

27. Jahrgang / Oktober 2017 / Nr. 10

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

Michael Lang

**DBA-Interpretation durch den EuGH**

*The CJEU as Interpreter of Double Tax Treaties*

Christian Ludwig

**DBA-Berechtigung widerruflicher liechtensteinischer Stiftungen**

*Treaty Protection for Revocable Liechtenstein Foundations?*

Selina Siller / Stephanie Zolles

**DBA Deutschland und Kommunalsteuer**

*Tax Treaty with Germany and Municipal Tax*

Norbert Bramerdorfer / Samir Kovacevic

**„Reziproker“ Informationsaustausch der USA von Finanzkonten**

*“Reciprocal” Information Sharing by the USA of Financial Accounts*

Dirk De Wolf

**Belgische „Fairness Tax“ verstößt gegen Mutter-Tochter-Richtlinie**

*Belgian “Fairness Tax” in Breach of the Parent-Subsidiary Directive*

**EAS, News aus der EU, Rechtsprechung**

*Legal Opinions, EU News, Court Decisions*

Michael Lang\*)

## DBA-Interpretation durch den EuGH

### THE CJEU AS INTERPRETER OF DOUBLE TAX TREATIES

On September 12<sup>th</sup>, 2017, the CJEU made a decision concerning the dispute of the qualification of German participation certificates. In fact, the CJEU had to deal with Art 11 para 2 of the Austrian-German tax treaty. This decision is groundbreaking since it was the first one in which the CJEU functioned as an arbitration court for tax treaty disputes on the basis of Art 273 TFEU. In tax treaty law the legal basis for that decision is Art 25 para 5 of the tax treaty between Austria and Germany.

#### I. Der Hintergrund des EuGH-Urteils zu Art 25 Abs 5 DBA Österreich – Deutschland

Am 12. 9. 2017 hat der EuGH erstmals ein Urteil auf Grundlage des Art 25 Abs 5 DBA Österreich – Deutschland (DBA Deutschland) erlassen.<sup>1)</sup> Diese Vorschrift hat folgenden Wortlaut: „*Können Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens entstehen, von den zuständigen Behörden nicht im Verstädigungsverfahren nach den vorstehenden Absätzen dieses Artikels innerhalb einer Frist von 3 Jahren ab der Verfahrenseinleitung beseitigt werden, sind auf Antrag der Person im Sinne des Absatzes 1 die Staaten verpflichtet, den Fall im Rahmen eines Schiedsverfahrens entsprechend Artikel 239 EG-Vertrag vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften anhängig zu machen.*“ Der in Art 25 Abs 5 DBA Deutschland angesprochene Art 239 EGV, der mittlerweile in Art 273 AEUV übernommen wurde, lautet wie folgt: „*Der Gerichtshof ist für jede mit dem Gegenstand der Verträge in Zusammenhang stehende Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten zuständig, wenn diese bei ihm aufgrund eines Schiedsvertrags anhängig gemacht wird.*“

Mittlerweile kennen viele DBA Schiedsverfahrensregelungen. Eine Vorschrift, die den EuGH zum Schiedsgericht in DBA-Fragen bestimmt, ist weltweit nach wie vor einzigartig. Art 25 Abs 5 DBA Deutschland geht auf ein am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU im Jahr 1997 durchgeführtes Forschungsprojekt zurück.<sup>2)</sup> Damals wurde eine Mustervorschrift für eine DBA-Regelung erarbeitet, die von der Befugnis des nunmehrigen Art 273 AEUV Gebrauch macht.<sup>3)</sup> Dieser Entwurf fand – wenig modifiziert – in das 2000 abgeschlossene DBA Deutschland Eingang. Das DBA trat am 18. 8. 2002 in Kraft. Es hat mehr als 15 Jahre gedauert, bis der EuGH nunmehr erstmals ein Urteil zu dieser Vorschrift erlassen konnte.

Dem Verfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde: Zwischen 1996 und 1998 erwarb die in Österreich ansässige *Bank Austria AG* Genussscheine von der *Westdeutschen Landesbank Girozentrale Düsseldorf und Münster*, nunmehr *Landesbank NRW*, die ihren Sitz in Deutschland hat. Die Ausgabebedingungen für die Genussscheine können wie folgt zusammengefasst werden:

\*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law und Sprecher des vom FWF geförderten Doktorandenkollegs „Doctoral Program in Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. – Frau Sofia Rampitsch, MSc (WU) danke ich herzlich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und Erstellung des Anmerkungsapparats, Mag. Desiree Auer und Sofia Rampitsch, MSc (WU) auch für die Hilfe bei der Fahnenkorrektur.

<sup>1)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Republik Österreich gegen Bundesrepublik Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664.

<sup>2)</sup> Züger, Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty, in *Lang/Loukota/Rädler/Schuch/Toifl/Urtz/Wassermeyer/Züger* (Hrsg), *Multilateral Tax Treaties (1997)* 153 (176 ff); Züger, Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen (2001) 123; Züger, Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich-Deutschland, SWI 1999, 19 (20).

<sup>3)</sup> Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (111); Lehner in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> (2015) Art 25 Rz 268.

- Es besteht Anspruch auf eine jährliche Ausschüttung nach einem festen Prozentsatz des Nennwerts.
- Sofern durch die jährliche Ausschüttung ein Bilanzverlust entsteht, verringert sich der Ausschüttungsbetrag entsprechend.
- Die Genussscheine gewähren jedoch während ihrer Laufzeit ein Nachzahlungsrecht in späteren Jahren, soweit durch diese Nachholung der Ausschüttung kein Bilanzverlust entsteht.
- Die Ausschüttungs- und Nachzahlungsansprüche haben Vorrang vor der Dotierung von Rücklagen sowie der Ausschüttung an die Gewährträger.
- Die Rückzahlung des zur Verfügung gestellten Genussscheinkapitals erfolgt zum Nennwert.
- Wird jedoch ein Bilanzverlust ausgewiesen, vermindert sich der Rückzahlungsanspruch entsprechend. Auch hier erfolgt die Wiederauffüllung der Rückzahlungsansprüche auf den Nennwert während der Laufzeit des Genussscheins in späteren Jahren, sofern dadurch kein Bilanzverlust entsteht.
- Es besteht keine Beteiligung am Liquidationserlös des Emittenten.
- Für den Emittenten besteht ein Kündigungsrecht, wenn die steuerliche Abzugsfähigkeit aus den Genussscheinen wegfällt.

Zwischen den österreichischen und deutschen Finanzverwaltungsbehörden bestand Uneinigkeit darüber, ob diese Zinsen unter Art 11 Abs 1 oder unter Art 11 Abs 2 DBA Deutschland fallen. Nach Art 11 Abs 1 DBA Deutschland dürfen Zinsen nur im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten besteuert werden. Nach Art 11 Abs 2 DBA Deutschland dürfen „Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen [...] jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden“. Die österreichischen Behörden waren der Ansicht, dass die Genussscheine nicht zu einer Gewinnbeteiligung iSv Art 11 Abs 2 DBA Deutschland berechtigten, während die deutschen Behörden gegenteiliger Auffassung waren. Nach Art 11 Abs 1 DBA Deutschland hätte Österreich das alleinige Besteuerungsrecht, während Art 11 Abs 2 DBA Deutschland zur Besteuerung ermächtigt und Österreich nach Art 23 Abs 2 lit b DBA Deutschland zur Anrechnung der deutschen Steuer verpflichtet wäre. Aufgrund dieser unterschiedlichen rechtlichen Einordnung der an die *Bank Austria* gezahlten Zinsen beanspruchten beide Staaten das Recht zur Besteuerung dieser Zinsen, was für die *Bank Austria* in den Steuerjahren 2003 bis 2009 zu einer Doppelbesteuerung führte.

Die *Bank Austria* stellte bei den österreichischen Behörden gemäß Art 25 Abs 1 DBA Deutschland einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Das Verfahren wurde vom österreichischen Finanzministerium eingeleitet, Ende 2011 jedoch für gescheitert erklärt. Daraufhin ersuchte die *Bank Austria* die österreichische Behörde gemäß Art 25 Abs 5 DBA Deutschland, die Streitigkeit vor dem EuGH anhängig zu machen.

## II. Die Zuständigkeit des EuGH

Der EuGH bestätigte zunächst seine – im Fachschrifttum bereits umfassend begründete<sup>4)</sup> – Zuständigkeit nach Art 273 AEUV. Der Gerichtshof hatte keinen Zweifel daran,

---

<sup>4)</sup> Siehe *Züger*, Der Einfluss des Schiedsverfahrens vor dem EuGH auf das Abgabenrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 301 (304 ff); *Züger*, SWI 1999, 21 ff; *Züger*, Schiedsverfahren, 125.

dass eine Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten vorliegt.<sup>5)</sup> „Die Republik Österreich und die Bundesrepublik Deutschland beanspruchen nämlich beide das ausschließliche Recht zur Besteuerung von Einkünften aus Steuerjahren, in denen sie zur Europäischen Union gehörten. Dies hat beim Steuerpflichtigen zu einer Doppelbesteuerung geführt, die gegen die Ziele des österreichisch-deutschen Abkommens verstößt, mit dem die Vertragsstaaten eine Doppelbesteuerung gerade vermeiden wollten. Da das in diesem Abkommen vorgesehene Verständigungsverfahren nicht zum Erfolg geführt hat, kann eine Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten im Sinne von Art. 273 AEUV nur bejaht werden.“

Die Zuständigkeit des Gerichtshofs setzt zum anderen voraus, dass die bei ihm anhängig gemachte Streitigkeit mit dem Gegenstand der Verträge im Zusammenhang steht:<sup>6)</sup> „Wie der Generalanwalt in Nr. 43 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ergibt ein Vergleich der verschiedenen Sprachfassungen von Art. 273 AEUV, dass der Begriff ‚Zusammenhang‘ als ein Bezug und nicht als ein Verhältnis völliger Übereinstimmung zu verstehen ist. [...] Diese Auslegung wird durch einen Vergleich mit der in Art. 259 AEUV vorgesehenen Möglichkeit für einen Mitgliedstaat bestätigt, eine Vertragsverletzungsklage gegen einen anderen Mitgliedstaat zu erheben, wenn er der Auffassung ist, dass dieser gegen eine seiner Verpflichtungen aus den Verträgen selbst verstoßen hat. [...] Die in Art. 273 AEUV aufgestellte Voraussetzung des Zusammenhangs ist somit erfüllt, wenn erwiesen ist, dass die beim Gerichtshof anhängig gemachte Streitigkeit einen objektiv feststellbaren Bezug zum Gegenstand der Verträge aufweist. [...] Dies ist in Anbetracht der positiven Wirkung, die eine Abmilderung der Doppelbesteuerung auf das Funktionieren des Binnenmarkts hat, dessen Verwirklichung die Union gemäß Art. 3 Abs. 3 EUV und Art. 26 AEUV zum Ziel hat, hier offenkundig der Fall.“

Interessant ist, dass der EuGH sich dabei nicht ausschließlich auf Primärrecht, sondern auch auf die Europäische Kommission berief, die „in ihrer Mitteilung an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss ‚Doppelbesteuerung im Binnenmarkt‘ vom 11. November 2011 (KOM[2011] 712 endgültig) im Wesentlichen ausgeführt hat, bezweckt und bewirkt der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen zwei Mitgliedstaaten, einige Folgen der nicht abgestimmten Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnis zu beseitigen oder abzumildern, die naturgemäß die Inanspruchnahme der im AEU-Vertrag vorgesehenen Verkehrsfreiheiten einschränken, von ihr abschrecken oder sie weniger attraktiv machen kann.“<sup>7)</sup> Früher hatte mit Art 293 EGV eine primärrechtliche Vorschrift dieses Ziel ausdrücklich angesprochen: „Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen: [...] – die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft.“ Diese Vorschrift wurde allerdings nicht in den AEUV übernommen.<sup>8)</sup>

Der EuGH prüfte schließlich, ob es sich bei Art 25 Abs 5 DBA Deutschland um einen „Schiedsvertrag“ nach Art 273 AEUV handelt:<sup>9)</sup> „Das vorliegende Ersuchen ist zwar nicht auf der Grundlage einer speziell für die Beilegung der vorliegenden Streitigkeit vereinbarten Schiedsklausel gestellt worden, sondern in Anwendung einer allgemeinen Bestimmung des österreichisch-deutschen Abkommens, nämlich Art. 25 Abs. 5, der bereits vor Entstehung dieser Streitigkeit bestand und durch den sich die Vertragsstaaten dazu verpflichtet haben, alle Schwierigkeiten, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses

<sup>5)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 21.

<sup>6)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 23.

<sup>7)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 26.

<sup>8)</sup> Dazu *Lehner*, Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung? *ISIR* 2005, 397 (397).

<sup>9)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 27 f; 27. 11. 2012, *Pringle*, C-370/12, EU:C:2012:756, Rn 172.

*Abkommens entstehen und nicht gütlich beigelegt werden können, vor den Gerichtshof zu bringen. [...] Angesichts des mit Art. 273 AEUV verfolgten Ziels, den Mitgliedstaaten ein Mittel für die Beilegung ihrer Streitigkeiten im Zusammenhang mit dem Gegenstand der Verträge innerhalb des Gerichtssystems der Union zur Verfügung zu stellen, spricht jedoch nichts dagegen, dass die Parteien schon vor Entstehung einer etwaigen Streitigkeit eine Vereinbarung darüber treffen, dass Fälle, die in einer Bestimmung wie Art. 25 Abs. 5 des österreichisch-deutschen Abkommens festgelegt werden, vor den Gerichtshof gebracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. November 2012, Pringle, C-370/12, EU:C:2012:756, Rn. 172). [...] Der Gerichtshof ist daher zur Entscheidung über die vorliegende Streitigkeit befugt.“*

### III. Die Bedeutung der Auslegungsvorschrift des Art 3 Abs 2 OECD-MA

Der EuGH hatte sich in der Sache mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die Art der Vergütung der Genussscheine als eine „Gewinnbeteiligung“ iSv Art 11 Abs 2 des österreichisch-deutschen Abkommens anzusehen ist. Der Begriff wird im Abkommen nicht definiert. Der EuGH wies dann darauf hin, dass sich die Bundesrepublik Deutschland *„insoweit auf die in ihrem nationalen Recht, insbesondere in einem Urteil des Bundesfinanzhofs (Deutschland) vom 26. August 2010, vertretene Auslegung [stützte], nach der die Vergütung der Genussscheine eine Gewinnbeteiligung darstellt“*.<sup>10)</sup> In der Folge setzte sich der Gerichtshof mit der Art 3 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Auslegungsvorschrift des DBA auseinander:<sup>11)</sup> *„Art. 3 Abs. 2 des österreichisch-deutschen Abkommens enthält [...] eine Auslegungsregel, wonach ein im Abkommen nicht definierter Ausdruck die Bedeutung erhalten muss, die ihm das Steuerrecht des Staates beilegt, der das Abkommen anwendet.“* Auf den ersten Blick erweckt der EuGH damit den Eindruck, als verstünde er diese Vorschrift so, als würde sie die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die Abkommensinterpretation anordnen. Er verabsäumt es nämlich, die in Art 3 Abs 2 OECD-MA genauso wie in Art 3 Abs 2 DBA Deutschland enthaltene Wortfolge *„wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“* wiederzugeben. Die darauffolgenden Sätze der Begründung zeigen aber, dass diese Sorge unberechtigt ist:<sup>12)</sup> *„Diese Regel für die von einem einzelnen Staat zu einem bestimmten Zeitpunkt vorgenommene Auslegung kann jedoch nicht als eine Regel betrachtet werden, die der Beilegung der zwischen den beiden Vertragsstaaten bestehenden Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung dient. [...] Die gegenteilige Auffassung nähme im Übrigen den Bestimmungen in Art. 25 Abs. 5 des österreichisch-deutschen Abkommens die praktische Wirksamkeit. Das darin geregelte Verständigungsverfahren und die dortige Klausel über die Zuweisung der Zuständigkeit an den Gerichtshof ergäben keinen Sinn, wenn die Vertragsstaaten gewollt hätten, dass dieses Abkommen selbst dann nur anhand der nationalen Rechtsordnungen ausgelegt wird, wenn diese – wie im vorliegenden Fall – zu völlig entgegengesetzten Ergebnissen führen.“*

Der EuGH hat somit erkannt, dass eine das nationale Recht der jeweiligen Anwenderstaaten für nicht im DBA selbst definierte Ausdrücke als maßgebend erachtende Interpretation des Art 3 Abs 2 des DBA nicht dem Ziel und Zweck des Abkommens entsprechen würde. *„Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung“* des DBA – konkret Fälle von Doppelbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Interpretation derselben Abkommensvorschrift – könnten auf diese Weise nicht vermieden werden.<sup>13)</sup> Interessant ist, dass sich der EuGH *„im Übrigen“* dazu auch auf Art 25 Abs 5 DBA Deutschland be-

---

<sup>10)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 34; siehe BFH 26. 8. 2010, I R 53/09.

<sup>11)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 35.

<sup>12)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 36 f.

<sup>13)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 36.

rief: Zurecht meint der EuGH, dass die Vertragsstaaten nicht gewollt haben können, das DBA anhand der nationalen Rechtsordnungen auszulegen, wenn dies zu „*völlig entgegengesetzten Ergebnissen*“ führt.<sup>14)</sup> Der Hinweis auf Art 25 Abs 5 DBA Deutschland ist aber nicht so zu verstehen, dass diese abkommensautonome Interpretation auf Art 3 Abs 2 DBA Deutschland beschränkt wäre. Denn der EuGH erwähnt nicht nur die „*Klausel*“ dieses DBA, sondern auch das „*Verständigungsverfahren*“. Regelungen über das Verständigungsverfahren finden sich aber nicht nur in Art 25 DBA Deutschland, sondern auch in Art 25 OECD-MA. Daher würde der EuGH andere Abkommen, die eine Art 3 Abs 2 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift enthalten, wohl nach denselben Grundsätzen interpretieren.

Offen ist, ob der EuGH nach Art 3 Abs 2 OECD-MA eine Interpretation nach dem nationalen Recht als zulässig erachten würde, wenn ein im DBA enthaltener und dort nicht definierter Ausdruck in beiden Vertragsstaaten identisch verstanden wird. Diesen Fall hatte der EuGH nicht zu entscheiden. Daher konnte er sich darauf beschränken, eine Auslegung nach dem nationalen Recht der Anwenderstaaten jedenfalls dann abzulehnen, wenn diese zu entgegengesetzten Ergebnissen führt. Konsequenter wäre es jedenfalls, der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts auch dann nicht das Wort zu reden, wenn der in einem DBA verwendete und aus dem OECD-MA übernommene Ausdruck in beiden Staaten – zufällig – mit demselben Inhalt verstanden wird. Denn mit der Aufnahme einer Vorschrift des OECD-MA in ein DBA ist den Vertragsstaaten auch zuzusinnen, den Inhalt der Regelung des OECD-MA übernehmen zu wollen.<sup>15)</sup>

Der EuGH ist offenkundig auch davon ausgegangen, dass beide Vertragsstaaten das DBA nach Maßgabe des Art 3 Abs 2 DBA Deutschland – und damit auch des Art 3 Abs 2 OECD-MA – „*anwenden*“. Denn sonst hätte er nicht die Sorge gehabt, dass eine auf das nationale Recht abstellende Interpretation zu „*völlig entgegengesetzten Ergebnissen*“ führen kann<sup>16)</sup>. Die von *John F. Avery Jones* präferierte Auslegung, wonach nur der Quellenstaat das Abkommen anwendet und somit die Rechtsanwender in beiden Staaten auf das Verständnis des Abkommensausdrucks im Recht des Quellenstaates verwiesen wären,<sup>17)</sup> hat er somit implizit abgelehnt.<sup>18)</sup>

Ob allerdings im konkreten Fall Deutschland tatsächlich ein die Maßgeblichkeit des nationalen Rechts favorisierendes Verständnis des Art 3 Abs 2 DBA Deutschland vertreten hat, kann bezweifelt werden. Der EuGH hat wie folgt formuliert:<sup>19)</sup> „*Die Bundesrepublik Deutschland stützt sich insoweit auf die in ihrem nationalen Recht, insbesondere in einem Urteil des Bundesfinanzhofs (Deutschland) vom 26. August 2010, vertretene Auslegung, nach der die Vergütung der Genussscheine eine Gewinnbeteiligung darstellt.*“ Somit hat der Gerichtshof die Berufung auf das Urteil des BFH als Berufung auf das nationale Recht verstanden. In dem erwähnten Urteil hat der BFH aber gar keine Vorschrift des nationalen Rechts ausgelegt, sondern die auch im EuGH-Verfahren relevante Regelung des Art 11 Abs 2 DBA Deutschland. Der BFH hat in seinem

<sup>14)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 37.

<sup>15)</sup> Dazu *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (123); siehe auch *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (23).

<sup>16)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 37.

<sup>17)</sup> *Avery Jones/Berg/Depret/Ellis/Fontaneau/Lenz/Miyatake/Roberts/Sandals/Strobl/Ward*, The Interpretation of tax treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model, BTR 1984, 14 (50 und 54).

<sup>18)</sup> Ebenso bereits *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), in *Burmester-Endres* (Hrsg), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin (1997) 283 (286).

<sup>19)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 34.

Urteil sogar die Maßgeblichkeit des nationalen Rechts für die Abkommensauslegung ausdrücklich abgelehnt:<sup>20)</sup> „Da die streitgegenständlichen Vergütungen nach abkommensautonomer Auslegung als Zinsen mit Gewinnbeteiligung zu qualifizieren sind, kommt es zum einen auf die Auslegung des Begriffs des Rechts der Beteiligung am Gewinn i.S. des § 8 Abs 3 Satz 2 KStG (...) und zum anderen auf die von der Klägerin vorgetragene innerstaatlichen zivilrechtlichen Abgrenzungskriterien bei Genussscheinen im Zusammenhang mit § 221 Abs 3 des Aktiengesetzes nicht an.“

Schon der Generalanwalt hatte in seinen Schlussanträgen das BFH-Urteil nicht berücksichtigt, wenngleich mit anderen Argumenten:<sup>21)</sup> „Der von der Bundesrepublik Deutschland in ihren Schriftsätzen stark hervorgehobene Umstand, dass der Bundesfinanzhof (Deutschland) in einem Urteil vom 26. August 2010 zum gegenteiligen Ergebnis gelangt sei [...], vermag daran nichts zu ändern. Im Kontext der Anwendung von Art. 273 AEUV kann der Gerichtshof nämlich nicht an Würdigungen gebunden sein, die ein Gericht eines der an der Streitigkeit beteiligten Mitgliedstaaten vorgenommen hat, denn sonst würde der Schiedsklausel, aufgrund deren diese Staaten beschlossen haben, den Gerichtshof mit der Beilegung der Streitigkeit zu betrauen, jede praktische Wirksamkeit genommen. Da diese Klausel im vorliegenden Fall die Auslegung und Anwendung des deutsch-österreichischen Abkommens betrifft, steht es dem Gerichtshof selbstverständlich frei, das Abkommen anhand der Auslegungsgrundsätze auszulegen, die sich aus dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge ergeben.“ Dass der EuGH nicht an Würdigungen eines Gerichts eines Mitgliedstaates „gebunden“ sein kann, ist unbestritten. Dies hätte den Gerichtshof aber nicht daran zu hindern brauchen, sich mit den für den BFH maßgebenden Gründen auseinanderzusetzen und darzulegen, warum diese Gründe für ihn nicht überzeugend waren. Bedauerlicherweise hat der EuGH die Beschäftigung mit den für den BFH relevanten Argumenten unterlassen.

Dem EuGH ist allerdings zuzustimmen, wenn er folgert, dass „der Begriff ‚Forderungen mit Gewinnbeteiligung‘ im Sinne des österreichisch-deutschen Abkommens nach völkerrechtlichen Methoden auszulegen“ ist:<sup>22)</sup> „Aus den Bestimmungen des Wiener Übereinkommens, zu dessen Vertragsparteien sowohl die Republik Österreich als auch die Bundesrepublik Deutschland gehören, ergibt sich insoweit, dass ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks sowie unter Berücksichtigung jedes in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbaren einschlägigen Völkerrechtssatzes auszulegen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, Rn. 43).“

#### IV. Die Auslegung des Ausdrucks „Gewinnbeteiligung“

Bei der Interpretation der Voraussetzung der „Gewinnbeteiligung“ in Art 11 Abs 2 DBA Deutschland setzt der EuGH am Wortlaut an:<sup>23)</sup> „Zunächst ist zur gewöhnlichen Bedeutung des Begriffs ‚Gewinnbeteiligung‘ festzustellen, dass sowohl der allgemeine Sprachgebrauch als auch die allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandards auf eine Bedeutung hinweisen, zu der grundsätzlich die Möglichkeit gehört, an den positiven Jahresergebnissen eines Unternehmens beteiligt zu werden. Das ist in der Regel bei einem Anteilseigner der Fall, aber z. B. auch bei einem Arbeitnehmer, dessen Arbeitsvertrag eine Zulage in Form eines Anteils an dem vom Arbeitgeber erzielten Gewinn vorsieht. [...] Zudem wird der Ausdruck ‚Gewinnbeteiligung‘ gewöhnlich mit der

---

<sup>20)</sup> Siehe BFH 26. 8. 2010, I R 53/09, Rn 25.

<sup>21)</sup> Schlussanträge GA Mengozzi 27. 4. 2017, Österreich gegen Deutschland, C-648/15, EU:C:2017:311, Nr 107.

<sup>22)</sup> EuGH 12. 9. 2017, Österreich gegen Deutschland, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 39.

<sup>23)</sup> EuGH 12. 9. 2017, Österreich gegen Deutschland, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 40 ff.

*Veränderlichkeit und Unvorhersehbarkeit der Jahresergebnisse jeglicher risikobehafteten Geschäftstätigkeit in Verbindung gebracht. Die Beteiligung am Gewinn eines Geschäftsjahrs bedeutet daher in der Regel einen Anspruch auf Auszahlung eines zu Beginn des Geschäftsjahrs unbekanntem Betrags, der sich von einem zum anderen Geschäftsjahr ändern und im Übrigen auch gleich null sein kann. [...] Die Wendung ‚Forderungen mit Gewinnbeteiligung‘ bezieht sich also auf Finanzprodukte, deren Vergütung sich zumindest teilweise in Abhängigkeit von der Höhe des Jahresgewinns des Schuldners ändert.“*

Es überrascht, dass der Gerichtshof dem Wortlaut – insbesondere im Verhältnis zu seiner verbleibenden Begründung – großen Stellenwert einräumt. Gerade bei wirtschaftlich geprägter Fachterminologie gibt der vom EuGH erwähnte „*allgemeine Sprachgebrauch*“ nämlich an sich nicht allzu viel her. Zu den von ihm zitierten „*allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandards*“ finden sich im Urteil auch keine weiteren Nachweise. Letztlich muss sich der EuGH den Vorwurf gefallen lassen, an dieser Stelle seiner Entscheidung mehr behauptet als argumentiert zu haben.

Weiters stellte der Gerichtshof zur Zielsetzung der Bestimmungen, in denen die Wendung „*Forderungen mit Gewinnbeteiligung*“ verwendet wird, fest, „*dass Art. 11 Abs. 2 des österreichisch-deutschen Abkommens eine Ausnahme von dem in Art. 11 Abs. 1 dieses Abkommens aufgestellten Grundsatz der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Vertragsstaaten darstellt, wonach Zinsen grundsätzlich nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Nutzungsberechtigte ansässig ist. Diese Ausnahmebestimmung erlaubt die Besteuerung der Zinsen aus einer Forderung mit Gewinnbeteiligung ‚auch‘ in dem Staat, aus dem sie stammen. Es ist daher Sache des Staates, in dem der Nutzungsberechtigte dieser Zinsen ansässig ist, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, indem er die bereits einbehaltene Quellensteuer auf die übrigen vom Forderungsinhaber geschuldeten Steuern anrechnet. [...] In Anbetracht dieser allgemeinen Systematik sowie der Zielsetzung des österreichisch-deutschen Abkommens, die darin besteht, die rechtliche Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zwischen den beiden Vertragsstaaten so weit wie möglich zu verhindern, ist das Kriterium für die Zulässigkeit einer Ausnahme von der vereinbarten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, nämlich das Vorliegen einer Gewinnbeteiligung, eng auszulegen, [...]“<sup>24)</sup>*

Diese Begründungslinie des EuGH ist ebenfalls angreifbar: Der EuGH nimmt an, dass Ausnahmebestimmungen eng auszulegen sind. Von dieser Prämisse geht der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung häufig aus.<sup>25)</sup> Dadurch wird sie aber nicht überzeugender. Vielmehr ist sie methodisch unhaltbar: Es ist letztlich eine bloße Frage der Rechtstechnik, eine Vorschrift zunächst weit zu formulieren, um sie durch eine Befreiungsvorschrift zugleich wieder einzugrenzen, oder sie von vorneherein eng zu fassen.<sup>26)</sup> Legistische Zufälligkeiten sollten auf das Interpretationsergebnis keinen Einfluss haben. Darüber hinaus ist die Annahme, welche Vorschrift als Regel und welche als Ausnahme gilt, meist willkürlich. Das zeigt sich auch hier: Als Regel könnten nämlich genauso die nationalen Rechtsvorschriften angesehen werden, die die Steuerpflicht für Einkünfte aus Forderungen mit Gewinnbeteiligungen postulieren. Die in Art 11 Abs 1 DBA Deutschland enthaltene Befreiung ist dann die Ausnahme, und Art 11 Abs 2 DBA Deutschland jene Vorschrift, die die Grundregel wiederum bestätigt. Bei dieser – ebenso legitimen – Betrachtung wäre dann auf Grundlage der methodischen Prämissen des

<sup>24)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 48 f.

<sup>25)</sup> Dazu bereits *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 79 ff.

<sup>26)</sup> *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; *Stoll*, Das Schuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75.



EuGH Art 11 Abs 1 DBA Deutschland eng auslegen, Art 11 Abs 2 DBA Deutschland aber gerade nicht.

Interessant ist eine weitere Überlegung, die sich im EuGH-Urteil findet:<sup>27)</sup> „Eine weite Auslegung des in Art. 11 Abs. 2 dieses Abkommens verwendeten Ausdrucks ‚Gewinnbeteiligung‘ könnte nämlich die Tragweite von Art. 11 Abs. 1 des Abkommens einschränken, der durch eine strikte Aufteilung der Befugnis zur Zinsbesteuerung jede Doppelbesteuerung verhindern soll, während eine Anwendung von Art. 11 Abs. 2 des Abkommens zu einer Doppelbesteuerung führt, deren schädliche Auswirkungen auf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts nur durch die Anrechnungsregel in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 Buchst. b des Abkommens abgemildert werden.“ Mit den „schädlichen Auswirkungen auf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts“ in einem solchen Verfahren zu argumentieren, ist keineswegs selbstverständlich. Der EuGH ist nach Art 273 AUEV in diesem Verfahren aufgrund eines Schiedsvertrags zuständig, eine Streitigkeit zwischen den Mitgliedsstaaten zu klären. Anders als beispielsweise in einem Vorabentscheidungsverfahren hat er nicht über die Unionsrechtskonformität einer ihm von einem nationalen Gericht beschriebenen Regelung des nationalen Rechts zu entscheiden. Daher ist zu fragen, ob der EuGH in die Interpretation einer DBA-Vorschrift überhaupt Unionsrecht einfließen lassen darf. Die Annahme, dass der EuGH bei seiner Auslegung der DBA-Vorschrift andere Argumente zu berücksichtigen hat als nationale Behörden und Gerichte, liegt alles andere als nahe. Denn dies würde bedeuten, dass der Inhalt der Abkommensnorm davon abhängt, wer jeweils der Interpret ist. Will man dies vermeiden, müssten es dann alle Rechtsanwender dem EuGH gleich tun und das Unionsrecht bei der Auslegung der DBA-Vorschrift berücksichtigen. Bei einer Vorschrift eines DBA zwischen zwei Mitgliedstaaten, die – wie im konkreten Fall – nicht dem Vorbild des OECD-MA entspricht, ist das denkbar. Würde es sich aber um eine im OECD-MA enthaltene Regelung handeln, die in ein bilaterales Abkommen Eingang gefunden hat, ist das schwerer vorstellbar. Denn mit der Übernahme einer bestimmten Regelung des OECD-MA bringen die Vertragsstaaten zum Ausdruck, an deren Inhalt anzuknüpfen. Sie wollen bewirken, dass der Inhalt der Vorschrift identisch mit jenem anderer bilateraler DBA-Vorschriften ist, die sich derselben OECD-Regelung bedient haben.<sup>28)</sup> Diese anderen DBA können auch zwischen Staaten geschlossen sein, die gar nicht der EU angehören. Für eine unionsrechtskonforme Auslegung, die zu einem Auseinanderdriften der Inhalte gleichlautender bilateraler DBA-Regelungen führt, bleibt dann wenig Platz. Ein Verstoß gegen das Unionsrecht würde somit die Regelung unanwendbar machen.

In der Sache ist jedenfalls unklar, warum „eine Anwendung von Art. 11 Abs. 2 des Abkommens zu einer Doppelbesteuerung führt, deren schädliche Auswirkungen auf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts nur durch die Anrechnungsregel in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 Buchst. b des Abkommens abgemildert werden.“<sup>29)</sup> Der EuGH geht offenbar davon aus, dass die Anrechnungsmethode, die die Anwendung des Art 11 Abs 2 iVm Art 23 Abs 1 lit b DBA Deutschland nach sich zieht, im Unterschied zu der in Art 11 Abs 1 DBA Deutschland vorgesehenen Befreiung „schädliche Auswirkungen auf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts“ hat. Dieser Überlegung kann nur die Prämisse zugrunde liegen, dass aus unionsrechtlicher Sicht die Befreiung gegenüber der Anrechnung zu präferieren ist. Diese Aussage ist in der Rechtsprechung des EuGH neu. Bisher wurden die Besteuerung im Quellenstaat und

---

<sup>27)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 50.

<sup>28)</sup> Lang, Die im neuen DBA Österreich – Deutschland enthaltenen Auslegungsregeln, in Gasser/Lang/Lechner (Hrsg), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland, Der Entwurf im Lichte der österreichischen und deutschen Abkommenspraxis (1999) 59 (72).

<sup>29)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 50.

die Anrechnung dieser Steuer im Ansässigkeitsstaat nur dann als unionsrechtlich problematisch oder zumindest rechtfertigungsbedürftig angesehen, wenn entweder die Erhebung einer Quellensteuer auf Einkünfte von Nichtansässigen gegenüber Ansässigen im Quellenstaat zu einer Ungleichbehandlung führte<sup>30)</sup> oder wenn die im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nicht beseitigte Besteuerung im Ansässigkeitsstaat dort eine Schlechterbehandlung von Auslands- gegenüber Inlandseinkünften bewirkte.<sup>31)</sup> Erstmals erachtet der EuGH nun offenbar die Anrechnungsmethode in Hinblick „auf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts“ generell schädlicher als eine Befreiung im Quellenstaat. Eine Begründung dafür fehlt aber.

Konsequent weiter gedacht: Wenn der EuGH in unionsrechtskonformer Auslegung den Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode zugunsten der Befreiung einschränkt, kann dies nur bedeuten, dass die Anrechnungsmethode seiner Auffassung nach unionsrechtswidrig ist. Denn eine unionsrechtskonforme Auslegung ist nur dann zulässig, wenn eine der in Betracht gezogenen Normhypothesen gegen Unionsrecht verstößt. Die Annahme, dass eine Normhypothese *eher* mit den unionsrechtlichen Vorgaben in Einklang zu bringen ist, ist unzulässig. Eine ins Auge gefasste Auslegung kann nur entweder dem Unionsrecht *entsprechen* oder *widersprechen*. Tertium non datur. Nur im Fall des Widerspruchs einer Normhypothese mit dem Unionsrecht fließt dies in den Auslegungsvorgang ein und kann dazu führen, dass ihr eine andere – unionsrechtskonforme – Normhypothese vorzuziehen ist. Erweist sich die unionsrechtskonforme Auslegung – beispielsweise wegen der in einem konkreten Fall in eine andere Richtung weisenden und aufgrund ihrer Überzeugungskraft stärker wiegenden grammatikalischen, teleologischen oder anderen systematischen Argumente – als unzulässig, ist von der Unionsrechtswidrigkeit der Vorschrift auszugehen.<sup>32)</sup> Träfe dies auf Art 11 Abs 2 DBA Deutschland zu, wäre die Folge, dass Art 11 Abs 2 DBA Deutschland insgesamt – über die Forderungen mit Gewinnbeteiligung hinaus – unionsrechtswidrig und unanwendbar würde. Diese weitreichende, auf die Unionsrechtswidrigkeit der Anrechnungsmethode *per se* hinauslaufende – aufgrund der vom EuGH in diesem Urteil getroffenen Prämissen aber unumgängliche – Konsequenz hat der EuGH selbst aber nicht gezogen.

Der EuGH hat sich bei der Begründung seines Auslegungsergebnisses an der Systematik des Art 11 Abs 2 DBA Deutschland orientiert:<sup>33)</sup> „Sodann ist zum Zusammenhang festzuhalten, dass der Begriff in Art. 11 Abs. 2 des österreichisch-deutschen Abkommens vor einer Aufzählung steht, die seiner Veranschaulichung dient und in der drei Arten von Finanzinstrumenten genannt werden, deren gemeinsames Merkmal [...] darin liegt, dass sich ihre Vergütung in Abhängigkeit vom Jahresgewinn des Emittenten ändern kann. [...] Gleiches gilt für ‚Gewinnobligationen‘, die allgemein als Anleihen definiert werden, die neben einer festen Verzinsung einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Emittenten gewähren. [...] Ebenso sind ‚partiarische Darlehen‘ grundsätzlich durch eine feste oder variable Grundverzinsung gekennzeichnet, zu der eine an die Höhe des Gewinns des Schuldners gekoppelte Verzinsung hinzukommt. [...] Der ‚stille Gesellschafter‘ – gleich in welcher Form – ist definitionsgemäß am Gewinn der Gesellschaft beteiligt, deren Anteile er hält, wie dies im Übrigen die Republik Österreich unwidersprochen vorgetragen hat.“ Der Umstand, „dass die Genussscheine jedes Jahr in Höhe

<sup>30)</sup> So zB EuGH 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, Rn 52 ff; 18. 10. 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn 34; 19. 6. 2014, *Strojirny Prostějov*, C-53/13 und C-80/13, EU:C:2014:2011, Rn 60.

<sup>31)</sup> So zB EuGH 7. 9. 2004, *Petri Manninen*, C-319/02, EU:2004:484, Rn 55; 10. 2. 2011, *Haribo*, C-436/08, EU:2011:61, Rn 80 ff.

<sup>32)</sup> Dazu *Lang*, Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang (2010) 1003 (1004 f).

<sup>33)</sup> EuGH 12. 9. 2017, *Österreich gegen Deutschland*, C-648/15, EU:C:2017:664, Rn 44 ff.

*eines festen Prozentsatzes ihres (ebenfalls festen) Nennwerts vergütet werden“; hat den EuGH schlussfolgern lassen, dass „der in Art 11 Abs 2 des österreichisch-deutschen Abkommens verwendete Begriff ‚Forderungen mit Gewinnbeteiligung‘ dahin auszulegen [ist], dass er Wertpapiere wie die im vorliegenden Fall in Rede stehenden nicht umfasst“.*

Der BFH hat ebenso auf die Aufzählung der anderen Instrumente in Art 11 Abs 2 DBA Deutschland abgestellt, ist dabei aber zum diametral entgegengesetzten Ergebnis gelangt:<sup>34)</sup> *„Zutreffend weist die Vorinstanz darauf hin, eine Beteiligung am Gewinn liege danach ganz allgemein nur dann vor, wenn die Leistung, die der Forderungsinhaber verlangen kann, unmittelbar oder auch nur mittelbar von der Höhe des Gewinns abhängt. Für dieses weite Verständnis des Begriffs ‚Gewinnbeteiligung‘ spricht der Vergleich mit den in Art 11 Abs 2 DBA-Österreich 2000 genannten Beispielen der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen. Auch diese Finanzierungsformen enthalten nicht notwendig eine unbegrenzte und unmittelbare Beteiligung am Gewinn des Unternehmens, sondern können auf einer auf einen bestimmten Prozentsatz der geleisteten Einlage bzw. des ausstehenden Darlehens begrenzten Gewinnbeteiligung beruhen. Daher bedarf es für die Annahme einer Gewinnbeteiligung i.S. des Art 11 Abs 2 DBA-Österreich 2000 keiner Orientierung am Gewinn dergestalt, dass Bezugsgröße für die Ausschüttung zwingend die Dividende der Aktionäre, der Jahresüberschuss oder eine andere Bilanzkennziffer ist. Auch wenn, worauf die Klägerin hinweist, die Höhe des Bilanzgewinns in den Grenzen des § 268 Abs 1 des Handelsgesetzbuchs durch die Bildung und Auflösung von Rücklagen gestaltbar ist, bewirkt dies nicht, dass ihr eine feste, sondern dass ihr eine in den durch die Genussscheinbedingungen vereinbarten Grenzen variable Vergütung zustand. Gewinnbeteiligungen stehen somit im Gegensatz zu solchen Vergütungen (Zinsen), die unabhängig von der Erzielung eines Gewinns, also auch im Verlustfall, zu entrichten sind. Für die Annahme einer Gewinnbeteiligung reicht daher eine bloße Gewinnabhängigkeit der geschuldeten Vergütung, die sich auch am Bilanzgewinn oder -verlust orientieren kann, aus. [...] Zwar wird im Streitfall die Vergütung selbst nach dem jeweils in § 2 Abs 1 GSB vereinbarten grundsätzlich festen Prozentsatz berechnet. Sie ist aber durch die Notwendigkeit eines ausreichenden Bilanzgewinns ertragsabhängig. Die Verzinsung konnte demzufolge – je nach der Höhe des erzielten Bilanzgewinns – zwischen null und der jeweils vereinbarten höchsten Verzinsung liegen. Aus diesem Grund kann die Klägerin nicht mit Erfolg einwenden, der Annahme einer Gewinnbeteiligung stehe entgegen, dass sie nur weniger als den vereinbarten Zins, nicht aber mehr als diesen hat erzielen können.“*

EuGH und BFH haben sich beide auf die Systematik des Art 11 Abs 2 DBA Deutschland bezogen, daraus aber unterschiedliche Schlussfolgerungen gezogen. Umso bedauerlicher ist es, dass sich der EuGH mit der Argumentation des BFH überhaupt nicht auseinandergesetzt hat.

## V. Zusammenfassende Würdigung

Der EuGH hatte mehr als 15 Jahre nach Inkrafttreten dieser Vorschrift erstmals die Gelegenheit, ein Urteil auf Grundlage des Art 25 Abs 5 DBA Deutschland zu treffen. Der Umstand, dass diese Vorschrift so lange nicht angewendet wurde, lässt keineswegs den Schluss zu, dass sie nur geringe Bedeutung hätte. Vielmehr zeigt dies, dass Art 25 Abs 5 DBA Deutschland die intendierte Präventivwirkung entfaltet:<sup>35)</sup> Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einigen sich offenbar in Verständigungsverfahren, um

---

<sup>34)</sup> BFH 26. 8. 2010, I R 53/09, Rn 20 f.

<sup>35)</sup> Dazu Lang, Der EuGH als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen, in Lüdicke/Mössner/Hummel (Hrsg), Das Steuerrecht der Unternehmen, Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag (2013) 365 (380); siehe auch Züger, SWI 1999, 25.

Herren des Verfahrens zu bleiben und nicht ihre Zuständigkeit an den EuGH zu verlieren. Die Anrufung des EuGH ist somit der Ausnahmefall. Gerade die Seltenheit eines derartigen Schiedsverfahrens vor dem EuGH beweist somit, dass die Aufnahme der Schiedsklausel in das DBA höchst sinnvoll war.

Der EuGH hat die Gelegenheit genutzt, seine Zuständigkeit für die Auslegung des DBA Deutschland aufgrund der Schiedsklausel des Art 25 Abs 5 dieses DBA nach Art 273 AEUV auch offiziell zu akzeptieren. Konkret hatte der EuGH Art 11 Abs 2 DBA Deutschland zu interpretieren. Es ist kein Zufall, dass gerade die Auslegung einer nicht dem OECD-MA entsprechenden Vorschrift strittig geworden ist: Die Rechtsanwender verfügen im Fall vom OECD-MA abweichender Regelungen über wenig Anhaltspunkte, um den Inhalt dieser Vorschrift zu ermitteln. Oft sind solche Vorschriften auch handwerklich schlecht gemacht.<sup>36)</sup> Die vom EuGH zur Auslegung des Art 11 Abs 2 DBA Deutschland ins Treffen geführten Argumente erweisen sich bei detaillierter Analyse aber leider als angreifbar. Gerade bei einer Entscheidung, die Pioniercharakter hat, wäre zu wünschen gewesen, dass der Gerichtshof besondere Sorgfalt auf die Begründung aufgewendet hätte.

Das Urteil des EuGH enthält aber auch überzeugende Passagen: Der Gerichtshof hat deutlich gemacht, dass die Art 3 Abs 2 OECD-MA nachgebildete Vorschrift dieses Abkommens keineswegs einen Rückgriff auf das nationale Recht zulässt. Vielmehr sind die völkerrechtlichen Auslegungsvorschriften maßgebend. Art 3 Abs 2 OECD-MA stellt somit keine Ausnahme von der aufgrund völkerrechtlicher Interpretationsregeln maßgebenden abkommensautonomen Auslegung dar, sondern bestätigt sie auch für die DBA. Es bleibt zu hoffen, dass dieser Teil der Entscheidungsbegründung für die DBA-Praxis nachhaltige Bedeutung haben wird und nationale Gerichte sich davon leiten lassen oder sich zumindest mit ihr auseinandersetzen. Immerhin ist der EuGH ein Gericht höchster Autorität, dessen Rechtsprechung nicht nur in der EU, sondern weit darüber hinaus intensiv verfolgt wird.

---

<sup>36)</sup> Dazu *Lang*, SWI 2012, 125 f.

---

## Vorabentscheidungsersuchen des BFH zur Sollbesteuerung und zur Margenbesteuerung

**Entscheidungen:** BFH 21. 6. 2017, V R 51/16; 3. 8. 2017, V R 60/16.

**Normen:** Art 63, 90 MwStSyst-RL bzw Art 306 MwStSyst-RL.

Der BFH zweifelt an der bislang uneingeschränkt angenommenen Pflicht zur Vorfinanzierung der Umsatzsteuer durch den zur Sollbesteuerung verpflichteten Unternehmer und am Ausschluss des ermäßigten Steuersatzes bei der Überlassung von Ferienwohnungen im Rahmen der sogenannten Margenbesteuerung. Er hat daher zwei Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet. Im ersten Verfahren (V R 51/16) soll der EuGH insbesondere entscheiden, ob der Steuerpflichtige verpflichtet ist, die für die Leistung geschuldete Steuer für einen Zeitraum von zwei Jahren vorzufinanzieren, wenn er die Vergütung für seine Leistung (teilweise) erst zwei Jahre nach Entstehung des Steuertatbestands erhalten kann. Im zweiten Verfahren (V R 60/16) soll der EuGH entscheiden, ob er an seiner Rechtsprechung festhält, nach der die Überlassung von Ferienwohnungen durch im eigenen Namen handelnde Reisebüros der Margenbesteuerung unterliegt und ob, wenn ja, die Berechtigung besteht, die Marge mit dem ermäßigten Steuersatz für die Beherbergung in Ferienunterkünften zu versteuern.

# SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Jahresabo 2017 inkl. Online Zugang und App**

(27. Jahrgang 2017, Heft 1-12)

**EUR 275,-**

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma \_\_\_\_\_

Kundennummer \_\_\_\_\_

Straße/Hausnummer \_\_\_\_\_

PLZ/Ort \_\_\_\_\_

E-Mail \_\_\_\_\_

Telefon (Fax) \_\_\_\_\_

Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**