausschüttungen steht schon lange im Brennpunkt europarechtlicher Überlegungen. Die nicht von der Mutter-Tochter-RL erfassten grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen wurden im Lichte der Grundfreiheiten nicht nur detaillierten Analysen durch die Kommission unterzogen<sup>9</sup>, sondern standen in vielfältigen Varianten auch bereits auf dem grundfreiheitsrechtlichen Prüfstand des EuGH<sup>10</sup>: Die Rechtsprechung hat hier sowohl bei Dividenden aus dem Ausland als auch bei Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner eine diskriminierungsfreie Behandlung im Hinblick auf die Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gefordert. Jeder Mitgliedstaat hat somit sein nationales Entlastungssystem für abfließende Dividenden (z. B. Freistellung) und hereinfließende Dividenden (z. B. Schedulensteuerung, Freistellung, Anrechnung) diskriminierungsfrei auszurichten. Anders gewendet besteht unionsrechtlich keine systemunabhängige Verpflichtung zur Entlastung von durch das Zusammenwirken der Körperschaftsbesteuerung der ausschüttenden Gesellschaft einerseits und der Dividendenbesteuerung beim Anteilseigner andererseits entstehenden wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, sondern nur eine Pflicht zur Gleichbehandlung mit Inlandssachverhalten. Dies bedeutet allgemein, dass die Mitgliedstaaten auch keine Verpflichtung trifft, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu beseitigen, sofern keine Diskriminierung besteht<sup>11</sup>.

Zu bemerken ist auch, dass – ungeachtet der intensiven Diskussion im Schrifttum<sup>12</sup> – das Unionsrecht dem internationalsteuerrechtlichen Dualismus von Anrechnungs- und Befreiungsmethode unentschieden gegenübersteht und sich damit sowohl für Fragen der juristischen als auch der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu einer Methodenindifferenz bekennt<sup>13</sup>. So geht der EuGH grundfreiheitsrechtlich von ei-

<sup>8</sup> EuGH v. 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, IStR 2011. 299, Tz. 154-165 (zur indirekten Anrechnung) und Tz. 166-171 (zur direkten Anrechnung).

<sup>9</sup> Siehe z. B. die Studie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001)1681, und die Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg.

<sup>10</sup> Für jüngere umfassende Analysen der umfassenden Rechtsprechung siehe z. B. *Graetz/Warren*, CML Rev. 2007, 1577 (1577 ff.); *Hellerstein/Kofler/Mason*, 62 Tax Law Rev. 1 (16 ff.) (Fall 2008); *Lang*, EC Tax Rev. 2008, 67 (67 ff.); *Rust*, DStR 2009, 2568 (2568 ff.); *Elmalis*, EC Tax Rev. 2010, 32 (32 ff.); *Englisch*, Intertax 2010, 197 (197 ff.); *Hindelang*, IStR 2010, 443 (443 ff.); *Tenore*, EC Tax Rev. 2010, 74 (74 ff.).

<sup>11</sup> Ausf. *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007, S. 901 ff.

<sup>12</sup> Zu dieser Diskussion m. w. N. *Kofler*, (Fn. 11), S. 619 ff.

<sup>13</sup> Eine gewisse Sonderstellung nimmt die „radikale“ Form der Freistellungsmethode ohne Progressionsvorbehalt in Art. 12 (ex-Art. 13) des Vorrechteprotokolls ein (ursprünglich ABl 152/13 ff. [13. 7. 1967], zuletzt ABl C 83/266 [30. 3. 2010]).

ner prinzipiellen Gleichwertigkeit von Befreiung und indirekter Anrechnung zur Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne aus<sup>14</sup>; gleichermaßen wurden die mit der Anrechnungsmethode verbundenen Hinaufschleusungseffekte<sup>15</sup> ebenso wie die unterbundenen Herabschleusungseffekte<sup>16</sup> als grundfreiheitsrechtlich unproblematisch anerkannt. Auch (erhebliche) Nachweisschwierigkeiten sprechen nach Ansicht des EuGH nicht gegen die unionsrechtliche Zulässigkeit der Anrechnungsmethode<sup>17</sup>. Den gleichen Befund bietet das Sekundärrecht<sup>18</sup>: So eröffnet Art. 4 der Mutter-Tochter-RL<sup>19</sup> den Mitgliedstaaten die Wahlmöglichkeit zwischen der Befreiungsmethode und der indirekten Anrechnung<sup>20</sup>. Art. 6 der Zinsen-Lizenzgebühren-RL<sup>21</sup> sah für die während des Übergangszeitraumes von manchen Mitgliedstaaten noch zulässigerweise erhobenen Quellensteuern die Anrechnungsmethode vor. Auch nach Art. 14 des Schiedsübereinkommens<sup>22</sup> gilt eine durch Verrechnungspreiskorrekturen entstandene Doppelbesteuerung von Gewinnen sowohl durch Anwendung der Anrechnungs- wie auch der Befreiungsmethode „als beseitigt“, womit den Vertragsparteien beide Methoden zur Auswahl angeboten werden. Rechtspolitisch äußerte die Union bisher ebenfalls keine generelle Präferenz für eine der beiden Methoden<sup>23</sup>. Lediglich aus dem *Ruding*-Bericht ließe sich eine leichte Tendenz zu Gunsten der Befreiungsmethode ableiten<sup>24</sup>. Ein deutliches Bekenntnis zur Freistellungsmethode findet sich allerdings im Kommissionsvorschlag zur Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage<sup>25</sup>.

## 2. Grundfreiheiten und die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung

Lange Zeit war umstritten, ob die Grundfreiheiten dem Einzelnen Schutz vor einer binnenmarktwidrigen juristischen Doppelbesteuerung gewähren. Aus unionsrechtlicher Sicht ist eine solche Doppelbesteuerung allerdings wohl weder als Disparität noch als verbotene Diskriminierung anzu-

14 EuGH v. 12. 12. 2006, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, *FII Group Litigation*, IStR 2007, 69, Tz. 50 f.; EuGH v. 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, IStR 2011, 299. Zu den möglichen Grenzen dieser Gleichwertigkeit aus grundfreiheitsrechtlicher Sicht siehe z. B. *Kofler/Prechtl-Aigner*, GES 2011, 175 (180 ff. m. w. N.).

15 Z. B. EuGH v. 7. 9. 2004, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, *Manninen*, IStR 2004, 680; v. 23. 2. 2006, C-513/03, Slg. 2006, I-1957, *van Hilten-van der Heijden*, IStR 2006, 39, Tz. 45; v. 12. 12. 2006, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, *FII Group Litigation*, IStR 2007, 69, Tz. 50 f; v. 6. 12. 2007, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, *Columbus Container Services*, IStR 2008, 63; v. 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, IStR 2011, 299.

16 EuGH v. 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly*, DStRE 1998, 445.

17 Siehe z. B. EuGH v. 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, IStR 2011, 299, Tz. 97 ff.

18 Auch der Vorschlag für eine Verlustrichtlinie sah beide Methoden vor; siehe Art. 6 des Richtlinienvorschlags KOM(90)595 endg., ABl C 53/30 ff. (28. 2. 1991), zurückgezogen am 11. 12. 2001 (Abl C 5/20 [9. 1. 2004]).

19 Richtlinie 90/435/EWG, ABl L 225/6 ff. (20. 8. 1990), i.d.g.F.

20 Ausf. zu diesem Wahlrecht und seinen Grenzen Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, 2011, Art. 4 Rz. 3 ff. und 20 ff.

21 Richtlinie 2003/49/EG, ABl L 157/49 ff. (26. 6. 2003), i.d.g.F.

22 Übereinkommen 90/436/EWG, ABl L 225/10 ff. (20. 8. 1990) i.d.g.F.

sehen, zumal einerseits der Nachteil selbst bei hypothetischer Gleichheit aller Steuersysteme bestehen bliebe, andererseits mangels vergleichbarer Kumulationswirkungen kein innerstaatliches Pendant zur Durchführung der Vergleichbarkeitsprüfung existiert. Umstritten war daher, ob eine Doppelbesteuerung wegen der spezifischen Höherbelastung grenzüberschreitender Tätigkeiten als grundfreiheitsrechtlich verbotene (nichtdiskriminierende) Beschränkung aufgefasst werden kann. Im Schrifttum wurde die traditionelle Ansicht, eine juristische Doppelbesteuerung verstoße nicht gegen die Grundfreiheiten, zunehmend in Frage gestellt<sup>26</sup>. Auch nach (früherer) Ansicht der Kommission sieht der Grundsatz der Freizügigkeit „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“<sup>27</sup>.

Seit *Kerckhaert-Morres*<sup>28</sup> ist es allerdings ständige Rechtsprechung<sup>29</sup>, die juristische Doppelbesteuerung sowohl im Ertrag- als auch im Erbschaftsteuerbereich als grundfreiheitsrechtlich unbedenklich einzustufen und solcherart eine Beurteilung der Folgefrage zu vermeiden, welcher Staat gemeinschaftsrechtlich zum Verzicht auf Besteuerungsansprüche angehalten ist. Diese „Verantwortlichkeitszuteilungsproblematik“ war auch zugleich das wesentliche Begründungselement, zumal „[d]as Gemeinschaftsrecht [...] in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Kompetenzen der Mitgliedstaaten untereinander [vorschreibt]“<sup>30</sup>. Damit erübrigt sich aus der Sicht des EuGH auch die Beurteilung der – im Schrifttum intensiv diskutierten<sup>31</sup> – Folgefrage, welcher Staat unionsrechtlich zum Verzicht auf Besteuerungsansprüche angehalten wäre.

Diese Rechtsprechung kann nicht befriedigen<sup>32</sup>: So hat der EuGH zu Recht in zahlreichen anderen Rechtsbereichen judiziert, dass „doppelte Hürden“ Verstöße gegen die Grundfreiheiten darstellen können, diese Rechtsprechung aber für das Steuerrecht nicht fruchtbar gemacht. Es ist dem EuGH

23 Siehe aber *Europäische Kommission*, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, DOC(05)2306 (9. 6. 2005) – Anhang A, 14 m. Fn. 33: „Die Befreiungsmethode erscheint auf Gemeinschaftsebene häufig als die bessere Lösung, da sie gebietsfremde Unternehmen den gebietsansässigen steuerlich gleichstellt.“

24 *Commission of the European Communities* (Hrsg.), Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation – Ruding Report, 1992, S. 204.

25 Siehe Art. 11 lit. c bis e i. V. m. Art. 72 des Kommissionsvorschlages für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121/4 (prinzipielle Freistellung unter Progressionsvorbehalt von vereinnahmten Gewinnausschüttungen, Erlösen aus der Veräußerung von Beteiligungen und Einkünften einer Betriebsstätte in einem Drittland).

26 Zum früheren Meinungsstand *Kofler*, in: Rust (Hrsg.), (Fn. 6), S. 97 (104 ff.).

27 Antwort von Herrn *Bolkestein* im Namen der Kommission auf die Schriftliche Anfrage E-2287/99, ABl C 225 E/87 f (8. 8. 2000); siehe auch die aus dem Jahr 2003 stammende Analyse der Kommission in der Petition Nr. 626/2000.

28 EuGH v. 14. 11. 2006, C-513/04, Slg. 2007, I-10967, *Kerckhaert und Morres*, IStR 2007, 66.

zwar sicherlich zuzugeben, dass ein grundfreiheitsrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung die Souveränität der Mitgliedstaaten beschränkt und es überdies für die „Verantwortlichkeitszuteilung“ keine zwingenden unionsrechtlichen Anhaltspunkte gibt. Allerdings steht es aber einerseits den Mitgliedstaaten nicht nur frei, sondern sie waren sogar nach dem – durch den Vertrag von Lissabon entfallenen – Art. 293 TS 2 EG dazu anzuhalten, Doppelbesteuerungen durch Vereinbarungen zu vermeiden<sup>33</sup>. Andererseits ist der EuGH auch in anderen Bereichen nicht davor zurückgeschreckt, Prioritätsregeln festzulegen. Zu denken ist hier z. B. an die Rechtsprechung zu personen- und familienbezogenen Begünstigungen<sup>34</sup>, zur Vermeidung der doppelten Verlustverwertung<sup>35</sup> oder zur Vermeidung einer doppelten Verwertung einer Wertminderung von Wirtschaftsgütern<sup>36</sup>; aber auch in der Rechtsprechung zum indirekten Steuerrecht und zum Sozialversicherungsrecht finden sich solche Prioritätsfestlegungen<sup>37</sup>. Für eine solche Verantwortlichkeitszuteilung könnte einerseits versucht werden, einen „schuldigen“ Staat durch einen Rückgriff auf ein konkret bestehendes, nicht befolgtes DBA oder auf anerkannte Grundsätze des internationalen Steuerrechts zu identifizieren, andererseits – i. S. des ursprünglich von der Kommission präferierten Ansatzes<sup>38</sup> – den an der Doppelbesteuerung „mitschuldigen“ Mitgliedstaaten eine gemeinsame Verpflichtung aufzuerlegen, die Doppelbesteuerung durch eine bilaterale Lösung zu vermeiden<sup>39</sup>. Durch die Rechtsprechung des EuGH kommt es aber jedenfalls zu einer Schiefelage: Denn der EuGH schützt das mitgliedstaatliche Interesse, sich vor einer doppelten Verlustverwertung zu schützen, verwehrt sich aber gegen einen vergleichbaren Schutz des Einzelnen vor einer doppelten Gewinnbesteuerung. In einem wahren Binnenmarkt ist beides nicht akzeptabel<sup>40</sup>.

---

29 EuGH v. 20. 5. 2008, C-194/06, *Orange European Smallcup Fund*, IStR 2008, 435, Tz. 42; v. 12. 2. 2009, C-67/08, Slg. 2009, I-883, *Block*, IStR 2009, 175; v. 16. 7. 2009, C-128/08, Slg. 2009, I-6823, *Damseaux*, IStR 2009, 622; 15. 4. 2010, C-96/08, *CIBA* (n.n.v., BeckRS 2010, 90455); siehe auch EFTA-Gerichtshof v. 7. 5. 2008, E-7/07, *Seabrokers*, IStR 2009, 315, Tz. 52.

30 EuGH v. 14. 11. 2006, C-513/04, Slg. 2007, I-10967, *Kerckhaert und Morres*, IStR 2007, 66, Tz. 22.

31 Z. B. *Cordeuener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 879 ff.: *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 255 ff.: *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2008, S. 231 ff.

32 Siehe zu dieser Diskussion auch die Beiträge von *Kofler*, *Rust*, *Wattel* und *van Thiel*, in: *Rust* (Hrsg.), (Fn. 6), sowie die beim FG Baden-Württemberg anhängige Klage zu Az 7 K 1935/10 (zur doppelten Erbschaftsbesteuerung durch Deutschland und Frankreich).

33 Siehe z. B. EuGH v. 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, *Gilly*, DStRE 1998, 445, Tz. 24; v. 28. 2. 2008, C-293/06, Slg. 2008, I-1129, *Deutsche Shell GmbH*, IStR 2008, 224, Tz. 41.

34 Siehe z. B. EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, Slg. 1995, I-225, *Schumacker*, DStR 1995, 326.

35 Vgl. z. B. EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19, Tz. 47 ff.; siehe auch EuGH v. 23. 10. 2008, C-157/07, Slg. 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, DStRE 2009, 556, Tz. 51.

### 3. Grundfreiheiten und DBA

#### 3.1 Überblick

Die Funktion der Vermeidung der Doppelbesteuerung wird – abgesehen vom sekundären Unionsrecht – in vielen Fällen unilateral durch das nationale Außensteuerrecht oder bi- oder multilateral durch DBA bewerkstelligt. Tatsächlich sind unionsrechtliche Fragestellungen im Zusammenhang mit DBA gerade in der jüngeren Vergangenheit vermehrt in das Blickfeld gerückt: Man denke nur an die – teilweise bereits abgeschlossenen – Diskussionen über die Meistbegünstigungsverpflichtung<sup>41</sup>, die unionsrechtliche Zulässigkeit von Treaty Overrides<sup>42</sup>, die Nichtverwertbarkeit abkommensrechtlich „befreiter“ ausländischer Betriebsstättenverluste<sup>43</sup>, die fiktive persönliche Abkommensberechtigung<sup>44</sup>, die Anforderungen an die konkrete Ausgestaltung von Entlastungssystemen und die Frage der Kompensation (Neutralisierung) einer diskriminierenden Quellensteuer durch eine abkommensrechtliche Anrechnung im Ansässigkeitsstaat. Die beiden letztgenannten Themenkomplexe sollen im Folgenden kurz herausgegriffen werden:

#### 3.2 Beschneidung von Begünstigungen durch die Anwendung der Anrechnungs- oder Befreiungsmethode

Das Urteil des EuGH in der Rs. *De Groot*<sup>45</sup> hat zunächst verdeutlicht, dass der Ansässigkeitsstaat personen- und familienbezogene Begünstigungen – sowohl im Bereich der Bemessungsgrundlage als auch im Bereich des Tarifs – unbeschränkt steuerpflichtigen nur mehr dann und insoweit verwehren darf, als die Berücksichtigungsverpflichtung nach der *Schumacker*-Rechtsprechung auf den Tätigkeitsstaat übergegangen ist oder sie dieser ganz oder teilweise freiwillig übernommen hat. Dies bedeutet, dass die Berechnung des (abkommensrechtlichen) Befreiungs- oder Anrechnungsbetrages im Falle ausländischer Einkünfte nicht dazu führen darf, dass personen- und familienbezogene Begünstigungen

36 Siehe z. B. EuGH v. 7. 9. 2006, C-470/04, Slg. 2006, I-7409, N, IStR 2006, 702, Tz. 54.

37 Vgl. etwa EuGH v. 15. 5. 1982, 15/81, Slg. 1982, 1409, *Schul I* (Anrechnung der vorbelastenden USt des Herkunftsstaates).

38 Siehe die aus dem Jahr 2003 stammende Analyse der Kommission in der Petition Nr. 626/2000.

39 Ausf. zu den verschiedenen Überlegungen *Rust*, in: *Rust* (Hrsg.), (Fn. 6), S. 137 ff.

40 Siehe auch die Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses in ABl C 296/37 ff. (19. 9. 1997), Anhang 2 (zum Vorschlag eines Art. 7a EG).

41 EuGH v. 5. 7. 2005, C-376/03, Slg. 2005, I-5821, *D*, IStR 2004, 793, und für eine eingehende Analyse des Schrifttums und der nachfolgenden Rechtsprechung z. B. *Kofler*, (Fn. 11), S. 759 ff. m. w. N.

42 Dazu etwa *Lang*, in: *Lehner* (Hrsg.), *Reden im Andenken an Klaus Vogel*, 2010, S. 59 ff.

43 EuGH v. 15. 5. 2008, C-414/06, Slg. 2008, I-3601, *Lidl Belgium*; IStR 2008, 400, siehe auch EuGH v. 23. 10. 2008, C-157/07, Slg. 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, DStRE 2009, 556.

44 Siehe für Betriebsstätten EuGH v. 21. 9. 1999, C-307/97, Slg. 1999, I-6161, *Saint-Gobain*, DStRE 1999, 836; dazu z. B. *Cordewener*, (Fn. 31), S. 689; *Kofler*, (Fn. 11), 451 ff. m. w. N.

45 EuGH v. 12. 12. 2002, C-385/00, Slg. 2002, I-11819, *De Groot*, IStR 2003, 58.

(z. B. Absetzbeträge, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) nur im anteiligen Verhältnis der im Inland erzielten Einkünfte berücksichtigt werden und solcherart der Rest implizit den entlasteten Auslandseinkünften zugeordnet wird<sup>46</sup>. Dieser Grundgedanke wurde für den Bereich der einkommensbezogenen Abzugspositionen auch vom EFTA-Gerichtshof bestätigt<sup>47</sup>.

Die Kommission hatte vor diesem Hintergrund im Hinblick auf die österreichische Regelung zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes auch ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet<sup>48</sup>, dem sich Österreich durch eine entsprechende Änderung des innerstaatlichen Rechts im AbgSiG 2007<sup>49</sup> gebeugt hat. Vor diesen Anpassungen war nämlich bei der Berechnung der Befreiung bzw. des anrechenbaren Höchstbetrages ausländischer Steuern ein Durchschnittsteuersatz anzuwenden, der nach der damaligen Fassung des § 33 Abs. 10 öEStG im Wesentlichen nach Berücksichtigung der personen- und familienbezogenen *tariflichen* Begünstigungen zu ermitteln war; dadurch wurden tarifliche Absetzbeträge im Ergebnis anteilig den in- und ausländischen Einkünften zugeordnet, was – wie im *De Groot*-Fall – darin resultierte, dass persönliche Begünstigungen nur im anteiligen Verhältnis der in Österreich erzielten Einkünfte berücksichtigt wurden<sup>50</sup>. Auch in Deutschland wurde die Frage nach der Unionsrechtskonformität der im Hinblick auf Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen vergleichbar wirkenden Anrechnungshöchstbetragsberechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 unlängst dem EuGH vorgelegt<sup>51</sup>.

### 3.3 Kompensation („Neutralisierung“) einer diskriminierenden Quellensteuer

Jeden der an einem grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgang beteiligten Mitgliedstaaten trifft eine Gleichbehandlungspflicht, dies allerdings prinzipiell unabhängig voneinander und nur innerhalb der jeweils eigenen Rechtsordnung. Fraglich ist aber, ob eine vom diskriminierungsverdächtigen Staat einem anderen Mitgliedstaat abkommensrechtlich auferlegte Kompensationsverpflichtung etwa in Form der Steueranrechnung in die Betrachtung einzubeziehen ist<sup>52</sup>. Während der EuGH bereits mehrfach deutlich gemacht hat, dass eine unilaterale Anrechnung<sup>53</sup> einer diskriminierenden Quellensteuer durch den Ansässigkeitsstaat oder eine nationale Nichtbesteuerung<sup>54</sup> im Ansässigkeitsstaat den Quellenstaat

46 Kofler, (Fn. 11), S. 651 ff.

47 EFTA-Gerichtshof v. 7. 5. 2008, E-7/07, EFTA Court Report 2008, 174, *Seabrokers*, IStR 2009, 315.

48 IP/07/414 (26. 3. 2007); für ein ähnliches, letztlich nicht zum EuGH gelangtes Vertragsverletzungsverfahren gegen Belgien siehe IP/07/13 (8. 1. 2007), und vorgehend IP/06/1048 (20. 7. 2006).

49 § 33 Abs. 11 öEStG i. d. F. AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99.

50 Ebenso H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2002, 467 (471); Mühllehner, SWI 2003, 61 (61 f.); Kofler, ÖStZ 2003/315, 184 (187); H.-J. Aigner/Reinisch, SWI 2003, 539 (539 ff.); a. A. Loukota, SWI 2003, 488 (488 ff.).

51 Siehe BFH v. 9. 2. 2011, I R 71/10, IStR 2011, 387 m. Anm. Lüdicke/Jorewitz; beim EuGH anhängig als Rs. C-168/11, *Beker und Beker*.

52 Dazu ausf. Kofler, (Fn. 11), S. 564 ff. m. w. N.

53 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, Slg. 2007, I-9569, *Amurta*, IStR 2007, 853, Tz. 75 ff.; v. 3. 6. 2010, C-487/08, *Kommission/Spanien*, IStR 2010, 483, Tz. 66.

nicht von seiner Verpflichtung zur diskriminierungsfreien Besteuerung entbindet, ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH dennoch deutlich, dass eine Entlastung von einer diskriminierenden Quellensteuer nicht schrankenlos erfolgen muss: Entgegen der *Fokus Bank*-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs<sup>55</sup> ist nämlich nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH eine Ungleichbehandlung durch den Quellenstaat dann zulässig, wenn im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine abkommensrechtliche Anrechnung der Quellensteuer und damit eine „Neutralisierung“ erfolgt<sup>56</sup>.

Durch ein DBA können sohin zwei Steuersysteme derart „verknüpft“ sein, dass eine Entlastung in einem Partnerstaat eine Diskriminierung im anderen Partnerstaat zu „neutralisieren“ vermag<sup>57</sup>. Unklar ist allerdings, ob diese „Neutralisierung“ nur dann eintritt, wenn es im Ansässigkeitsstaat zu einer Vollanrechnung (samt allfälliger Erstattung) kommt, oder ob auch eine „normale“ Anrechnung (bis zur Grenze des Höchstbetrages) genügen würde, zumindest eine partielle „Neutralisierung“ herbeizuführen. Der EuGH fordert wohl eine Vollneutralisierung i. S. einer – wohl impliziten Vereinfachungsüberlegungen geschuldeten – „Alles-oder-Nichts-Lösung“<sup>58</sup>, wobei es offenbar weniger darauf ankommen soll, ob bereits im DBA eine – vom OECD-MA nicht geforderte und auch von keinem der Mitgliedstaaten gewährte – volle Anrechnung („full credit“) vorgesehen ist<sup>59</sup>, sondern auf die faktische Anrechenbarkeit der vollen (diskriminierenden) Quellensteuer, die auch im Rahmen einer normalen Anrechnung („ordinary credit“) erfolgen kann<sup>60</sup>. Könnte daher eine solche „Neutralisierung“ faktisch nicht oder nur unvollständig – etwa wegen eines Schachtelprivilegs<sup>61</sup> oder einer Verlustsituation ohne Anrechnungsvortragsmöglichkeit bei der ausländischen Muttergesellschaft – erfolgen, so obliegt dem Quellenstaat eine entsprechende, volle Entlastung von der diskriminierenden Quellensteuer.

Der österreichische Gesetzgeber ist diesen Vorgaben im Hinblick auf die Quellenbesteuerung grenzüberschreitender Portfoliodividenden und ähnlicher Einkünfte von EU- oder

54 EuGH v. 18. 6. 2009, C-303/07, Slg. 2009, I-5145, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, IStR 2009, 499, Tz. 54.

55 EFTA-Gerichtshof v. 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*, IStR 2005, 55.

56 EuGH v. 14. 12. 2006, C-170/05, Slg. 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV*, IStR 2007, 62, Tz. 45 ff.; v. 8. 11. 2007, C-379/05, Slg. 2007, I-9569, *Amurta*, IStR 2007, 853, Tz. 79 ff.; v. 19. 11. 2009, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, *Kommission/Italien*, IStR 2009, 853, Tz. 36 ff.; v. 3. 6. 2010, C-487/08, *Kommission/Spanien* (n.n.v.) IStR 2010, 483, Tz. 58 ff.

57 Für diese Sichtweise spricht u. a., dass es im Ergebnis zu keiner Benachteiligung des Steuerpflichtigen kommt, dass die DBA-Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten gewahrt bleibt, und dass die Lösung des EuGH quasi als „Tie Breaker“ fungiert, zumal der Steuerpflichtige von seinem Ansässigkeitsstaat insofern nicht mehr darauf verwiesen werden kann, im Quellenstaat sämtliche – auch unionsrechtliche – Möglichkeiten zur Reduktion der anrechenbaren Steuerbelastung auszuschöpfen. Dazu *Kofler*, (Fn. 11), S. 564 ff.

58 EuGH v. 19. 11. 2009, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, *Kommission/Italien*, IStR 2009, 853, Tz. 35 ff.; Schlussanträge GA *Kokott* v. 16. 7. 2009, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, *Kommission/Italien*, BeckRS 2009, 70828, Tz. 48 ff.

59 So aber z. B. *Cordewener*, IWB 2009/8, Fach 11 Gr. 2, 971 (977 f.); *Fortuin*, H&I 2010/9, 50 (61 f.).

EWR-Muttergesellschaften<sup>62</sup> durch die Schaffung einer optionalen Rückzahlungsmöglichkeit in § 21 Abs. 1 Z 1a öKStG weitgehend gefolgt<sup>63</sup>. Angesichts dieser Ausgangslage scheint freilich die Judikatur des BFH, die – trotz eines anhängigen Vertragsverletzungsverfahrens<sup>64</sup> – ohne Vorlage an den EuGH die Rückerstattung einer diskriminierenden Quellensteuer aus unionsrechtlicher Sicht nicht für notwendig gehalten hat, weil es im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers abkommenskonform zu keiner Entlastung kam, nur schwer nachvollziehbar<sup>65</sup>. Unklar ist überdies, wie weit der vom EuGH judizierte abkommensbasierende Kompensationsgedanke zu reichen vermag: Die Rechtsprechung und das Schrifttum haben bisher den Fokus auf die relativ einfache Situation der Quellenbesteuerung von Dividenden gelegt; der Grundgedanke ist aber wohl generell anwendbar und durchaus geeignet, bspw. auch Betriebsstätten-situationen zu erfassen<sup>66</sup>, wenngleich hier die Fragen der Anrechnungs-begrenzungen natürlich komplexere Problemstellungen aufwerfen.

#### 4. Sekundärrecht und die Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL), die Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie und das Schiedsübereinkommen haben allesamt die Vermeidung einer – juristischen und/oder wirtschaftlichen – Doppelbesteuerung zum Ziel. Bereits der 1969 erstattete<sup>67</sup> und 1985 abgeänderte<sup>68</sup> Vorschlag der Kommission für eine MTRL, der schließlich 1990 zur Verabschiedung der Richtlinie führte, nahm sich der wirtschaftlichen und juristischen Doppelbesteuerung von konzerninternen Dividenden im Binnenmarkt an. Basierend auf der Erkenntnis, dass Quellensteuern auf grenzüberschreitende Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen die Hauptursache für die Behinderung in- und ausländischer Direktinvestitionen bilden, hat die MTRL die Problematik der juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Ausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten durch ein Verbot der Quellenbesteuerung im Staat der Tochtergesellschaft (Art. 5) bei gleichzeitiger indirekter Anrechnungs- oder Freistel-

60 EuGH v. 19. 11. 2009, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, *Kommission/Italien*, IStR 2009, 853, Tz. 39; v. 3. 6. 2010, C-487/08, *Kommission/Spanien* (n.n.v.), IStR 2010, 483, Tz. 61 ff.

61 So die Situation in EuGH v. 14. 12. 2006, C-170/05, Slg. 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV*, IStR 2007, 62.

62 Bei umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe; derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen.

63 Siehe ausf. zu dieser Bestimmung und den bestehenden „Problemzonen“ *Kofler/Marschner*, GES 2011/6 (in Druck). Zur unionsrechtlich orientierten Lösung der österreichischen Rechtsprechung vor Einführung dieser Bestimmung siehe VwGH v. 23. 9. 2010, 2008/15/0086; siehe auch VwGH v. 17. 11. 2010, 2005/13/0111, ÖStZB 2011/179, 300.

64 Siehe die Pressemitteilung IP/09/435 (19. 3. 2009), und vorgehend IP/07/1152 (23. 7. 2007); dieses Verfahren ist beim EuGH als Rs. C-284/09, *Kommission/Deutschland*, anhängig; siehe auch die Analyse bei *Englisch*, H&I 2009/5, 61 (62 f).

65 BFH v. 22. 4. 2009, I R 53/07, IStR 2009, 551 m. Anm. *Wassermeyer* und *Schön* (vom BVerfG mit Beschl. v. 15. 10. 2010, 2 BvR 1807/09, nicht zur Entscheidung angenommen); kritisch z. B. auch *von Brocke/Hackemann*, IWB 18/2009, F. 3a, Gr. 1, 1127 ff.

lungsverpflichtung im Staat der Muttergesellschaft gelöst (Art. 4)<sup>69</sup>. Solcherart dient Art. 5 der MTRL der Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung, zumal im Staat der Tochtergesellschaft bei der Gewinnausschüttung eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle gewährt wird, die beschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft also im Staat der Tochtergesellschaft keiner Besteuerung mit ihren Dividenden unterliegt. Die Richtlinie geht damit über das Abkommensrecht hinaus, sehen doch DBA in Anlehnung an Art. 10 Abs. 2 OECD-MA zwar typischerweise eine Reduktion der Quellensteuer auf Dividenden vor, jedoch auch bei Schachtelbeteiligungen i. d. R. keine vollständige Entlastung. Die Befreiung durch Art. 5 der MTRL vermeidet solcherart auch die bekannten Probleme von Rückerstattungsverfahren. Vor diesem Hintergrund ist daher die Quellensteuerbefreiung ein grundlegendes Element der in der Präambel der Richtlinie angesprochenen „Sicherung der steuerlichen Neutralität“: Denn einerseits steht eine Quellensteuer aufgrund der Präferenz inländischen Kapitals im Widerspruch zur Kapitalimportneutralität, andererseits wird eine Verwirklichung der Kapitalexportneutralität oftmals mangels einer vollständigen Anrechnung im Empfängerstaat unmöglich sein<sup>70</sup>.

## 5. Ausblick

Die Kommission hat stets die Binnenmarktproblematik von Doppelbesteuerungen betont: Abgesehen von ihren Richtlinienvorschlägen und einem Vorentwurf für ein multilaterales Gemeinschaftsabkommen<sup>71</sup> hat sich die Kommission im Jahr 2005 ausführlich mit dem Thema „Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft“<sup>72</sup> befasst. In jüngerer Vergangenheit hat die Kommission auch angekündigt, sich mit der Doppelbesteuerung von Einkommen und Kapital und Doppelbesteuerungen im Bereich der Erbschaftsteuer zu befassen<sup>73</sup>, mehrere Konsultationen im Bereich der Doppelbesteuerung durchgeführt (u. a. zur Dividendenbesteuerung und zu grenzüberschreitenden Erbschaftsangelegenheiten) und im Jänner 2011 auch einen Ergebnisbericht zur öffentlichen Konsultation zur „Doppelbesteuerung in der EU“ veröffentlicht<sup>74</sup>. Es bleibt daher vor-

66 Diesen Schritt scheinen allerdings GA Léger und der EuGH (noch) nicht gehen zu wollen, wenn hinsichtlich der Berücksichtigung von Betriebsausgaben dem Quellenstaat ungeachtet der abkommensrechtlichen Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates die Pflicht zur Inländergleichbehandlung auferlegt wird; siehe Schlussanträge GA Léger v. 22. 6. 2006, C-345/04, Slg. 2007, I-1425, *Centro Equestre*, Tz. 12, 61, sowie EuGH v. 15. 2. 2007, C-345/04, Slg. 2007, I-1425, *Centro Equestre*, IStR 2007, 212, Tz. 34 f.

67 KOM(69)6 endg., abgedruckt in ABl C 39/7 ff. (22. 3. 1969).

68 Mitteilung KOM(85)360 endg.

69 Dazu ausf. Kofler, (Fn. 20) Art. 4 Rz. 20 ff. und Art. 5 Rz. 16 ff.

70 Dazu auch *de Hosson*, Intertax 1990, 414 (419 f.).

71 Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen DBA, EG-DOK 11 414/XIV/68-D, abgedruckt bei *Regul* (Hrsg.), Steuern und Zölle im Gemeinsamen Markt VIII, 1969, V B/2.

72 DOC(05)2306.

73 Siehe die Kommissionsmitteilung „Beseitigung grenzübergreifender steuerlicher Hindernisse für die Bürgerinnen und Bürger der EU“, KOM(2010)769, samt Arbeitsdokument SEC(2010)1576, sowie die Schlussfolgerungen des Rates in Dok. 9830/11 FISC 48 (6. 5. 2011) i. V. m. Dok. 10191/11 PRESSE 131. (17. 5. 2011)

erst abzuwarten, welche konkreten Schritte die Kommission in der nahen Zukunft zur Beseitigung der verbleibenden Doppelbesteuerungen im Binnenmarkt setzen wird.

---

74 Darin wird deutlich, dass Fragen der Verrechnungspreisgestaltung das größte Konfliktpotential bergen; als besonders problembehaftet wurden überdies bei Gesellschaften die Einkünftequalifikation, die Quellenbesteuerung, der Anrechnungshöchstbetrag und die Frage des Bestehens einer Betriebsstätte identifiziert; Ansässigkeitsdispute und Erbschaftsteuerfragen zählen zu den Hauptproblemen bei natürlichen Personen.