

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Sabine Schmidjell-Dommes

### **Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Chile**

*The New Tax Treaty with Chile*

Bernhard Ludwig

### **Das Kausalitätsprinzip im internationalen Steuerrecht**

*The Principle of Causality in International Tax Law*

Elisabeth Pamperl

### **Verlagerung von „Marketing Intangibles“**

*Transfer of Marketing Intangibles to a Foreign Permanent Establishment*

Michael Lang

### **Vermeidung der Doppelbesteuerung in der EU**

*Avoidance of Double Taxation Within the EU*

Daniel W. Blum / Karoline Spies

### **Die Rechtssache A Oy und ihre Implikationen für Österreich**

*The A Oy Case and Its Implications for Austria*

### **Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen**

*Legal Directives of the Ministry of Finance*

### **Internationale Rechtsprechung**

*International Court Decisions*



Linde

Michael Lang<sup>\*)</sup>

## Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der EU – jüngste Initiativen der EU-Kommission

### AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION WITHIN THE EU – THE MOST RECENT INITIATIVES OF THE EUROPEAN COMMISSION

Double taxation still occurs within the EU. According to the case law of the European Court of Justice, the existence of double taxation does not constitute an infringement of Union law. However, it is obvious that the current situation leads to distortions in a single market. The European Commission has presented several options to get rid of these obstacles. Michael Lang evaluates these proposals.

#### I. Die Aktivitäten der EU-Kommission in den letzten beiden Jahren

Vor etwas mehr als zwei Jahren hat die EU-Kommission den Richtlinienvorschlag für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage vorgelegt.<sup>1)</sup> Das Europäische Parlament und vor allem die dänische Präsidentschaft haben sich mit diesem Entwurf intensiv beschäftigt und Änderungsvorschläge unterbreitet.<sup>2)</sup> Die derzeit amtierende irische Präsidentschaft hat sich ausdrücklich zum Ziel gesetzt, diese Diskussionen weiter voranzubringen.<sup>3)</sup>

Die Kommission hat sich aber auf dem Gebiet der direkten Steuern nicht nur diesem großen Projekt gewidmet, sondern auch andere Pläne weiterverfolgt. In einer Mitteilung zum Thema „Doppelbesteuerung im Binnenmarkt“ hat sie sich am 11. 11. 2011 an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss gewendet.<sup>4)</sup> Darin hat sie festgestellt, dass die Doppelbesteuerung ein erhebliches Hindernis und eine wirkliche Herausforderung für den Binnenmarkt ist. Der Grundsatz, dass Doppelbesteuerung aufgrund unkoordinierter Steuerpolitiken beseitigt werden sollte, muss nach dieser Mitteilung ein Kernbestandteil jeder langfristigen Strategie der Kommission sein. Sie hat dabei auch eingeräumt, dass die CCCTB-Richtlinie das Doppelbesteuerungsproblem nur für multinationale Unternehmen, die dieses Instrument anwenden wollen, lösen wird. Der Geltungsbereich dieses Vorschlags ist begrenzt. Auch die anderen vorhandenen Instrumente reichen nicht aus, um der Vielzahl der verbleibenden Fälle von Doppelbesteuerung Rechnung zu tragen. Sie hat damals bereits weitere Initiativen angekündigt.

In der Zwischenzeit hat die Kommission allerdings den Schwerpunkt ihrer Aktivitäten auf die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung verlagert. Am 6. 12. 2012 hat sie eine Empfehlung zum Thema der „aggressiven Steuerplanung“ vorgelegt und den Mitgliedstaaten empfohlen, allgemeine Missbrauchsbestimmungen einzuführen sowie Subject-to-Tax-Klauseln in ihre Doppelbesteuerungsabkommen untereinander und mit Dritt-

---

<sup>\*)</sup> Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs „Doctoral Program in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. – Herrn Erik Pinetz, LL.M., danke ich sehr herzlich für kritische Anmerkungen, die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

<sup>1)</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121/4; dazu Lang, The Principle of Territoriality and its Implementation in the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Florida Tax Review 2012, 305 (305 ff.).

<sup>2)</sup> Bericht des Europäischen Parlaments vom 28. 3. 2012 über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (KOM [2011] 0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058 [CNS]); Vorschlag des Rates der Europäischen Union vom 4. April 2012 für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (2011/0058 [CNS]).

<sup>3)</sup> Programm des irischen Vorsitzes im Rat der Europäischen Union (2012) 24.

<sup>4)</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss (KOM [2011] 712 endgültig).

staaten aufzunehmen, und für derartige Regelungen gleich Formulierungsvorschläge vorgelegt.<sup>5)</sup> Weiters hat sie die Mitgliedstaaten aufgefordert, „nationale schwarze Listen“ von Drittländern zu erstellen, die den von ihr vorgegebenen Standard bei Informationsaustausch und Transparenz nicht erfüllen und im Verhältnis zu denen die Mitgliedstaaten überlegen sollten, keine Doppelbesteuerungsabkommen abzuschließen oder die bestehenden Abkommen sogar zu kündigen.<sup>6)</sup> Diese Regelungen und Maßnahmen schienen technisch unausgereift und lassen ein dahinterstehendes Grundkonzept vermissen.<sup>7)</sup>

Am 12. 4. 2012 hat die Kommission allerdings wieder an die erwähnte Mitteilung vom 11. 11. 2011 angeknüpft und nunmehr grundlegendere Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Diskussion gestellt. Für ein „Stakeholder Meeting – Direct Taxation“, das am 12. 4. 2013 in Brüssel stattgefunden hat, hat sie fünf Optionen vorgestellt, wie weiter verfahren werden könnte, und um Reaktionen gebeten.

## II. Die zur Diskussion gestellten Optionen

Die erste von der Kommission zur Diskussion gestellte Option besteht darin, die bisherige Situation beizubehalten und auf jegliche legislative oder administrative Maßnahme zu verzichten. Die Kommission weist darauf hin, dass alle Probleme der Doppelbesteuerung und damit verbunden die hohen Rechtsbefolgungskosten und die rechtliche Unsicherheit bei der Anwendung von DBA bestehen bleiben. Ungelöste Konflikte bei der DBA-Anwendung würden weiterhin den internen Markt beeinträchtigen. Die Kosten der verbleibenden Doppelbesteuerung wären hoch.

Option 2 besteht darin, den Mitgliedstaaten zu empfehlen, in ihre Doppelbesteuerungsabkommen die nunmehr auch im OECD-Musterabkommen enthaltene Regelung über das Schiedsverfahren (Art. 25 Abs. 5 OECD-Musterabkommen) aufzunehmen. Dabei könnten die bisher auf dem Gebiet der Schiedskonvention gemachten Erfahrungen berücksichtigt werden. Die Kommission weist darauf hin, dass bereits elf Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten bilaterale Regelungen über Schiedsverfahren vorsehen. Sie räumt aber ein, dass weder auf bilateraler Ebene noch auf Ebene der Schiedskonvention bisher häufig Schiedsverfahren durchgeführt wurden. Schiedsverfahren schaffen aber vor allem für die Abgabenbehörden einen Anreiz, die Doppelbesteuerung bereits in Verständigungsverfahren zu eliminieren und es gar nicht zur Einleitung eines Schiedsverfahrens kommen zu lassen.

Option 3 ähnelt diesem Vorschlag: Schiedsverfahrensregelungen sollten aber nicht bloß in bilaterale Abkommen aufgenommen werden, sondern zum Bestandteil des Unionsrechts werden. Als Rechtssatzform dafür bietet sich die Richtlinie an. Die Mitgliedstaaten wären dann verpflichtet, Schiedsverfahrensregelungen vorzusehen und auf diese Weise Doppelbesteuerung in all jenen Fällen zu vermeiden, in denen z. B. nach zwei Jahren ein Verständigungsverfahren noch nicht erfolgreich beendet ist.

Option 4 besteht darin, eine Richtlinie vorzuschlagen, die den Ansässigkeitsstaat verpflichtet, internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Besteuerungsrechte des Quellenstaates wären nicht beeinträchtigt. In jenen Fällen, in denen keine Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar sind oder den Ansässigkeitsstaat nicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichten, würde die Verpflichtung nach der Richtlinie zum Tragen kommen. Für den Fall der Doppelansässigkeit würde der Ansässigkeitsstaat nach dem

---

<sup>5)</sup> Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen (KOM [2012] 8805 endgültig); Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung (KOM [2012] 8806 endgültig).

<sup>6)</sup> KOM (2012) 8805 endgültig.

<sup>7)</sup> Weiterführend zur Kritik siehe Lang, „Aggressive Steuerpolitik“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff.); *derselbe*, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen, IStR 2013, in Druck.

Vorbild der Tie-Breaker-Regelung des Art. 4 OECD-MA bestimmt. Den Mitgliedstaaten stünde es frei, die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungs- oder der Freistellungsmethode zu beseitigen. Da schon etliche Mitgliedstaaten unilateral Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsehen, die subsidiär zu den DBA greifen, würde sich der Anwendungsbereich einer derartigen Richtlinie in Grenzen halten. Der Umstand, dass bei dieser Option die Quellenstaaten ihre Besteuerungsrechte nicht einzuschränken brauchen, könnte dazu führen, dass Ansässigkeitsstaaten, die gezwungen sind, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, der Verlust von Steuereinnahmen stark trifft.

Option 5 sieht schließlich ebenfalls die Erlassung einer Richtlinie vor, aufgrund deren der Ansässigkeitsstaat dann die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungs- oder der Freistellungsmethode zu vermeiden hat. Nach dieser Option würde allerdings nicht nur den Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung treffen, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens würde die Richtlinie die Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten aufteilen und damit auch den Ansässigkeitsstaat beschränken. Auf diese Weise würden die Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU zum Unionsrecht werden, wobei diese unionsrechtlichen Regelungen nur dann zum Tragen kommen sollen, wenn keine bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen bestehen. Im Anwendungsbereich dieser Richtlinie müsste dann auch ein „EU appeal system“ vorgesehen sein.

### III. Bewertung

Die ernstzunehmenden Vorschläge sind in den Optionen 2 bis 5 enthalten. Die Hände in den Schoß zu legen ist keine wirkliche Alternative. Überzeugend hat die Kommission deutlich gemacht, dass Handlungsbedarf besteht. Doppelbesteuerung ist ein wesentliches Hindernis für einen funktionierenden Binnenmarkt. Da – wie der EuGH überzeugend vertritt – sich aus den Grundfreiheiten kein generelles Verbot der Doppelbesteuerung ableiten lässt,<sup>8)</sup> sind Kommission und Mitgliedstaaten umso mehr gefordert, im Wege der Gesetzgebung Abhilfe zu schaffen.

Die Verteilung der Besteuerungsrechte ist überhaupt nur in den Optionen 4 und 5 angesprochen. Die beiden Vorschläge unterscheiden sich dadurch, dass nach Option 4 die Befugnisse des Quellenstaates unbeschränkt bleiben, die Besteuerungsbefugnisse auch für grenzüberschreitende Beziehungen zu regeln. Die Eingriffe in den Rechtsbestand der Mitgliedstaaten sind auf den ersten Blick geringer. Die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung trifft dann aber zur Gänze die Ansässigkeitsstaaten. Option 4 kommt einer Einladung an die Mitgliedstaaten gleich, die Quellenbesteuerungsrechte weiter auszudehnen: Der jeweilige Ansässigkeitsstaat hätte dann in dem Ausmaß auf sein Besteuerungsrecht zu verzichten, als es der Quellenstaat in Anspruch nimmt. Eine Harmonisierung der Quellenbesteuerungsregelungen würde – mit Ausnahme der schon bestehenden Richtlinien – nicht erfolgen. Bisher bestehende Unterschiede in der Behandlung von Steuerpflichtigen im Quellenstaat, die in verschiedenen anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, würden bleiben.

Vor diesem Hintergrund scheint es naheliegend, nur Option 5 in Erwägung zu ziehen. Im Wesentlichen würde die Umsetzung von Option 5 notwendig machen, die Regelungen des OECD-Musterabkommens in eine Richtlinie zu überführen. Dazu müsste das bestehende bilaterale Abkommensmuster multilateralisiert werden. Im Rahmen eines am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht durchgeführten Forschungsprojekts haben wir bereits 1997 einen Vorschlag für ein derartiges multilaterales Steuerabkommen vorgelegt.<sup>9)</sup> Diese Regelungen haben jedenfalls gegenüber bilateralen Vor-

<sup>8)</sup> Siehe EuGH 16. 7. 2009, Rs. C-128/08, *Damseaux*, Rn. 22, m. w. N.; 12. 2. 2009, Rs. C-67/08, *Block*, Rn. 30; dazu auch *Lang*, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions*, *EC Tax Review* 2009, 98 (99 ff.).

<sup>9)</sup> *Lang/Loukota/Rädler/Schuch/Toifl/Urtz/Wassermeyer/Züger* (Hrsg.), *Multilateral Tax Treaties* (1997).

schriften den Vorzug, dass sie auch für Dreieckskonstellationen Lösungen vorsehen.<sup>10)</sup> Der Text eines multilateralen Steuerabkommens lässt sich ohne Weiteres in eine Richtlinie überführen. Die Regelung in dieser Form hat auch den Vorzug, dass die Richtlinie den Mitgliedstaaten die Option offenlassen kann, ob sie die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungs- oder der Freistellungsmethode vermeiden wollen. Ein ähnliches Wahlrecht sieht ja schon seit Langem für Fälle der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung die Mutter-Tochter-Richtlinie vor. Jeder Mitgliedstaat könnte dann auch gegebenenfalls nach Fallgruppen differenzieren, in denen die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode angewendet werden kann. Der Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode stellt auch ein viel differenzierteres Instrument zur Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung dar, als dies die in der Empfehlung vom 6. 12. 2012 vorgeschlagene Subject-to-Tax-Klausel sein kann. Dies gibt den Mitgliedstaaten dann auch die Möglichkeit, den Methodenwechsel im Wege nationaler Gesetzgebung vorzunehmen. Dies ist deutlich flexibler, als wenn die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den DBA selbst geregelt ist und ein Methodenwechsel daher der Änderung eines bilateralen Abkommens bedarf. Umgekehrt ist die heute mitunter gelegentlich in DBA vorgesehene Ermächtigung an die Verwaltungsbehörden, den Methodenwechsel zu dekretieren, der Tragweite der Entscheidung nicht angemessen und jedenfalls vor dem Hintergrund der österreichischen Rechtsordnung wohl auch verfassungsrechtlich bedenklich:<sup>11)</sup> Die Frage, auf welche Weise Doppelbesteuerung vermieden werden soll, ist eine der wichtigsten Fragen des internationalen Steuerrechts und sollte daher durch den Gesetzgeber selbst geregelt werden. Die Erfahrung zeigt, dass sich im Fall einer Verordnungsermächtigung die Kriterien, die die Verwaltung zu berücksichtigen hätte, nicht hinreichend in rechtstaatlich befriedigender Weise konkretisieren lassen.<sup>12)</sup> Daher ist es der beste Weg, wenn eine Richtlinie dem nationalen Gesetzgeber die Entscheidung überlässt, in welchen Konstellationen die Anrechnungs- und die Freistellungsmethode zum Tragen kommen soll. Um den Binnenmarkt nicht zu gefährden, sollten die Mitgliedstaaten als Kriterien dafür beispielsweise die Art der Einkünfte oder die Höhe der Besteuerung im anderen Staat heranziehen können, nicht aber generell im Verhältnis zu einem Mitgliedstaat die eine Methode und im Verhältnis zu einem anderen Mitgliedstaat die andere Methode anwenden dürfen. Einzuräumen ist, dass die Übernahme der Regelungen des OECD-Musterabkommens nicht unbeschadet erfolgen kann: So hat sich auch innerhalb der EU gezeigt, dass etliche Mitgliedstaaten mit der ausschließlichen Besteuerung von Pensionen im Ansässigkeitsstaat Schwierigkeiten haben.<sup>13)</sup> In Zeiten zunehmender Mobilität sind solche Regelungen problematisch, vor allem weil es bei der Migration von Pensionisten ein Nord-Süd-Gefälle innerhalb Europas gibt. Die im OECD-MA vorgesehene Verteilung der Besteuerungsrechte bei Pensionen hat dazu geführt, dass sich einige Mitgliedstaaten sogar veranlasst sahen, ihre DBA mit anderen Mitgliedstaaten zu kündigen.<sup>14)</sup> Daher ist nicht davon auszugehen, dass diese Staaten eine OECD-konforme Besteuerungsregel für Pensionen ohne Weiteres akzeptieren würden.

Die Regelung der Verteilung von Besteuerungsrechten innerhalb der EU durch eine Richtlinie ist auch eine Chance, einige der überkommenen OECD-Grundsätze kritisch zu überdenken. Beispielsweise lässt sich die Zuordnung der Besteuerung von Gehältern aus laufender oder früherer Tätigkeit für Gebietskörperschaften nach dem Kassenstaats-

<sup>10)</sup> Ausführlich *Lang*, The Concept of a Multilateral Tax Treaty, in *Lang/Loukota/Rädler/Schuch/Toifl/Urtz/Wassermeyer/Züger*, Multilateral Tax Treaties, 189 (189 ff.).

<sup>11)</sup> Dazu *Gassner*, Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen (Art. 28 DBA-Entwurf), in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland (1999) 271 (277 ff.).

<sup>12)</sup> *Gassner*, Anwendung, in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Deutschland, 283 f.

<sup>13)</sup> Dazu *Lang*, IStR 2013, in Druck.

<sup>14)</sup> Näher *Bundgaard/Dyppel*, Corporate Tax Implications of Denmark's Unilateral Termination of its Tax Treaties with France and Spain, Bulletin for International Taxation 2009, 295 (295).

prinzip heute kaum mehr rechtfertigen:<sup>15)</sup> Bei der Verteilung von Besteuerungsrechten bei identer Tätigkeit und identem Tätigkeitsort danach zu differenzieren, ob der Arbeitgeber eine Gebietskörperschaft oder ein Privater ist, ist nur vor dem Hintergrund des Souveränitätsdenkens früherer Jahrhunderte zu erklären und weckt heute möglicherweise sogar verfassungsrechtliche Bedenken.<sup>16)</sup> Die Sonderregelungen für internationale Seeschiff- und Luftfahrt lassen sich dadurch erklären, dass vor vielen Jahrzehnten die sonst vorzusehende Anwendung des Betriebsstättenprinzips in diesen Fällen als besonders schwierig angesehen wurde. Mittlerweile haben sich die Probleme verschoben und es gibt unternehmerische Bereiche – wie jenen des E-Commerce –, in denen die Anwendung des Betriebsstättenprinzips noch schwieriger ist. Würde heute das OECD-Musterabkommen neu geschrieben werden, würde es wohl kaum eine Sonderregelung für internationale Luftfahrt enthalten.<sup>17)</sup> Dies könnte Anlass sein, bei der Übernahme der in dem OECD-Musterabkommen enthaltenen Regelungen in eine Richtlinie einige dieser Grundsätze kritisch zu überprüfen und gegebenenfalls über Bord zu werfen.

Allerdings ist auch zu beachten, dass schon das Ziel, die im OECD-Musterabkommen enthaltenen Regelungen in eine Richtlinie überzuführen, ehrgeizig genug ist. Wer zu viele Probleme gleichzeitig lösen will, läuft Gefahr, auf allen Linien zu scheitern. Daher ist es auch überlegenswert, die meisten der im OECD-Musterabkommen enthaltenen Regelungen trotz ihrer Schwächen in eine Richtlinie zu übernehmen. Der Vorzug dieser Lösung besteht darin, dass das zu den OECD-Vorschriften ergangene Schrifttum und die Rechtsprechung aus aller Welt auch bereits Anhaltspunkte für die Interpretation der Richtlinienvorschriften geben können.

Die zweite und die dritte vorgeschlagene Option sehen hingegen keine inhaltlichen Regelungen zur Verteilung der Besteuerungsrechte vor, sondern rücken das Schiedsverfahren in den Mittelpunkt der Überlegungen. Eine Empfehlung der Kommission soll nach Option 2 die Mitgliedstaaten motivieren, die von der OECD vorgeschlagene Regelung des Art. 25 Abs. 5 OECD-Musterabkommen in die DBA zu integrieren. Die OECD sieht derzeit ohnehin schon eine solche Empfehlung an ihre Mitgliedsländer vor, die in unterschiedlichem Ausmaß beherzigt wird. Österreich gehört bisher zu den Ländern, die sich zwar die Aufnahme einer Schiedsklausel zum Ziel ihrer Abkommenspolitik setzen, bei konkreten DBA-Verhandlungen dann aber recht rasch bereit sind, die Schiedsklausel gegen andere Vorschriften abzutauschen.<sup>18)</sup> Dementsprechend ist das österreichische Abkommensnetz auf diesem Gebiet – auch innerhalb der EU – noch sehr lückenhaft. Dieser Vorwurf trifft auch etliche andere Mitgliedstaaten. Ob hier eine zusätzliche Empfehlung der EU-Kommission viel ändern würde, bliebe abzuwarten.

Würde – wie in Option 3 vorgeschlagen – eine Schiedsverfahrensregelung im Rahmen einer Richtlinie den Mitgliedstaaten verbindlich vorgeschrieben, hätte dies zweifellos größere Auswirkungen. Wenn man allerdings die Verteilung der Besteuerungsrechte durch eine Richtlinie vereinheitlicht, erübrigt sich ein eigenes Schiedsverfahren. In diesem Fall ergibt sich automatisch die Zuständigkeit des EuGH zur Auslegung der Richtlinienvorschriften. Der EuGH könnte dann im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens von den nationalen Gerichten der Mitgliedstaaten oder aber im Wege eines Vertragsverletzungsverfahrens durch Kommission und Regierungen der Mitgliedstaaten angerufen werden.

Der EuGH eignet sich dafür auch besser als jedes spezialisierte Steuergericht. Daher ist diese Lösung auch der Option 3 vorzuziehen, nach der die Zuständigkeit für Auslegungskonflikte im DBA-Recht auf ein „Arbitration Panel“ übergehen würde. Die bisheri-

---

<sup>15)</sup> Lang, Möglichkeiten der Vereinfachung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg.), *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen – FS H. Kofler* (2009) 127 (136).

<sup>16)</sup> Lang, Vereinfachung, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS Kofler, 136 f.

<sup>17)</sup> Lang, Vereinfachung, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS Kofler, 134.

<sup>18)</sup> Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (111).

ge Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts zeigt: Ein Gericht, das aus hervorragend ausgewiesenen Generalisten besteht, zögert nicht, bis dahin als ehern geglaubte Dogmen des internationalen Steuerrechts über Bord zu werfen und alte Zöpfe abzuschneiden.<sup>19)</sup> Von steuerlichen Spezialisten, die in ihren gewohnten Bahnen denken, wäre kaum zu erwarten gewesen, die ihnen mit der Muttermilch eingeflöbte Differenzierung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden zu hinterfragen oder aus den Grundfreiheiten abzuleiten, die Abkommensvorteile auch auf beschränkt Steuerpflichtige für ihre inländischen Betriebsstätten zu erstrecken. An einzelnen Entscheidungen mag man Kritik üben: Die Entwicklung des Steuerrechts ist bei einem Gericht wie dem EuGH aber insgesamt in guten Händen.

Die bisherigen Erfahrungen zeigen auch, dass die Zuständigkeit des EuGH nicht dazu führen würde, dass der Gerichtshof mit der Klärung von Fragen des internationalen Steuerrechts überschwemmt wird: Das zwischen Österreich und Deutschland geltende DBA sieht bereits seit rund zehn Jahren eine Schiedsklausel vor, die die Zuständigkeit des EuGH begründet.<sup>20)</sup> Bis jetzt ist auf Grundlage dieser Klausel noch kein einziger Fall an den EuGH herangetragen worden. Dies bedeutet aber keineswegs, dass diese Regelung bedeutungslos ist. Im Gegenteil: Der Vorteil von Schiedsregelungen besteht darin, dass die zuständigen Behörden einen Anreiz sehen, ein Doppelbesteuerungsproblem selbst zu lösen, bevor sie ihre Zuständigkeit an ein Gericht abgeben müssen. Wenn sich dann aber Fälle doch nicht einvernehmlich lösen lassen, ist es der Qualität und auch der Akzeptanz von Entscheidungen förderlich, ein unabhängiges Gericht – wie es der EuGH ist – zu befragen.

Die Zuständigkeit des EuGH lässt sich auch mit den Vorzügen des bisher gewohnten Verständigungsverfahrens verbinden: So sollte die Richtlinie vorsehen, dass die Mitgliedstaaten zulassen können, dass die obersten Behörden des jeweiligen Mitgliedstaates von einem beabsichtigten Vorabentscheidungsverfahren zu einer Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu informieren sind und sie die Möglichkeit haben, die Aussetzung der Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens für bis zu zwei Jahre beim nationalen Gericht zu beantragen.<sup>21)</sup> Dies könnte den obersten Behörden so wie bisher die Möglichkeit geben, das Doppelbesteuerungsproblem im Wege eines Verständigungsverfahrens zu beseitigen. Gelingt dies nicht oder hat das vorliegende Gericht Zweifel an der von den obersten Behörden vorgenommenen Interpretation, wird dann der EuGH endgültig zuständig gemacht.

All dies zeigt, dass es einzig sinnvoll ist, die fünfte vorgeschlagene Option weiterzuvorführen. Allerdings ist auch dieser Vorschlag im Ergebnis wenig ambitioniert: Die Kommission würde die Richtlinie nur subsidiär zum Tragen kommen lassen, wenn zwischen zwei Mitgliedstaaten kein Doppelbesteuerungsabkommen existiert oder dieses nicht anwendbar ist. Die Anwendung der Richtlinienregelung würde daher für die Mitgliedstaaten faktisch zur Option werden: Die Mitgliedstaaten könnten es sich aussuchen, die Doppelbesteuerung entweder auf Grundlage der Richtlinie oder aber durch bilaterale Vereinbarung zu beseitigen. Kommt es z. B. zur Kündigung eines DBA, würde die Richtlinienregelung automatisch greifen und sich ihr Anwendungsbereich auf diese Weise sukzessive erweitern. Ebenso könnten Mitgliedstaaten von der Neuverhandlung eines DBA absehen, wenn sie zur Überzeugung gekommen sind, dass die in der Richtlinie vorgesehene Regelung für sie ohnehin passend ist. Die Richtlinienregelung könnte sich dann langfristig durchsetzen. Über längere Zeit würden aber die bestehenden DBA-Regelungen weiter-

<sup>19)</sup> Lang, Consolidation, Allocation and International Aspects, in *Schön/Schreiber/Spengel* (Hrsg.), *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe – Eine einheitliche Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage für Europa* (2008) 144 (144 ff.).

<sup>20)</sup> Dazu Lang, SWI 2012, 111; Züger, *Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich – Deutschland*, SWI 1999, 19 (21 ff.).

<sup>21)</sup> Dazu auch Lang, ISTR 2013, in Druck.

hin anwendbar sein und die bilateral unterschiedlich vorgenommenen Abgrenzungen der Besteuerungsrechte zu Verwerfungen führen und den Binnenmarkt beeinträchtigen. Folgt man daher der Option 5, wie sie von der Kommission zur Diskussion gestellt wurde, müsste man wohl zusätzlich auch Schiedsverfahrensregelungen unionsrechtlich regeln und daher diese Maßnahme mit der dritten Option kombinieren: Solange nämlich die Verteilung von Besteuerungsrechten nicht vollständig durch eine Richtlinie erfolgt, wäre auch nicht automatisch eine Zuständigkeit des EuGH gegeben. Sieht man den weiteren Bestand von DBA als – allerdings langfristig angelegtes – Übergangsrecht an, wäre es sinnvoll, die Schiedsklausel so auszugestalten, dass auch zur Auslegung der bestehenden DBA der EuGH zuständig wird. Die Regelung sollte sich daher an der bisher im DBA Österreich – Deutschland enthaltenen Vorschrift orientieren.

#### IV. Zusammenfassung und Ausblick

Eine deutlich ambitioniertere Regelung als der am weitesten reichende Vorschlag der Kommission – Option 5 – wäre wünschenswert. Die Vermeidung von Doppelbesteuerung in einem Binnenmarkt weiterhin durch bilaterale Regelungen zuzulassen, ist ein Anachronismus. Die einzig konsequente Lösung wäre der vollständige Ersatz der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen durch Richtlinienrecht. Hier hat aber die Kommission offenbar Sorge, die Mitgliedstaaten schon alleine dadurch zu verschrecken, dass dies überhaupt als Option zur Diskussion gestellt wird. Die Vorsicht der Kommission zeigt sich auch darin, dass in Option 5 nur schamhaft von einem „*EU appeal system*“ die Rede ist, nicht aber ausdrücklich die Zuständigkeit des EuGH beim Namen genannt ist.

Vor diesem Hintergrund geben die von der Kommission vorgelegten Optionen auch ein interessantes Zeugnis des derzeitigen Standes der europapolitischen Diskussion auf dem Gebiet des Steuerrechts ab: Weitreichende Harmonisierungsvorschläge sind nicht modern, und die Kommission hat offenbar die Sorge, dass allzu „radikale“ Ideen in der politischen Diskussion sogar kontraproduktiv sein könnten. Es ist zu hoffen, dass sich der Wind wieder dreht: Europa hat es notwendiger denn je, auch auf dem Gebiet des Steuerrechts die Harmonisierung voranzutreiben!

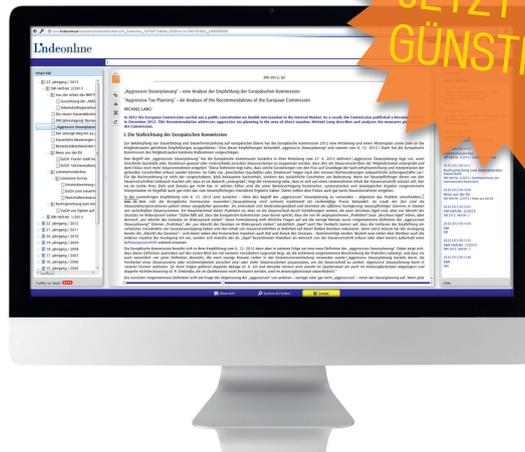
---

## Kommissionsvorschlag zur Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie

Die Europäische Kommission hat am 16. 4. 2013 einen Vorschlag zur Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie vorgelegt, der darauf abzielt, die Transparenz bestimmter Großunternehmen in sozialen und ökologischen Belangen zu erhöhen. Gesellschaften mit mehr als 500 Mitarbeitern sollen demnach künftig in ihrem Jahresbericht relevante und wesentliche Angaben zu ökologischen und sozialen Aspekten offenlegen, namentlich ihre Grundsätze, Risiken und Ergebnisse in Bezug auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung sowie Vielfalt in den Leitungs- und Kontrollorganen. Die vorgeschlagene Maßnahme lässt den Unternehmen dabei erheblichen Spielraum, relevante Informationen so zu veröffentlichen, wie sie es für sinnvoll halten. Gesellschaften können sich auf internationale oder nationale Leitlinien stützen, die sie für geeignet halten (z. B. „Global Compact“ der Vereinten Nationen, ISO-Norm 26000 oder Deutscher Nachhaltigkeitskodex). Was die Transparenz im Hinblick auf die Vielfalt in den Leitungs- und Kontrollorganen angeht, so müssten große börsennotierte Gesellschaften Angaben zu ihrer Diversitätspolitik machen und dabei die Aspekte Alter, Geschlecht, geografische Vielfalt sowie Bildungs- und Berufshintergrund abdecken. Offenzulegen wären die Ziele der Diversitätspolitik, die Art und Weise ihrer Umsetzung und die erzielten Ergebnisse. Gesellschaften ohne Diversitätspolitik müssten angeben, warum sie darauf verzichten.

# SWI-HALBJAHRESABO

INKLUSIVE ONLINEZUGANG  
UND APP ZUM HEFT-DOWNLOAD



**AKTION  
JETZT 20%  
GÜNSTIGER!**



## BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Halbjahresabonnement 2013 inkl. Onlinezugang und App**  
(23. Jahrgang 2013, Heft 7-12)

**EUR 88,80**  
(Jahresabo 2013 EUR 222,-)

**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**  
oder via E-Mail an  
**office@lindeverlag.at**  
oder per Fax  
**01/24 630-53**