

Markenrechtsreform

VfGH peilt an:
Homo-Ehe

2. Erwachsenenschutzgesetz
Zentrale Neuerungen

Untersuchungshaft
Grundrechtsschutz durch OGH?

Business Judgment Rule
Drei nuancierende Entscheidungen

EU Fusionskontrolle
Erste Vorabentscheidung EuGH

Deutsche Genussscheinerträge
Debüt des EuGH als DBA-Schiedsrichter

Deutsche Genussscheinerträge: Debüt des EuGH als DBA-Schiedsrichter

Aufgrund des Qualifikationskonflikts über die abkommensrechtliche Einordnung deutscher Genussscheine wurde von der Schiedsklausel iSd Art 25 Abs 5 DBA Deutschland erstmals Gebrauch gemacht. Durch diese wird dem EuGH bei Abkommensstreitigkeiten die Rolle des Schiedsrichters zugewiesen. Mit dem nunmehr vorliegenden Urteil des EuGH handelt es sich um den ersten Fall überhaupt, in welchem dieser in einer DBA-Streitigkeit als Schiedsrichter auftritt.

INA KERSCHNER

A. Sachverhalt und Rechtslage

Im Anlassfall geht es um die abkommensrechtliche Einordnung deutscher Genussscheinerträge nach dem DBA Deutschland. Die Ausgabebedingungen für die Genussscheine lassen sich wie folgt zusammenfassen:¹⁾ 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 dabei 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, dann 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 ferner keine Beteiligung am Liquidationserlös des Emittenten. Für den Emittenten besteht letztlich ein Kündigungsrecht, wenn die steuerliche Abzugsfähigkeit aus den Genussscheinen wegfällt.

Während zwischen Deutschland und Österreich unstrittig ist, dass Zinsen iSd Art 11 – und keine Dividenden iSd Art 10 – vorliegen, besteht ein Qualifikationskonflikt innerhalb des Art 11 DBA Deutschland. Art 11 DBA Deutschland lautet folgendermaßen: „(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden. (2) 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 dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden.“

Nach österr Auffassung sind die gegenständlichen Genussscheinerträge nicht als „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ iSd Art 11 Abs 2 DBA Deutschland zu qualifizieren. Vielmehr sei Abs 1 des Art 11 DBA Deutschland einschlägig. Somit beruft sich Österreich darauf, dass dem Ansässigkeitsstaat – hier Österreich – das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Genussscheinerträgen zugeteilt wird. Hingegen geht Deutschland von einem Anwendungsfall des Art 11 Abs 2 DBA Deutschland aus, wonach der Quellenstaat – hier Deutschland – die Einkünfte besteuern darf und der Ansässigkeitsstaat gem Art 23 Abs 2 lit b die Entlastung von der Doppelbesteuerung durch Anrechnung herbeiführen muss. Aufgrund dieser abweichenden Einordnung der Genussscheinerträge im Rahmen des Art 11 DBA Deutschland beanspruchen folglich sowohl Österreich als auch Deutschland das Besteuerungsrecht für sich. Für die betroffene Steuerpflichtige führt dies zu einer Doppelbesteuerung. Da im Zuge des in dieser Sache eingeleiteten Verständigungsverfahrens innerhalb einer Frist von drei Jahren keine Einigung erzielt worden war, hat Österreich auf Antrag der Steuerpflichtigen die Streitigkeit mit 3. 12. 2015 vor dem EuGH anhängig gemacht.

Die bilaterale Grundlage für die Einleitung des Schiedsverfahrens bildet Art 25 Abs 5 DBA Deutschland, der wie folgt lautet: „Können Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens entstehen, von den zuständigen Behörden nicht im Verständigungsverfahren (...) innerhalb einer Frist von drei 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.“ Die unionsrechtliche Grundlage für das Schiedsverfahren liegt sonach in Art 273 AEUV, der die Nachfolgebestimmung zu dem – im Jahr des DBA-Abschlusses

Dr. Ina Kerschner ist Mitarbeiterin der Abteilung für internationales Steuerrecht im BMF. Der Beitrag gibt ausschließlich die persönliche Meinung der Autorin wieder.

1) EuGH 12. 9. 2017, C-648/15, AT/DE, ECLI:EU:C:2017:664, Rz 12.

einschlägigen, zwischenzeitlich aber ersetzen – Art 239 EGV ist.²⁾ Demnach ist „[d]er Gerichtshof (...) für jede mit dem Gegenstand der Verträge in Zusammenhang stehende Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten zuständig, wenn diese bei ihm aufgrund eines Schiedsvertrags anhängig gemacht wird“.

B. Urteil des EuGH

1. Zuständigkeit des EuGH zur Beilegung des Qualifikationskonflikts

In seinem in dieser Sache ergangenen Urteil v 12. 9. 2017, C-648/15, AT/DE, befasst sich der EuGH in einem ersten Schritt mit dessen Zuständigkeit zur Beilegung des gegenständlichen Qualifikationskonflikts. Art 273 AEUV verlangt zunächst eine „Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten“. Zu diesem Kriterium äußert sich der EuGH folgendermaßen: „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.“³⁾ Art 273 AEUV setzt weiters voraus, dass eine solche Streitigkeit „mit dem Gegenstand der Verträge im Zusammenhang steh[t]“. Dazu ergibt nach Ansicht des EuGH „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. (...) 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. (...) [Dabei] 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“. Schließlich verlangt Art 273 AEUV, dass der EuGH „aufgrund eines Schiedsvertrags“ zuständig gemacht wird. In diesem Zusammenhang erkennt der EuGH, dass das gegenständliche Ersuchen „zwar nicht auf der Grundlage einer speziell für die Beilegung der vorliegenden Streitigkeit vereinbarten Schiedsklausel gestellt worden [ist], sondern in Anwendung einer allgemeinen Bestimmung des österreichisch-deutschen Abkommens, (...) [die] bereits vor Entstehung dieser Streitigkeit bestand (...). 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“.⁴⁾ Vor diesem Hintergrund kommt der EuGH zum Ergebnis, dass dieser auch zur Entscheidung über die vorliegende Streitigkeit befugt ist.

2. Auslegung und Anwendung des Art 11 DBA Deutschland

In einem zweiten Schritt widmet sich der EuGH der Sache, nämlich der Auslegung und Anwendung des Art 11 DBA Deutschland im Falle der strittigen Genussscheinerrträge. Dabei geht der EuGH eingangs auf die deutsche Position ein, welche sich auf die nach nationalem Recht – und insb durch den in dieser Problematik bereits aufgerufenen BFH⁵⁾ – vertretene Auslegung stützt. Nach Ansicht des EuGH enthält „Art. 3 Abs 2 des österreichisch-deutschen Abkommens (...) zwar eine Auslegungsregel, wonach ein im Abkommen nicht definierter Ausdruck die Bedeutung erhalten muss, die ihm das Steuerrecht des Staates beilegt, der das Abkommen anwendet. 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“.⁶⁾ In Anbetracht dessen betont der EuGH, dass Art 11 DBA Deutschland vielmehr nach völkerrechtlichen Methoden auszulegen ist, und verweist auf die allgemeine Auslegungsregel des Art 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention.⁷⁾ Gem Abs 1 dieser Bestimmung ist ein Vertrag „nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen“.

In diesem Sinne befasst sich der EuGH zunächst mit der gewöhnlichen Bedeutung des Begriffs „Gewinnbeteiligung“. So sei 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. (...) Zudem wird der Ausdruck „Gewinnbeteiligung“ gewöhnlich mit der Veränderlichkeit und Unvorhersehbarkeit der Jahresergebnisse jeglicher risikobehafteten Geschäftstätigkeit in Verbindung gebracht. (...) Die Wendung „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ bezieht sich also auf Finanzprodukte, deren Vergütung sich zumindest teil-

2) Vgl für ein dynamisches Verständnis dieses Verweises auch *Kerschmer/Koppensteiner/Seydl*, Österreich erhebt aufgrund einer DBA-Streitigkeit erstmals Klage beim EuGH, SWI 2016, 134 (135 ff). Der EuGH dürfte dies in seinem Urteil nicht weiter in Frage stellen – vgl insb ECLI:EU:C:2017:664, Rz 8.

3) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 21.

4) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 28 f.

5) BFH 26. 8. 2010, I R 53/09.

6) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 35 ff.

7) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 38 f.

weise in Abhängigkeit von der Höhe des Jahresgewinns des Schuldners ändert“.⁸⁾ Ferner erkennt der EuGH zu der in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung, „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“.⁹⁾ Schließlich hält der EuGH zur Zielsetzung 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. (...) 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 (...). Eine weite Auslegung des (...) 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“.¹⁰⁾

Nach dieser Auslegung kommt der EuGH für die strittigen Genussscheinerträge zum Ergebnis, dass diese nicht vom Begriff der „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ iSd Art 11 Abs 2 DBA Deutschland erfasst sind. So würden die Genussscheine „jedes Jahr in Höhe eines festen Prozentsatzes ihres (ebenfalls festen) Nennwerts vergütet werden, wobei beide Werte bei der Zeichnung im Voraus festgelegt werden. Die Vergütung der Genussscheine weist zwar außerdem die Besonderheit auf, dass sie gemindert oder ausgesetzt wird, wenn das Geschäftsjahr des Emittenten ihretwegen mit einem Verlust endet, sie aber in späteren profitablen Geschäftsjahren nachgeholt wird, sofern durch die Nachzahlung kein Bilanzverlust entsteht. (...) Diese Besonderheit bedeutet jedoch nur, dass die jährliche Zinszahlung von der Erzielung eines hinreichenden Bilanzgewinns im selben Geschäftsjahr abhängig ist, nicht aber, dass die Genussscheine über den Anspruch auf die jährlichen Zinsen hinaus zur Beteiligung an diesem Gewinn berechtigten würden“.¹¹⁾

C. Anmerkung

Im Bereich des internationalen Steuerrechts sind Schiedsklauseln auf dem Vormarsch. So hat sich im

Rahmen des BEPS-Projekts der OECD/G20 eine große Gruppe von Ländern dazu verpflichtet, rasch ein zwingendes und verbindliches Schiedsverfahren in ihre bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen. Zu diesen Ländern zählt auch Österreich,¹²⁾ wobei die österr Abkommenspolitik Schiedsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen ohnehin schon seit langer Zeit offen gegenübersteht.¹³⁾ Ob damit aber zugleich der Siegeszug des Schiedsverfahrens eingeleitet ist, erscheint fraglich. Im Rahmen der Streitbeilegung nimmt nämlich das Schiedsverfahren, das eine Ergänzung zum Verständigungsverfahren bildet, wohl eher die Rolle des „Worst Case-Szenarios“ ein. Vorrangig wird durch eine Schiedsklausel den Schwächen des Verständigungsverfahrens – insb dem fehlenden Einigungszwang und der langen Verfahrensdauer¹⁴⁾ – entgegengewirkt und somit vielmehr die Streitbeilegung in gegenseitigem Einvernehmen der beiden Vertragsstaaten vorangetrieben.

Diese praktische Stellung von Schiedsklauseln hat sich im Verhältnis zu Deutschland bestätigt. So hat es seit Inkrafttreten des DBA Deutschland mit 18. 8. 2002 mehr als 13 Jahre gedauert, bis nun anlässlich der deutschen Genussscheinerträge von der ausverhandelten Schiedsklausel tatsächlich Gebrauch gemacht wurde. Angesichts des Umstands, dass mit Deutschland – als einer der wichtigsten Abkommenspartner Österreichs – eine sehr hohe Anzahl an Verständigungsverfahren abgewickelt wird, ist dies ein Indiz dafür, dass die Schiedsklausel des Art 25 Abs 5 DBA Deutschland in der Praxis ihrer Präventivwirkung durchaus gerecht wird. Indessen wurde mit dem gegenständlichen Fall nicht nur aus österr bzw deutscher Sicht Neuland betreten. Vielmehr handelt es sich um den ersten Fall überhaupt, in welchem der EuGH in einer DBA-Streitigkeit zuständig gemacht wurde. Zwar besteht mit Art 273 AEUV – wie auch schon mit der Vorgängerbestimmung des Art 239 EGV – eine unionsrechtliche Grundlage dafür, dass die Mitgliedstaaten den EuGH als DBA-Schiedsrichter einsetzen. In der DBA-Praxis scheint sich dies allerdings als ein vorwiegend theoretisches Modell erwiesen zu haben. Davon zeugt, dass ein solches Verhandlungsergebnis selbst im Rahmen des österr Abkommensnetzwerks einzig im Verhältnis zu Deutschland gelang, wenn-

8) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 40 ff.

9) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 44.

10) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 48 ff.

11) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 51 ff.

12) Vgl. *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective – ACTION 14: 2015 Final Report 41.

13) Dementsprechend enthält das österr DBA-Muster bereits seit dem Jahr 1998 eine Schiedsklausel (vgl. *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 [111]; *Lehner* in *Vogell/Lehner*, DBA⁶ Art 25 Rz 268) – während Art 25 OECD-MA erst im Jahr 2008 MA um ein Schiedsverfahren ergänzt wurde. Vgl. dazu auch *Sedlacek*, Österreichische DBA-Politik – Art 24 und Art 25 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Österreichische DBA-Politik – Das „österreichische Musterabkommen“ (2013) 337 (353 ff).

14) Vgl. etwa *Göritzer*, Rahmenbedingungen des internationalen Verständigungsverfahrens, SWI 2014, 525 (530).

gleich das österr DBA-Muster bereits seit dem Jahr 1998 Schiedsklauseln vorsieht, wobei im Verhältnis zu EU-Staaten der EuGH als Schiedsgericht zuständig gemacht werden soll. Da der EuGH im vorliegenden Urteil nun aber ausdrücklich die Zulässigkeit der Vorlage einer DBA-Streitigkeit vor dem EuGH auf Grundlage von Art 273 AEUV bestätigt hat,¹⁵⁾ könnte dessen Rolle als DBA-Schiedsrichter an praktischer Bedeutung gewinnen.

In der Sache kommt der EuGH zum Ergebnis, dass die strittigen Genussscheine nicht als „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ iSd Art 11 Abs 2 DBA Deutschland einzuordnen sind. Diese Auslegung des Art 11 DBA Deutschland ist im Ergebnis durchaus überzeugend. So entsprechen die strittigen Genussscheine letztlich festverzinslichen Wertpapieren, denen nur hinsichtlich ihrer Auszahlung eine gewisse Abhängigkeit vom Verlust zukommt. Aufgrund des Gläubigerisikos im Falle des Konkurses ist allerdings eine solche Verlustabhängigkeit in Wahrheit jeder Forderung immanent.

Begrüßenswert ist auch die Deutlichkeit, mit welcher der EuGH gerade für Streitfälle die abkommensautonome Interpretation in den Mittelpunkt rückt.¹⁶⁾ Dass der EuGH jedoch im Hinblick auf die Zielsetzung des Art 11 DBA Deutschland argumentiert, das Kriterium der „Gewinnbeteiligung“ iSd Abs 2 sei – als „Ausnahme“ zu Abs 1 –¹⁷⁾ ganz allgemein eng auszulegen, erscheint insofern schwierig, als es letztlich schlichtweg von der „technischen“ Herangehensweise im Zuge eines jeden Normsetzungsverfahrens abhängig ist, ob entweder Ausnahme oder aber Grundregel enger gefasst ist. Ebenso wird man etwa für Art 17 OECD-MA schwerlich nur deshalb schon zu einem engen Anwendungsbereich gelangen, weil dieser eine Ausnahme zu Art 15 (arg Art 17 Abs 1 OECD-MA: „Ungeachtet der Artikel 7 und 15“) darstelle. Ferner kann eine solche Argumentation mitunter an logische Grenzen stoßen. Ein anschauliches Beispiel hierfür bietet Art 15 OECD-MA. Hier ist nämlich schon diskussionswürdig, was denn eigentlich als „Ausnahme“ gelten soll. Immerhin wird in Art 15 OECD-MA zuallererst festgehalten, dass nur der Ansässigkeitsstaat besteuern darf, dann aber – konkret mit dem letzten Teilsatz des Art 15 Abs 1 Satz 1 OECD-MA – dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht eingeräumt. Sollte dieses Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats nun eng zu interpretieren sein, weil es die Ausnahmeregel darstelle, so stünde dies wiederum im Widerspruch dazu, dass

Art 15 Abs 2 OECD-MA eine Ausnahme zur Besteuerung im Tätigkeitsstaat ist. Legt man nämlich konsequenterweise auch Art 15 Abs 2 OECD-MA eng aus und wäre dementsprechend das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats eng zu verstehen, so läge ein offensichtliches Dilemma vor, wenn man mit einer engen Interpretation des letzten Teilsatzes des Art 15 Abs 1 Satz 1 OECD-MA zuvor zu dem Ergebnis gelangt wäre, dass hingegen das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats eng zu verstehen soll. In diesem Sinne kann allein aus dem Umstand, dass eine Regel – so auch Art 11 Abs 2 DBA Deutschland – als Ausnahme zu verstehen sein soll, in interpretativer Sicht wenig gewonnen werden.

Izm der Zielsetzung des Art 11 DBA Deutschland überrascht an der Argumentation des EuGH darüber hinaus, dass der Anrechnungsmethode gewissermaßen eine Nachteiligkeit beigemessen wird. So sei Art 11 Abs 2 DBA Deutschland deshalb nicht weit auszulegen, weil hier – anders als im Anwendungsbereich des Abs 1 – die schädlichen Auswirkungen der Doppelbesteuerung auf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts „nur durch die Anrechnungsregel (...) abgemildert“ werden.¹⁸⁾ Tatsächlich kann je nach Lage des Falles und der steuerlichen Attribute (im Verlustfall auch im Mehrjahresverlauf) in beiden beteiligten Staaten einmal die Anrechnungsmethode, einmal die Befreiungsmethode im Ergebnis nachteiliger sein.

15) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 21 ff.

16) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 35 ff.

17) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 48 ff.

18) ECLI:EU:C:2017:664, Rz 50.

SCHLUSSTRICH

Im vorliegenden Urteil bestätigt der EuGH ausdrücklich die Zulässigkeit der Vorlage einer DBA-Streitigkeit vor dem EuGH auf Grundlage von Art 273 AEUV. In der Sache kommt der EuGH zum Ergebnis, dass die strittigen Genussscheine nicht als „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ iSd Art 11 Abs 2 DBA Deutschland einzuordnen sind, da zwar die jährliche Zinszahlung von der Erzielung eines hinreichenden Bilanzgewinns im selben Geschäftsjahr abhängig ist, die Genussscheine nicht aber über den Anspruch auf die jährlichen Zinsen hinaus zur Beteiligung an diesem Gewinn berechtigen.