

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Heinz Jirousek
Tax Treaty Law and European Union Law
DBA-Recht und Unionsrecht

Elisabeth Pamperl
Dokumentationspflicht und Beweislast für Verrechnungspreise
Transfer Pricing Agreements: Documentation and Burden of Proof

Michael Lang
Die Rechtsprechung des EuGH zur internationalen Amtshilfe
The Case Law of the ECJ on Mutual Assistance in its Legal and Political Context

André Henning / Rupert Wiesinger
Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
Intra-Community Supplies and the Protection of Legitimate Expectations

Michaela Petritz-Klar / Michael Petritz
Keine Gesellschaftsteuerpflicht bei Verlustabdeckungszuschüssen
Loss Assumption by a Shareholder not Subject to Capital Duty

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen
Legal Directives of the Ministry of Finance



Linde

Michael Lang*)

Die Rechtsprechung des EuGH zur internationalen Amtshilfe im rechtlichen und politischen Kontext

THE CASE LAW OF THE ECJ ON MUTUAL ASSISTANCE IN ITS LEGAL AND POLITICAL CONTEXT

Exchange of information plays an important role in the case law of the ECJ on the freedoms in tax matters. The Court has changed its direction over time, mostly in accordance with changes in the political environment. Today it is more in the interest of third countries and especially EEA member countries to conclude treaties with EU member countries which contain provisions on mutual assistance. Member states are sometimes slow to respond to those requests, since they assume they may maintain restrictive tax rules in relation to those countries, as long as such treaty provisions fail to exist. Michael Lang suggests the ECJ should make it clear that such behavior of member states is not in line with Union law.

I. Der Wandel in der bisherigen Rechtsprechung des EuGH

Die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zur Bedeutung der Amtshilfe auf dem Gebiet der Grundfreiheiten zeigt anschaulich, dass gerichtliche Entscheidungen im Kontext der – sich gelegentlich ändernden – politischen Rahmenbedingungen verstanden werden müssen. In der älteren Rechtsprechung hatte der Hinweis auf die Amtshilfe vor allem die Bedeutung, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zur Rechtfertigung benachteiligender grenzüberschreitender Regelungen zu nehmen: Abgabenbehörden können bei sich im Ausland ereignenden Sachverhalten bloß eingeschränkte Ermittlungsmaßnahmen setzen. Das Fehlen fiskalischer Kontrolle bei grenzüberschreitenden Konstellationen erlaubte den Staaten aber nur dann, nachteilige Regelungen zu schaffen, wenn die Finanzverwaltung nicht auf die unionsrechtlich ermöglichte Amtshilfe zurückgreifen konnte.¹⁾ Aufgrund der nahezu flächendeckenden Möglichkeiten der Regierungen der EU-Mitgliedstaaten, einander auf dem Gebiet der Steuern um Amtshilfe zu bitten, war damit das Schicksal der meisten nationalen Regelungen, die in anderen EU-Staaten ansässige Steuerpflichtige oder Einkünfte oder Vermögen aus anderen EU-Staaten schlechter behandelten, besiegelt. Den Einwand, dass die Amtshilfe in der EU faktisch oft nur sehr schleppend funktioniert, ließ der EuGH nicht gelten.²⁾ Der Gerichtshof ermunterte auf diese Weise die Mitgliedstaaten, von den bestehenden Amtshilfemöglichkeiten wirksamer Gebrauch zu machen: Da es den Staaten ohnehin verwehrt war, unter Verweis auf die faktischen Schwierigkeiten Benachteiligungen zu verteidigen, waren sie besser beraten, gleich daran zu arbeiten, die Amtshilferegulungen zu einem effektiven Instrument auszugestalten.

In jüngerer Zeit macht der EuGH viel häufiger deutlich, dass auch vom Steuerpflichtigen verlangt werden kann, zur Aufklärung grenzüberschreitender Sachverhalte in erhöhtem Maße

*) 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. – Frau Mag. Karin Simader danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur sowie vor allem für wertvolle Anregungen.

1) EuGH 18. 1. 1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249, Rn. 18; 12. 4. 1994, Rs. C-1/93, *Halliburton*, Slg. 1994, I-1137, Rn. 21 f.; 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 44 f.; 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 26; 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations*, Slg. 1997, I-2471, Rn. 41; 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 50; 9. 11. 2006, Rs. C-520/04, *Turpeinen*, Slg. 2006, I-10685, Rn. 36 f.; 22. 3. 2007, Rs. C-383/05, *Talotta*, Slg. 2007, I-2555, Rn. 36 f.; 29. 3. 2007, Rs. C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg. 2007, I-2647, Rn. 56; 11. 10. 2007, Rs. C-451/05, *Elisa*, Slg. 2007, I-8251, Rn. 92; 16. 10. 2008, Rs. C-527/06, *Renneberg*, Slg. 2008, I-7735, Rn. 78; 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359, Rn. 61.

2) EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 43; 4. 3. 2004, Rs. C-334/02, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2004, I-2229, Rn. 29; 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 48.

mitzuwirken.³⁾ Die Behörde braucht sich nicht primär ihrer Amtshilfemöglichkeiten zu bedienen.⁴⁾ Die zuständigen Behörden sind nach Auffassung des EuGH durch nichts daran gehindert, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern und Abgaben als erforderlich ansehen, und gegebenenfalls, bei Nichtvorlage dieser Nachweise, die beantragte Gleichbehandlung zu verweigern. Der Druck auf die Mitgliedstaaten, die bestehenden Amtshilfeinstrumente innerhalb der EU effektiver zu nutzen und weiter auszubauen, ist dadurch geringer geworden. Zeitlich korreliert diese Entwicklung mit der Tendenz des Gerichtshofs, bei der Grundfreiheitenprüfung den von den Regierungen vorgebrachten Argumenten größere Aufmerksamkeit zu schenken, zusätzliche Rechtfertigungsgründe zuzulassen und den Maßstab bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung gelegentlich zurückzunehmen.⁵⁾

Für Drittstaatenkonstellationen hat der EuGH darüber hinaus eine eigene Rechtsprechungslinie entwickelt, die den Regierungen der EU-Mitgliedstaaten noch weiter entgegenkommt.⁶⁾ Im Urteil in der Rs. A, in dem es um einen Sachverhalt im Verhältnis zur Schweiz ging, hat der EuGH ausdrücklich einen anderen Maßstab angelegt:⁷⁾

„Diese Rechtsprechung, die sich auf Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Gemeinschaft bezieht, kann jedoch nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern übertragen werden, da dieser sich in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt als die Rechtsachen, die Anlass zu den in den beiden vorstehenden Randnummern genannten Urteilen gegeben haben.“ Für den EuGH war entscheidend, dass *„sich die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten [...] in einem gemeinsamen rechtlichen Rahmen ab[spielen], der durch das Vorliegen einer gemeinschaftlichen Regelung, wie der Richtlinie 77/799, gekennzeichnet ist, durch die wechselseitige Verpflichtungen zur gegenseitigen Amtshilfe festgelegt worden sind. Auch wenn die Verpflichtung zur Amtshilfe in den unter diese Richtlinie fallenden Bereichen nicht unbegrenzt ist, schafft diese Richtlinie doch einen Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten, den es zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittlands nicht gibt, wenn dieses keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist. [...] Wenn die Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt werden, ist es folglich grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Land zu erhalten.“* Das Urteil A zeigt, dass der EuGH in Drittstaatenkonstellationen gegenüber den Steuerpflichtigen deutlich strenger ist.⁸⁾

Interessant ist, dass der EuGH bisher nicht nach der Rechtsgrundlage der Amtshilfe unterschieden hat. Es wäre naheliegend, einer völkerrechtlich vereinbarten Amtshilfe we-

³⁾ EuGH 8. 7. 1999, Rs. C-254/97, *Baxter*, Slg. 1999, I-4809, Rn. 18 ff.; 10. 3. 2005, Rs. C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg. 2005, I-2057, Rn. 25; 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 49; 11. 10. 2007, Rs. C-451/05, *Elisa*, Slg. 2007, I-8251, Rn. 95; 27. 11. 2008, Rs. C-418/07, *Papillon*, Slg. 2008, I-8947, Rn. 56 ff.; 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359, Rn. 60 ff.; 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rn. 100 ff. Vgl. ausführlich zu Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen in der EuGH-Rechtsprechung *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten im Lichte des Gemeinschaftsrechts (2010) 155 ff.

⁴⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359, Rn. 65.

⁵⁾ Dazu *Lang*, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten? in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat (2011) 297 (297 ff.).

⁶⁾ Ausführlich *Lang*, Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten, *StuW* 2011, 209 (209 ff.).

⁷⁾ EuGH 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, A, Slg. 2007, I-11531, Rn. 60 ff.

⁸⁾ Kritisch *Simader*, Die Bedeutung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen in der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 309 (340 f.).

niger Bedeutung beizumessen als der entsprechenden unionsrechtlichen Verpflichtung: Wenn ein anderer *Vertragsstaat* seiner völkerrechtlichen Verpflichtung nicht nachkommt, halten sich die Sanktionsmöglichkeiten in engen Grenzen. Im Extremfall kann dies der Anlass für eine Vertragskündigung sein. Dieser Schritt ist allerdings weitreichend. Der kündigende Vertragsstaat leidet meist ebenso unter den Konsequenzen. Kommt ein anderer *Mitgliedstaat* hingegen seinen Verpflichtungen aus der Amtshilfe-RL nicht nach, kann der davon betroffene Mitgliedstaat den EuGH anrufen und auf diese Weise die Erfüllung der unionsrechtlichen Verpflichtungen durchsetzen. Dies könnte den EuGH berechtigen, den in einem DBA oder einem anderen völkerrechtlichen Vertrag enthaltenen Amtshilferegulungen weniger Bedeutung beizumessen als der Anwendung der Amtshilfe-RL.⁹⁾ Im Urteil *Kommission/Niederlande* hat der EuGH zwar angedeutet, dass diese Unterscheidung maßgebend sein könnte,¹⁰⁾ diese Überlegung in seitdem ergangenen Entscheidungen aber nicht mehr aufgegriffen.¹¹⁾ Der EuGH hat daher die Gelegenheit, die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten generell einzuschränken, nicht wahrgenommen und stattdessen durch seine Rechtsprechung einen Anreiz für Drittstaaten geschaffen, den Wünschen der EU-Staaten auf dem Gebiet der Amtshilfe zu entsprechen: Praktisch zur selben Zeit, zu der die EU, die OECD und die G-20-Staaten erheblichen politischen Druck aufgebaut haben, den zwischenstaatlichen Informationsaustausch weltweit auszubauen, sendete die Rechtsprechung des EuGH Signale, dass aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten diskriminierende Regelungen der EU-Mitgliedstaaten im Verhältnis zu jenen Drittstaaten hinzunehmen sind, die nicht bereit sind, vertragliche Verpflichtungen zum Informationsaustausch einzugehen.

Die Bedeutung, die der EuGH dem Informationsaustausch mit Drittstaaten beimisst, hat sich auch im Urteil *Haribo und Österreichische Salinen* gezeigt:¹²⁾ Das österreichische Steuerrecht hatte die Gewährung einer Begünstigung für Portfoliobeteiligungen an Drittstaatsgesellschaften von der völkervertraglichen Verpflichtung zum Informationsaustausch abhängig gemacht. Bei größeren Beteiligungen war dieses Erfordernis aber nicht als Voraussetzung vorgesehen, um die Dividenden steuerfrei zu lukrieren. Die Argumentation der österreichischen Regierung, bei Portfoliodividenden aus Drittstaaten die nachteilige Behandlung mit dem Fehlen der vertraglichen Verpflichtung zum Informationsaustausch zu begründen, während andere Drittstaatsdividenden auch dann befreit waren, wenn den Behörden diese Amtshilfemöglichkeiten nicht offenstanden, hatte daher ihre Schwächen.¹³⁾ Dennoch akzeptierte der EuGH diese Rechtfertigung und machte damit klar, welch große Bedeutung er dem vertraglich vereinbarten Informationsaustausch beimisst.¹⁴⁾ Die vom österreichischen

⁹⁾ Vgl. *Lang*, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (111); *Lang*, Zum Seminar G: Verbieta das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern? IStR 2009, 539 (541 f.); *Lang*, Die Zukunft des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht, in *Ballwieser/Grewe* (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel (2007) 445 (551); *Plansky*, The impact of the fundamental freedoms on tax treaties with third countries, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 293 (318); *Heidenbauer/Metzler*, National Report Austria, in *Lang/Pistone* (Hrsg.), The EU and Third Countries: Direct Taxation (2007) 97 (107); *Hohenwarter/Koppensteiner*, Die Erhebung von Quellensteuern im Verhältnis zu Drittstaaten aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Quellensteuern (2010) 67 (99); *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 137; so auch das Vorbringen des Königreichs der Niederlande in EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Slg. 2009, I-4873, Rn. 28 ff.

¹⁰⁾ EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Slg. 2009, I-4873, Rn. 47.

¹¹⁾ Vgl. z. B. EuGH 19. 11. 2009, Rs. C-540/07, *Kommission/Italien*, Slg. 2009, I-10983, Rn. 70; 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rn. 66; 5. 5. 2011, Rs. C-267/09, *Kommission/Portugal*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rn. 55.

¹²⁾ EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

¹³⁾ Kritisch *Lang*, StW 2011, 223; *Simader*, Die Rs. Haribo und Österreichische Salinen: Neues zur Bedeutung der Amtshilfe mit Drittstaaten? SWI 2011, 244 (245 ff.).

¹⁴⁾ Anders noch EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Slg. 2009, I-4873, Rn. 47.

Gesetzgeber zusätzlich verlangte Möglichkeit zur Vollstreckungsamtshilfe erachtete der EuGH hingegen als unverhältnismäßig.¹⁵⁾ Das Urteil des Gerichtshofs steht somit im Einklang mit den in der politischen Diskussion anzutreffenden Tendenzen: Im Mittelpunkt steht derzeit der Ausbau des weltweiten Informationsaustauschs, aber nicht unbedingt der Vollstreckungsamtshilfe.¹⁶⁾

In der politischen Diskussion ist unter anderem auch der EWR-Staat Liechtenstein unter Druck gekommen, sich in der Staatengemeinschaft neu zu positionieren und sich insbesondere zum Informationsaustausch zu verpflichten. Auch in diesem Fall gab es Rückenwind durch den EuGH: In der Rechtssache *Établissements Rimbaud* wandte der Gerichtshof auch im Hinblick auf Liechtenstein den von ihm im Urteil *A* für das Verhältnis zur Schweiz entwickelten Standard an:¹⁷⁾ Der Umstand, dass die Grundfreiheiten aufgrund des EWR-Abkommens auch weitgehend im Verhältnis zu den EWR-Staaten den Binnenmarkt verwirklichen, beeindruckte den Gerichtshof offenbar nicht. Der Gerichtshof stützte sich einzig auf die fehlende Anwendbarkeit der Amtshilfavorschriften.¹⁸⁾ Der EuGH hat in diesem Urteil klar gemacht, dass er die Möglichkeit, vom Steuerpflichtigen Nachweise zu verlangen, auch im Verhältnis zu EWR-Staaten bloß dann als ausreichend ansieht, wenn gleichzeitig auch Amtshilfeeinstrumente zur Überprüfung dieser Nachweise zur Verfügung stehen. Der Unterschied zu Konstellationen innerhalb der EU wird vor allem im schon zuvor ergangenen Urteil *Elisa* deutlich.¹⁹⁾ Es ging um dieselbe französische Regelung wie in *Établissements Rimbaud*, bloß im Verhältnis zum EU-Staat Luxemburg, und auch in diesem Fall kam die Amtshilferichtlinie nicht zum Tragen, und zwar weil sie auf diesen Sachverhalt nicht anwendbar war. Der EuGH hat aber dennoch die durch die französische Vorschrift verfügte Benachteiligung von *Elisa* nicht hingenommen und es als ausreichend angesehen, dass die Behörde die Beweislast auf den Steuerpflichtigen überbinden kann. Das Fehlen der Möglichkeit, diese Nachweise im Wege der Amtshilfe überprüfen zu können, war für den EuGH hier nicht von Bedeutung. Die vom EuGH angedeutete Differenzierung zwischen beiden Entscheidungen, wonach „*der durch die Richtlinie 77/799 geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats nicht besteht, wenn dieser keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist*“,²⁰⁾ ist wenig überzeugend:²¹⁾ Der sonst bestehende „*rechtliche Rahmen*“ gab den französischen Abgabenbehörden in diesem Fall mangels Anwendbarkeit der Amtshilferichtlinie im Verhältnis zu Luxemburg genauso wenig wie im Verhältnis zu Liechtenstein die Möglichkeit, die vorgelegten Dokumente zu überprüfen. Angesichts des Umstands, dass im Verhältnis zu den EWR-Staaten wichtige Vorschriften des Unionsrechts – wie insbesondere die Grundfreiheiten – in gleicher Weise wie innerhalb der EU anwendbar sind, fällt es schwer, rechtliche Argumente zu finden, die das Urteil *Établissement Rimbaud* und die in ihm zum Ausdruck kommende Differenzierung zu *Elisa* tragen können. Wer die geschilderten politischen Rahmenbedingungen ausblendet, wird die Gründe für die divergierende Rechtsprechung nicht ohne Weiteres nachvollziehen können.

¹⁵⁾ Vgl. *Simader*, SWI 2011, 247.

¹⁶⁾ Vgl. jüngst auch Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* 21. 12. 2011, Rs. C-498/10, X, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rn. 47 ff.

¹⁷⁾ EuGH 28. 10. 2010, Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rn. 40 ff.

¹⁸⁾ Zur Gleichbehandlung von EWR-Mitgliedstaaten und sonstigen Drittstaaten vgl. *Simader*, Rechtsprechung des EuGH, in *Lang/Schuch/Staringer*, Internationale Amtshilfe, 340; *Simader*, SWI 2011, 249.

¹⁹⁾ EuGH 11. 10. 2007, Rs. C-451/05, *Elisa*, Slg. 2007, I-8251.

²⁰⁾ EuGH 28. 10. 2010, Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rn. 41.

²¹⁾ Vgl. *Gutmann*, France: The Rimbaud and Prunus Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2010 (2011) 89 (96 ff.); *Gruber/Spies*, Direkte Steuern, in *Eilmansberger/Herzig* (Hrsg.), Jahrbuch Europarecht 2010 (2011) 337 (357); *Simader*, Rechtsprechung des EuGH, in *Lang/Schuch/Staringer*, Internationale Amtshilfe, 340 f.

II. Die notwendige Weiterentwicklung der Rechtsprechung

Mittlerweile ist die politische Entwicklung weiter fortgeschritten: Zahlreiche außerhalb der EU liegende Staaten haben sich dem internationalen Druck gebeugt und ihre Steuer- und Abkommenspolitik neu formuliert. Die Bereitschaft zahlreicher Drittstaaten, Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Amtshilfeklausel oder überhaupt auch nur völkerrechtliche Verträge auf dem Gebiet der steuerlichen Amtshilfe abzuschließen, ist deutlich größer geworden. Diese Staaten rechnen nun auch damit, die vom EuGH in Aussicht gestellte Belohnung einstreifen zu können: Sie erwarten, dass viele der nachteiligen Regelungen, die EU-Mitgliedstaaten bisher im Verhältnis zu nicht kooperierenden Drittstaaten vorgesehen hatten, nun aus dem Rechtsbestand verschwinden werden. Benachteiligungen grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber innerstaatlichen oder unionsinternen Sachverhalten, die bisher häufig wegen fehlenden Informationsaustauschs vorgesehen waren, sollten nunmehr wegfallen. Das Urteil *Haribo und Österreichische Salinen* hat erkennen lassen, dass die mitunter vom nationalen Recht aufgestellte Voraussetzung der umfassenden Vollstreckungsmithilfe zumindest in manchen Fällen über das Ziel schießt.²²⁾ Drittstaaten haben daher die nicht unberechtigte Hoffnung, dass der EuGH Regelungen, die eine Gleichbehandlung des sich im Verhältnis zu ihnen ereignenden Sachverhalts mit dem internen oder mit unionsinternen Sachverhalten von einer umfassenden Vollstreckungsmithilfe abhängig machen, kritisch überprüfen und gegebenenfalls die EU-Mitgliedstaaten zwingen wird, diese Voraussetzung zu beseitigen.

Vor diesem Hintergrund könnte nun eine bisher kaum gestellte Frage in den Mittelpunkt rücken: Viele Drittstaaten haben ein deutlich größeres Interesse am Abschluss von Steuerabkommen mit EU-Mitgliedsstaaten, die auch oder ausschließlich die Amtshilfe regeln, als umgekehrt. Der auf die Drittstaaten ausgeübte politische Druck ist enorm. Internationale Organisationen verlangen von ihnen, eine bestimmte Anzahl von die Amtshilfe regelnden Abkommen abzuschließen, um nicht von der „Staatengemeinschaft“ geächtet zu werden. Oft haben Staaten, die in der Vergangenheit mit ihrem Image als Steueroasen kein Problem hatten, nun ein großes Interesse daran, ein dem internationalen Standard entsprechendes Steuersystem einzuführen. Als sichtbares Zeichen der internationalen Akzeptanz ist es ihnen ein Anliegen, in ein umfassendes Netzwerk bilateraler oder multilateraler Verträge eingebunden zu sein. EU-Mitgliedstaaten sehen wiederum nun zwar die Chance, Amtshilfeinstrumente auszubauen und auf diese Weise Steuerhinterziehung wirksamer als bisher zu unterbinden und die Verlagerung von Einkunftsquellen in Niedrigsteuerländer weniger attraktiv sein zu lassen. Die dadurch erforderliche Gleichbehandlung von Drittstaatenkonstellationen mit innerstaatlichen oder unionsinternen Sachverhalten kann aber auch zu geringeren Steuereinnahmen führen. Den Entfall der protektionistischen Wirkung zahlreicher beschränkender Steuerregelungen, die bisher im Wesentlichen nur im Verhältnis zu den EU-Staaten nicht angewendet werden durften, aber nicht gänzlich aufgegeben werden mussten, werden zahlreiche EU-Staaten nicht ohne Weiteres hinnehmen wollen. Daher ist keineswegs auszuschließen, dass nun manche EU-Staaten beim Abschluss von Steuerabkommen mit Drittstaaten zumindest nur zögerlich agieren.

Die Rechtsprechung des EuGH war mit derartigen Konstellationen bisher nicht konfrontiert. Den bisher vom EuGH entschiedenen Fällen lag unausgesprochen die Annahme zugrunde, dass es der *Drittstaat* ist, der sich einer völkerrechtlichen Vereinbarung über die Amtshilfe verweigert. Nimmt man nämlich die Möglichkeit in den Blick, dass der Abschluss einer Amtshilfevereinbarung am *EU-Mitgliedstaat* scheitert, würde dies zu merkwürdigen Konsequenzen führen: Es stünde dann im rechtlich nicht nachprüfaren Belieben jedes EU-Mitgliedstaats, zu entscheiden, ob und im Verhältnis zu welchen Drittstaaten Diskriminierungen durch nationales Steuerrecht zulässig sind. Durch Verweigerung des Abschlusses von Amtshilfeverträgen oder durch Kündigung bestehender Abkommen hätte es

²²⁾ EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rn. 73.

jeder Mitgliedstaat in der Hand, Diskriminierungen im Verhältnis zu bestimmten Staaten weiter bestehen oder wieder aufleben zu lassen. Könnten die EU-Mitgliedstaaten über den Abschluss und die Kündigung von Amtshilfeabkommen über weite Strecken den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten bestimmen, wäre dieser Grundfreiheit der Großteil ihrer Bedeutung genommen. Wäre dies die Absicht des EuGH gewesen, hätte es für ihn wohl näherliegende Wege gegeben, um der Kapitalverkehrsfreiheit für Drittstaatenbeziehungen die Zähne zu ziehen.²³⁾

Schier unerträglich wären diese Konsequenzen im Verhältnis zu EWR-Staaten: Zielsetzung des EWR-Abkommens ist es, den EWR-Staaten die Teilnahme am EU-Binnenmarkt zu eröffnen.²⁴⁾ Vor diesem Hintergrund ist es nicht hinzunehmen, wenn ein EU-Mitgliedstaat das Anbot eines EWR-Staates, auf völkervertraglicher Grundlage Amtshilfe zu gewähren, ohne Weiteres zurückweisen könnte und dann noch dafür „belohnt“ würde, indem er die in seinem nationalen Steuerrecht vorgesehenen Benachteiligungen im Verhältnis zu diesem EWR-Staat weiter aufrechterhalten darf. Daher ergibt die bisherige Rechtsprechung des EuGH nur dann Sinn, wenn man sie so deutet, dass ein EU-Mitgliedstaat zumindest im Verhältnis zu den EWR-Staaten Benachteiligungen seines Steuerrechts nur dann mit dem Fehlen von Amtshilfemöglichkeiten auf völkerrechtlicher Grundlage erfolgreich rechtfertigen kann, wenn er auch den Nachweis führen kann, dass der Abschluss eines derartigen völkerrechtlichen Vertrags nicht an ihm gescheitert ist. Jedes andere Ergebnis würde die vom EuGH offenbar zumindest als Nebenprodukt seiner Rechtsprechung hingegenommene – wenn nicht sogar angestrebte – Anreizwirkung für Drittstaaten, solche Abkommen zu schließen, konterkarieren. EU-Mitgliedstaaten könnten die für sie vorteilhaften protektionistischen Maßnahmen sonst nämlich auch dann beibehalten, wenn sie solche Verhandlungsangebote auf die lange Bank schieben oder überhaupt zurückweisen.

Aufgabe der Rechtsprechung des EuGH sollte daher sein, im Fall des Fehlens eines völkerrechtlichen Vertrags über die Amtshilfe danach zu fragen, welcher Staat dafür die Verantwortung trägt. Dass dies kein leichtes Unterfangen ist, ist klar. Aus rechtlicher Sicht ist es nicht ohne Weiteres möglich, die dafür maßgebenden Kriterien abzustecken. Das Scheitern von Verhandlungen kann komplexe Ursachen haben, die nicht unbedingt ausschließlich auf einer Seite festzumachen sind. Zumindest Extremsituationen sind aber rechtlich fassbar: Wenn sich ein EU-Mitgliedstaat dem Wunsch eines Drittstaates generell entzieht, Verhandlungen über ein Amtshilfeabkommen aufzunehmen, mag dies zwar völker- wie unionsrechtlich legitim sein, dieser EU-Staat sollte dann aber nicht mehr die Möglichkeit haben, benachteiligende Regelungen im Verhältnis zu diesem Drittstaat mit fehlender Amtshilfe auf völkerrechtlicher Grundlage erfolgreich zu rechtfertigen. Ähnlich werden Konstellationen zu beurteilen sein, in denen der Drittstaat bereit ist, auf alle Verhandlungswünsche des EU-Staates einzugehen, der Mitgliedstaat aber dennoch den Abschluss des Vertrags ohne erkennbaren Grund verzögert. Die begründete Sorge eines EU-Mitgliedstaates, Behörden des anderen Staates würden Informationen zweckwidrig verwenden, sodass rechtsstaatliche Standards nicht gewahrt werden, wäre dabei zwar zu akzeptieren. Gegenüber EWR-Staaten kommt dies aber ohnehin nicht als Rechtfertigung in Betracht.

III. Würdigung und Ausblick

Die Rechtsprechung des EuGH zur Bedeutung der Amtshilfe bei der grundfreiheitlichen Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung hat seit jeher auch die politischen Rahmenbedingungen im Blick gehabt. Vor diesem Hintergrund wäre es konsequent, wenn der EuGH auch den geänderten politischen Entwicklungen Rechnung trägt und verhindert, dass bisher nicht intendierte Anreizwirkungen entstehen: Wenn EU-Mitgliedstaaten in Aus-

²³⁾ Vgl. zur Analyse der Rechtsprechung des EuGH zur Kapitalverkehrsfreiheit auf dem Gebiet des Steuerrechts *Lang*, *StuW* 2011, 209 ff.

²⁴⁾ Vgl. EuGH 23. 9. 2003, Rs. C-452/01, *Ospelt*, *Slg.* 2003, I-9743, Rn. 28 f.

sicht gestellt wird, dass sie durch Verweigerung des Abschlusses völkerrechtlicher Amtshilfeverträge Benachteiligungen im Verhältnis zu Drittstaaten beliebig aufrechterhalten können, wäre dies in Hinblick auf die bisherige Rechtsprechung kontraproduktiv und im Verhältnis zu EWR-Staaten schier unerträglich. Daher würde es nicht überraschen, wenn der EuGH in Zukunft verdeutlicht, dass sich EU-Mitgliedstaaten nur dann auf die fehlenden Möglichkeiten für Amtshilfe auf völkerrechtlicher Grundlage berufen können, wenn sie für diesen Zustand nicht selbst die Verantwortung tragen. Dies hätte zur Konsequenz, dass Verzögerungen beim Abschluss von Amtshilfeabkommen nicht ausschließlich auf politischer Ebene zu diskutieren sind, sondern auch eine rechtliche Dimension haben können. Die hier vorgeschlagene Weiterentwicklung der Rechtsprechung stellt sicher, dass der Ausbau der internationalen Amtshilfe auch unter geänderten Rahmenbedingungen, die das Interesse einzelner EU-Mitgliedstaaten am Abschluss derartiger Verträge erlahmen lassen könnten, weiterhin wie bisher Rückenwind durch die Rechtsprechung hätte.

Progressionsrelevanz halbeinkünftebeststeuerter deutscher Dividenden

(BMF) – Auslandseinkünfte sind für Belange der steuerlichen Erfassung in Österreich stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln und anzusetzen. Fließen daher einem in Österreich ansässigen Kommanditisten einer deutschen GmbH & Co KG über seine deutschen Personengesellschaftsbetriebstätten im Jahr 2008 deutsche Dividende-einkünfte in Höhe von 100.000 Euro zu, die in Deutschland im Rahmen der Besteuerung seiner deutschen Betriebsstätteneinkünfte nur mit 50.000 Euro der Halbeinkünftebesteuerung unterzogen wurden, dann sind diese Einkünfte im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich nach österreichischem Recht mit 100.000 Euro anzusetzen. Deutsche Betriebsstätteneinkünfte sind allerdings nach Maßgabe von Art. 7 DBA Deutschland in Österreich von der Besteuerung freizustellen und dürfen nur für Zwecke des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden. Der abkommensrechtliche Progressionsvorbehalt zeitigt indessen keine Wirkung, wenn bereits nach inländischem Recht (§ 37 Abs. 8 Z. 2 EStG i. d. F. vor dem BBG 2011) die ausländischen Dividenden weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen sind.

Aus dem Grundsatz, dass ausländische Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind, folgt weiters, dass Gewinne einer ausländischen Organtochtergesellschaft der deutschen KG, die nach deutschem Recht dem Personengesellschafter als Organträger mit 8.000 Euro zugerechnet und in seinen Händen als Teil seines deutschen Betriebsstättengewinns besteuert wurden, sich in Österreich steuerlich erst im Jahr der Ausschüttung der Organtochtergesellschaft auswirken können.

Da die deutsche GmbH & Co KG aber bloß vermögensverwaltend tätig ist und nur kraft ihres gewerblichen Gepräges, das sie durch den GmbH-Komplementär erhält, nach deutschem Recht Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und demzufolge nur aus diesem Grund über deutsche Betriebsstätten verfügt, wird auf die zwischenzeitlich in Deutschland eingetretene Rechtsentwicklung Bedacht zu nehmen sein, der zufolge das gewerbliche Gepräge nicht auf die Abkommensebene durchschlägt (EAS 3256). Auf österreichischer Seite könnte daher eine Steuerfreistellung der deutschen Dividenden nur dann noch auf das österreichisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen gestützt werden, wenn die Besteuerung des österreichischen Personengesellschafters in Deutschland in Rechtskraft erwachsen ist und das deutsche Finanzamt bestätigt, dass die nach der neuen Rechtsprechung unzulässig gewordene Geltendmachung der Gepräge Theorie nicht nachträglich zu einer Entlastung von der deutschen Besteuerung herangezogen werden kann. (EAS 3265 v. 27. 1. 2012)

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO!



SWI-Jahresabo 2012
(Heft 1–12)
Print & Online
EUR 215,-

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWI-Jahresabonnement, Print & Online 2012** (Heft 1–12)

EUR 215,-

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.

Kundennummer (falls vorhanden):

Firma:

Vorname:

Nachname:

Straße:

PLZ:

Telefon:

Fax:

E-Mail:

Newsletter: ja nein

Datum:

Unterschrift:

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