

Michael Lang\*)

## Die Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In dubio pro fisco?

### INAPPLICABILITY OF DOMESTIC LAW THROUGH COMMUNITY LAW: IN DUBIO PRO FISCO?

In its decision of April 17<sup>th</sup>, 2008, the Austrian Supreme Administrative Court held that the taxation of foreign portfolio dividends which are received by corporations constitutes an infringement of the free movement of capital. As a consequence, the domestic tax liability of these dividends becomes inapplicable. Community law has such a direct effect. However, it is still disputed what that means in detail. Nikolaus Zorn has recently tried to explain the decision. Michael Lang responds to his explanation.

#### I. Das VwGH-Erkenntnis vom 17. 4. 2008, 2008/15/0064

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 17. 4. 2008, 2008/15/0064, die Besteuerung von Auslandsdividenden bei Kapitalgesellschaften bei Beteiligungen, die – nach Maßgabe der im Veranlagungszeitraum 2002 anwendbaren Rechtslage – kleiner als 25 % sind, als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit erachtet.<sup>1)</sup> Die Ausführungen des VwGH zur Verdrängung von nationalem Recht durch Gemeinschaftsrecht sind im Schrifttum auf heftige Kritik gestoßen.<sup>2)</sup> Zorn hat jüngst nochmals zu dieser Entscheidung, an der er als Mitglied des erkennenden Senats des VwGH beteiligt war, Stellung genommen.<sup>3)</sup> Das nehme ich zum Anlass, mich mit einigen Argumenten Zorns auseinanderzusetzen.

- \*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law der WU und Vorsitzender des Academic Committee der European Association of Tax Law Professors (EATLP). – Mag. Christian Massoner und Mag. Birgit Stürzlinger danke ich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahrenkorrektur.
- 1) Dazu Zorn, Dividenden aus Auslandsbeteiligungen von Körperschaften, SWK-Heft 16/2008, S 467 (S 467 ff.); Laudacher, § 10 Abs. 2 KStG und Portfoliobeteiligungen: Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit? SWI 2008, 259 (259 ff.); Zorn, VwGH: Auslandsdividenden und Gemeinschaftsrecht, RdW 2008, 424 (424 f.); Beiser, VwGH: Anrechnungsmethode bei Ausschüttungen aus ausländischen Minderheitsanteilen, SWK-Heft 18/2008, S 511 (S 511 f.); Petrag, Internationale Schachtelbeteiligung verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, RWZ 2008, 163 (163 ff.); Marschner, EuGH in Columbus und Sammelverfahren CFC and Dividend sowie VwGH zu § 10 Abs 2 KStG: der ungebremste Siegeszug der Anrechnungsmethode, FJ 2008, 260 (260 ff.); Massoner, Anrechnungsmethode bei ausländischen Dividendeneinkünften aus Minderheitsbeteiligungen „dank“ normerhaltender Reduktion, ecoloX 2008, 573 (573 f.); Kühbacher, Die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei ausländischen Portfoliobeteiligungen im KStG, ÖStZ 2008, 308 (308 ff.); Stefaner, Internationale Schachteldividenden – Beseitigung der Diskriminierung?, GeS 2008, 164 (164 ff.); Massoner/Stürzlinger, Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden, SWI 2008, 400 (400 ff.); Schuster, Zur internationalen Schachtelbeteiligung – anhaltende Ungleichbehandlung? SWK-Heft 26/2008, 699 (699 ff.); Wimpissinger, Austrian Taxation of Dividends, Tax Notes International 2008, 1039 (1039 ff.); Kirchmayr/Achatz, UFS legt dem EuGH doch vor: Zur Frage der diskriminierenden Besteuerung ausländischer Dividenden im KStG, taxlex 2008, 441 (441 f.); Pfister, Ausschüttungen aus nicht unter § 10 Abs. 2 KStG fallenden ausländischen Beteiligungen, taxlex 2008, 452 (452 ff.); Laudacher, Auslandsdividenden und Anrechnungsmethode, SWK-Heft 29/2008, 780 (780 ff.); Marschner, Internationale Schachtel – Anrechnungs- oder Befreiungsmethode – die Story geht weiter, FJ 2008, 440 (440 ff.); Prechtl, Steuerpflicht von Portfoliodividenden erneut auf dem Prüfstand! SWI 2008, 497 (497 ff.); Kirchmayr/Kofler, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2008, 676 (676 ff.); Bieber/Haslehner/Kofler/Schindler, Taxation of Cross-Border Portfolio Dividends in Austria: The Austrian Supreme Administrative Court Interprets EC Law, European Taxation 2008, 583 (583 ff.); Haslinger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), KStG Kommentar (2009) § 10 Rz. 114 ff.; Zorn, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009, 171 (171 ff.); Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189 (194).
- 2) Vgl. etwa Massoner/Stürzlinger, SWI 2008, 400 ff.; Beiser, SWK-Heft 18/2008, S 511 ff.; Stefaner, GeS 2008, 164 ff.; Kirchmayr/Achatz, taxlex 2008, 441; Marschner, FJ 2008, 440 ff.; Kirchmayr/Kofler, RdW 2008, 677.
- 3) Vgl. Zorn, RdW 2009, 171 ff.

---

## Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht

---

Der Kern der Begründung des VwGH lautet wie folgt: „Nationales Recht, das im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht steht, ist verdrängt. Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechts hat zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht steht. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht gegeben ist. Die Verdrängung darf also bloß jenes Ausmaß umfassen, das gerade noch hinreicht, um einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Dabei sind die gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse in das nationale Gesetz ‚hineinzulesen‘ (vgl. Gosch, *Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen*, DStR 2007, 1553 [1555], der in diesem Zusammenhang auch von der ‚geltungserhaltenden Reduktion nationaler Normen‘ spricht).

In diesem Sinn haben sowohl der Verwaltungsgerichtshof als auch der deutsche Bundesfinanzhof im Bereich der Abzugssteuer für beschränkt steuerpflichtige Künstler (§ 99 EStG) das vom EuGH im Urteil vom 3. Oktober 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, gemeinschaftsrechtlich geforderte Nettoprinzip in das jeweilige nationale EStG ‚hineingelesen‘ und damit das jeweilige nationale EStG modifiziert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2006, 2006/14/0109, und das Urteil des BFH vom 10. Jänner 2007, I R 87/03, und nochmals Gosch, DStR 2007, 1553 [1555]). Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 19. Oktober 2006, 2006/14/0109, zu Recht erkannt, die Abzugssteuer nach § 99 EStG 1988 für in anderen Mitgliedstaaten ansässige beschränkt steuerpflichtige Künstler von 20 % der Bruttoeinnahmen dürfe nur mit jenem Betrag erhoben werden, welcher der Tarifsteuer (§ 33 EStG) auf den Gewinn des Künstlers entspricht.

Es liegt auf der Hand, dass eine Problemstellung oftmals mehrere unterschiedliche Varianten gemeinschaftskonformer Lösungen zulässt. Verdrängung von nationalem Recht durch unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht so zu verstehen, dass es der Vollziehung offen stünde, nach Belieben eine der mehreren gemeinschaftskonformen Lösungen zur Anwendung zu bringen, brächte einen Eingriff der Vollziehung in den eigentümlich der Gesetzgebung vorbehaltenen Bereich der rechtspolitischen Gestaltung mit sich. Daher darf im Wege der Verdrängung nur jene von mehreren gemeinschaftskonformen Lösungen zur Anwendung gelangen, mit welcher die Entscheidung des nationalen Gesetzgebers so weit wie möglich erhalten bleibt.

Verwiesen sei in diesem Zusammenhang auf die ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zu Art. 140 B-VG, wonach der Verfassungsgerichtshof im Falle der Verfassungswidrigkeit von Gesetzesbestimmungen diese in einem Umfang aufzuheben hat, dass die Verfassungswidrigkeit beseitigt wird, dass dabei aber einerseits nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden werden soll, als Voraussetzung für die Entscheidung im Anlassfall ist, und andererseits der verbleibende Teil des Gesetzes eine möglichst geringe Veränderung seiner Bedeutung erfährt (vgl. etwa das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2002, G 219/01, Slg. 16474). Wenn auch die Aufhebung nationalen Rechts durch den Verfassungsgerichtshof wegen eines Verstoßes gegen höherrangiges nationales Recht einerseits und die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechts andererseits unterschiedliche rechtliche Vorgänge sind, muss doch der vom Verfassungsgerichtshof entwickelte Grundsatz, dass im Falle eines Verstoßes einer Regelung des nationalen Gesetzgebers gegen höherrangige Normen zwar dieser Verstoß zu bereinigen ist, dabei aber so weit wie möglich die rechtspolitische Entscheidung des nationalen Gesetzgebers erhalten bleiben soll, auch für den Vorgang der Verdrängung österreichischen Rechtes durch das Gemeinschaftsrecht gelten.“

Der VwGH legte dann dar, dass er die bisherige Rechtsprechung des EuGH so versteht, dass Anrechnungs- und Befreiungsmethode gleichwertig seien. Die Befreiung der ausländischen Portfoliodividenden sei daher nicht erforderlich, um die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit zu beseitigen. Stattdessen reiche es aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht aus,

## Inapplicability of Domestic Law Through Community Law

die ausländischen Dividenden zwar weiterhin zu besteuern, gleichzeitig aber die im Ausland erhobenen Steuern anzurechnen.

Daran knüpfte der VwGH folgende weitere Überlegungen: „Die Verdrängung von nationalem Recht durch Gemeinschaftsrecht hat zur Folge, dass nationales Recht in jenem Ausmaß unangewendet bleibt, das noch hinreicht, um einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Der Befund des Verstoßes von § 10 Abs. 2 KStG 1988 gegen Art. 56 Abs. 1 EG führt zu einer Verdrängung von nationalem Recht. Diese kann – wie vom EuGH im Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* dargelegt – in einer Steueranrechnung bestehen. Die Steuererhebung ist dabei – vergleichbar den Überlegungen im hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2006, 2006/14/0109 – der Höhe nach verdrängt, und zwar insoweit, als dies erforderlich ist, um im Ergebnis in ausreichendem Ausmaß die ‚Anrechnung‘ der ausländischen Steuern zu bewirken. Die belangte Behörde hat hingegen die Folge der Verdrängung darin erblickt, dass sie die Regelung des § 10 Abs. 1 KStG (Steuerbefreiung) ‚analog‘ auf die ausländischen Minderheitsbeteiligungen der Mitbeteiligten übertragen hat.

Falls die Besteuerung im Ausland gleich hoch oder höher ist als im Inland, führen Anrechnungsmethode einerseits und Befreiungsmethode andererseits zum gleichen Ergebnis (vgl. Haslinger, SWI 2007, 175 [184, FN 58]). Im Falle eines niedrigeren Steuerniveaus im Ausland vermag nur die Anrechnungsmethode zu bewirken, dass die im Ausland erzielten Kapitalerträge im Ergebnis gleich hoch besteuert werden wie im Inland erzielte Erträge. Solcherart wird in das Konzept des österreichischen Gesetzgebers, der für Dividenden aus nicht von § 10 Abs. 2 KStG 1988 erfassten ausländischen Beteiligungen keine Begünstigung vorgesehen hat, durch die Anrechnung der ausländischen Steuer (maximal bis zum Betrag der österreichischen Steuer) weniger eingegriffen als durch die Befreiung der ausländischen Erträge. Die belangte Behörde hätte daher die Verdrängungswirkung nur in diesem Ausmaß annehmen dürfen.“

## II. Der geringere Eingriff

Die vom VwGH aufgrund der Rechtsprechung des EuGH anzunehmende Verdrängung des nationalen Rechts berührt Grundsatzfragen des Verhältnisses zwischen den staatlichen Gewalten. Die Abgabenbehörde erster Instanz, der UFS und der VwGH sind auf diesem Gebiet – aufgrund der sie treffenden gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben – zuständig, sich über ausdrückliche Anordnungen des Gesetzgebers hinwegzusetzen. Zorn ist daher zuzustimmen, dass für den VwGH Zurückhaltung am Platz ist.<sup>4)</sup> Der VwGH ist hier – wie von ihm selbst zutreffend erwähnt – in einer ähnlichen Situation wie der VfGH, dem gesetzgeberische Funktion zukommt, wenn er einzelne Regelungen oder Teile davon als verfassungswidrig aufhebt. Die Rechtsprechung des VfGH „beruht auf dem Grundgedanken, dass ein Gesetzesprüfungsverfahren dazu führen soll, die geltend gemachte Verfassungswidrigkeit [...] zu beseitigen, dass aber der nach der Aufhebung verbleibende Teil des Gesetzes möglichst nicht mehr verändert werden soll, als zur Bereinigung der Rechtslage unbedingt notwendig ist, dass also keine oder möglichst wenige Regelungen aufgehoben werden sollen, gegen die sich die vorgebrachten Bedenken nicht richten.“<sup>5)</sup> Die Entscheidung macht in jedem Einzelfall höchst komplexe Abwägungen erforderlich.<sup>6)</sup>

Nach Zorn scheint aber im Fall der Verdrängung gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Steuerrechts offenbar gar keine Abwägung erforderlich:<sup>7)</sup> „Bei Steuergesetzen ist stets die Reduktion der Steuer (durch Anpassung des Steuersatzes, Anpassung der Bemessungsgrundlage, Gewährung von Absetzbeträgen etc.) der geringere Eingriff als die Be-

<sup>4)</sup> Vgl. Zorn, RdW 2009, 173.

<sup>5)</sup> VfSlg. 8461/1978.

<sup>6)</sup> Dazu Lang, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 93 (93 ff.).

<sup>7)</sup> Vgl. Zorn, RdW 2009, 174.

## Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht

*seitigung des Steuertatbestandes (hier in Form der Freistellung).“ Zur Feststellung des geringeren Eingriffs wäre somit ausschließlich auf fiskalische Aspekte abzustellen. Die Bedeutung der Argumentationsfigur des „geringeren Eingriffs“, die ursprünglich aus dem grundrechtlichen Bereich stammt, wird damit in ihr Gegenteil verkehrt: Nicht der Eingriff der staatlichen Gewalt in die Rechtsposition des Einzelnen soll möglichst gering gehalten, sondern die staatliche Gewalt vor dem sich auf die Rechtsprechung des EuGH berufenden Einzelnen geschützt werden.*

Zorn ist zuzustimmen, dass die Verdrängungswirkung des nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht nicht völlig mit der Rechtsprechung des VfGH zum Sitz der Rechtswidrigkeit verglichen werden kann:<sup>8)</sup> Der VfGH hat im Fall der von ihm festgestellten Rechtswidrigkeit *Normtexte* aus dem Rechtsbestand zu beseitigen und muss den Umfang der aufzuhebenden Vorschriften so abgrenzen, dass er die verbleibende Rechtslage möglichst geringfügig verändert.<sup>9)</sup> Der Umfang der wegen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit verdrängten nationalen Norm ist hingegen nicht notwendigerweise am Wortlaut der Vorschrift festzumachen. Die Abgabenbehörde erster Instanz, der UFS und die Höchstgerichte haben den Wortlaut der gemeinschaftsrechtswidrigen Vorschrift unberührt zu lassen und müssen davon ausgehen, dass nunmehr für einen bestimmten Anwendungsbereich der Vorschrift andere Rechtsfolgen zum Tragen kommen als aufgrund der im BGBl. unverändert kundgemachten Formulierungen anzunehmen ist. Dies entbindet die zuständigen staatlichen Organe aber keineswegs davon, sorgfältig abzuwägen. Der Rechtsanwender kann im unmittelbaren Anwendungsbereich der verdrängten gemeinschaftsrechtswidrigen Regelung zwar nicht mehr auf den Wortlaut der Vorschriften vertrauen. Die kundgemachten Rechtsvorschriften werden damit aber nicht völlig bedeutungslos: Um die für ihn maßgebende Rechtslage feststellen zu können, sollte der Steuerpflichtige aus Gründen des aus rechtsstaatlichen Postulaten abgeleiteten Grundsatzes der Tatbestandsklarheit darauf vertrauen können,<sup>10)</sup> dass die Behörden und Gerichte jene Rechtsfolgen auf ihn anwenden, die aus der Systematik und der Teleologie der gemeinschaftsrechtlich unbedenklichen – und insoweit „verbleibenden“ – Vorschriften gewonnen werden können. Der UFS, der danach gefragt hat, welche Vorschrift „analog“ auf die ausländischen Minderheitsbeteiligungen übertragen werden soll, ist daher mit diesem – vom VwGH leider abgelehnten – Ansatz methodisch völlig richtig gelegen.

Wenn der VfGH in seiner Rechtsprechung zum Sitz der Rechtswidrigkeit davon spricht, dass „*der nach Aufhebung verbleibende Teil des Gesetzes möglichst nicht mehr verändert werden soll, als zur Bereinigung der Rechtslage unbedingt notwendig ist*“, dann hat er damit nicht fiskalische Gesichtspunkte vor Augen. Vielmehr geht es ihm darum, dass er seine rechtspolitische Entscheidung nicht an die Stelle der rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers setzt.<sup>11)</sup> Diese Zurückhaltung kann es für den VfGH paradoxerweise gelegentlich sogar erforderlich machen, die Rechtslage vordergründig viel einschneidender zu ändern:<sup>12)</sup> Wenn nämlich die nach Aufhebung einzelner Worte und Wortfolgen verbleibende Rechtslage „*dem Gesetz einen völlig anderen Inhalt gegeben*“ hätte, hat der VfGH schon wiederholt die gesamte Regelung aus dem Rechtsbestand beseitigt. Auf diese Weise provoziert der VfGH den Gesetzgeber bewusst, die vom VfGH vorgenommene Bereinigung nicht dauerhaft hinzunehmen, sondern selbst eine Regelung zu erlassen, die den rechtspolitischen Vorstellungen des Gesetzgebers entspricht. Vor diesem Hintergrund sind die Aufhebungen der Regelungen des § 33 TP 8 Abs. 1 und des § 33 TP 19 Abs. 1 GebG über Kredit- und Darlehensverträge durch VfSlg. 8806/1980, des grunderwerbsteu-

<sup>8)</sup> Dazu Zorn, RdW 2009, 173.

<sup>9)</sup> Dazu Lang in Holoubek/Lang, Verfassungsgerichtliches Verfahren, 104 ff.

<sup>10)</sup> Zum Grundsatz der Tatbestandsklarheit vgl. Ruppe, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 43 (62); Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 121 ff.

<sup>11)</sup> Vgl. Lang in Holoubek/Lang, Verfassungsgerichtliches Verfahren, 105 f.

<sup>12)</sup> Näher Lang in Holoubek/Lang, Verfassungsgerichtliches Verfahren, 106 ff.



## Inapplicability of Domestic Law Through Community Law

erlichen Haupttatbestandes durch VfSlg. 9544/1982 oder des § 34 Abs. 3 letzter Satz EStG 1972 über die Anerkennung von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen durch VfSlg. 9374/1982 zu verstehen.<sup>13)</sup> Im Fall der Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht braucht der Gesetzgeber allerdings nicht erst zum Handeln provoziert werden: Ihn trifft ohnehin die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung, die Rechtslage auch formal so zu bereinigen, dass schon vom Wortlaut her keine gemeinschaftsrechtswidrigen Rechtsfolgen zum Tragen kommen können.<sup>14)</sup> Die Annahme der Verdrängung des gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts ist insoweit bloß eine Lösung für den Zeitraum bis dahin. Wer die vom VfGH zum Sitz der Rechtswidrigkeit angestellten Überlegungen dennoch auch für die Beurteilung der Verdrängungswirkung heranzieht, wird ebenso wenig Konstellationen völlig ausschließen können, in denen die Zurückhaltung gegenüber der vom Gesetzgeber zu treffenden Entscheidung gebietet, davon auszugehen, dass der Anwendungsbereich der verdrängten Vorschrift bis zur Neuregelung der Materie durch den Gesetzgeber ungeregt bleibt. Dies könnte dann der Fall sein, wenn die Verwaltungsbehörden und Gerichte sonst Gefahr laufen würden, eine rechtspolitische Entscheidung anstelle des Gesetzgebers zu treffen, für die sich im – gemeinschaftsrechtlich unbedenklichen – positiven Recht überhaupt keine Anhaltspunkte finden lassen.

### III. Die Absicht des historischen Gesetzgebers

Ähnlich wie der VfGH bei seiner Entscheidung über den Sitz der Rechtswidrigkeit stehen die Abgabenbehörde erster Instanz, der UFS und die Höchstgerichte bei ihrer Entscheidung über die Verdrängungswirkung vor der Schwierigkeit, dass sich nicht feststellen lässt, welche Entscheidung der Gesetzgeber getroffen hätte.<sup>15)</sup> Dem historischen Gesetzgeber kann nur die Rechtslage zugesonnen werden, die er seinerzeit selbst geschaffen hat, die sich aber eben als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen hat. Welche Rechtslage für den historischen oder den im Zeitpunkt der Entscheidung zuständigen Gesetzgeber die „zweitbeste“ gewesen wäre oder sein würde, hätte er die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der von ihm geschaffenen Regelung vorausgesehen, lässt sich aus den historischen Materialien im Regelfall verständlicherweise nicht erkennen. Selbst wenn einige am Gesetzgebungsprozess Beteiligte bereits damals gemeinschaftsrechtliche Bedenken hatten, werden sich darüber in den Erläuterungen zu den Gesetzesentwürfen meist keine Hinweise finden. Noch weniger ist zu erwarten, dass die Gesetzesverfasser ausdrücklich angeben, welche Alternativregelung sie vorgeschlagen hätten. Selbst dann könnte es keineswegs als gesichert angenommen werden, dass die Alternativregelung ebenfalls die erforderliche parlamentarische Zustimmung gefunden hätte.

Im konkreten Fall lässt sich zwar nicht eruieren, welche Vorschrift vom Gesetzgeber seinerzeit vorgesehen worden wäre, hätte er damals bereits geahnt, dass sich seine Regelung als gemeinschaftsrechtswidrig erweist. Immerhin gibt es aber Anhaltspunkte, die auf eine spätere gesetzgeberische Intention schließen lassen: Als sich der Gesetzgeber genötigt sah, die Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie umzusetzen und deren Rechtsfolgen bereits ab einer zehnpromzentigen Beteiligung zum Tragen kommen zu lassen, hat er sich dafür entschieden, für alle nunmehr neu unter den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Dividenden die Anrechnungsmethode zwar unter den Voraussetzungen der Niedrigbesteuerung und der bloßen Kapitalveranlagung im Ausland vorzusehen, sonst

<sup>13)</sup> Ausführlich Lang in *Holoubek/Lang*, Verfassungsgerichtliches Verfahren, 106 ff.

<sup>14)</sup> Vgl. z. B. das als „*Biehl II*“ bekannte EuGH-Urteil vom 26. 10. 1995, Rs. C-151/94, *Kommission gegen Luxemburg*, Slg. 1995, I-3685, Rn. 18; zur Bereinigungspflicht vgl. auch *Klamert*, Richtlinienkonforme Auslegung und unmittelbare Wirkung von EG-Richtlinien in der Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte, JBl 2008, 158 (163).

<sup>15)</sup> Vgl. aber *Ehrke-Rabel* ÖStZ 2009, 194, die dennoch auf den erkennbaren gesetzgeberischen „Willen“ abstellt; zu derartigen Überlegungen anhand der VfGH-Rechtsprechung vgl. Lang in *Holoubek/Lang*, Verfassungsgerichtliches Verfahren, 108.

## Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht

aber die Befreiung anzuordnen. Das bisherige für 25%ige und größere Beteiligungen angewendete Konzept wurde somit auch auf kleinere Beteiligungen ausgedehnt. Die Mutter-Tochter-Richtlinie hätte es dem Gesetzgeber auch ermöglicht, für den Bereich der unter 25 % liegenden Beteiligungen generell die Anrechnungsmethode vorzusehen.<sup>16)</sup> Vor dem Hintergrund dieser Rechtsentwicklung hätte vom VwGH, der sich zum Ziel gesetzt hat, die „*rechtspolitische Entscheidung des nationalen Gesetzgebers* [zu] *erhalten*“, zumindest eine Begründung erwartet werden können, warum er davon ausgeht, dass dem seinerzeitigen Gesetzgeber für unter 25 % liegende Beteiligungen nur die generelle Anwendung der Anrechnungsmethode zuzusinnen wäre und der Gesetzgeber nicht schon damals die später tatsächlich von ihm getroffene Regelung vorgesehen hätte und welche Gründe für diese Meinungsänderung maßgebend waren.<sup>17)</sup>

Zorn scheint offenbar anzunehmen, dass für jeden Gesetzgeber immer jene Regelung die zweitbeste gewesen wäre, die gegenüber der von ihm tatsächlich erlassenen Regelung den geringsten Verlust an Steuereinnahmen bewirkt hätte. Diese These erinnert an die früher gelegentlich von der Rechtsprechung vertretene Auffassung, Steuergesetze wären generell „*in dubio pro fisco*“ auszulegen. Heute gilt als gesichert, dass diese Auffassung methodisch unhaltbar ist. Steuergesetze sind von unterschiedlichen Zielsetzungen getragen. Die Abgrenzung von Steuertatbeständen ist anhand jener Wertungen vorzunehmen, die sich aus der Systematik, der Teleologie und der Rechtsentwicklung der jeweils zu interpretierenden Vorschrift gewinnen lassen. Es besteht keine Berechtigung zur generellen Vermutung, dass dem gemeinschaftsrechtswidrig handelnden Gesetzgeber ersatzweise immer jene Lösung zuzusinnen ist, die fiskalisch am ergiebigsten ist. Stattdessen ist zu akzeptieren, dass sich für die Suche nach der vom Gesetzgeber im Fall der vorhergesehenen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ins Auge gefassten Ersatzlösung im Regelfall gar keine Anhaltspunkte aus der Rechtsentwicklung gewinnen lassen.

### IV. Die Systematik und die Teleologie

Daher kann für die Bestimmung der Rechtsfolge bloß auf die Systematik und die Teleologie der nach der Verdrängung der gemeinschaftsrechtswidrigen Regelung verbleibenden Vorschriften zurückgegriffen werden. Die Suche nach der aufgrund von Systematik und Teleologie überzeugendsten Lösung kann anspruchsvoll sein. Das ist bei einer die Systematik und die Teleologie von Vorschriften einbeziehenden Interpretation aber immer der Fall. Werden die einzelnen Begründungsschritte offengelegt, sind die aus den Vorschriften gewonnenen Wertungsentscheidungen und die Ergebnisse nachvollziehbar und können von der übergeordneten Behörde oder dem Gericht auf ihre Überzeugungskraft überprüft werden.<sup>18)</sup>

Der VwGH scheint sich diesen Überlegungen nicht völlig verschlossen zu haben,<sup>19)</sup> wenngleich Zorn darauf hinweist, dass der VwGH „[n]icht als tragende Begründung, sondern zur bloßen Abrundung“ auch die Systematik des § 10 KStG einbezieht:<sup>20)</sup> „*Der Bestimmung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist die Wertungsentscheidung des österreichischen Gesetzgebers zu entnehmen, zwischen bloßen Kapitalbeteiligungen (Minderheitsbeteiligungen) einerseits und Beteiligungen, die ein wirtschaftliches Engagement im Ausland verkörpern (Beteiligungen höheren Ausmaßes), andererseits zu unterscheiden. § 10 Abs. 3 KStG 1988 verankert die Wertungsentscheidung des österreichischen Gesetzge-*

<sup>16)</sup> Den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie betont zutreffend Zorn, RdW 2009, 174 FN 36.

<sup>17)</sup> Ähnlich auch Stefaner, GeS 2008, 167.

<sup>18)</sup> Vgl. aber Zorn, RdW 2008, 424, der offenbar die Sorge hat, die Annahme der Verdrängungswirkung könnte bei Zugrundelegung einer anderen als von ihm vertretenen Position beliebig werden.

<sup>19)</sup> VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064.

<sup>20)</sup> Vgl. Zorn, RdW 2009, 174.

## Inapplicability of Domestic Law Through Community Law

bers, in Bezug auf bestimmte Auslandsbeteiligungen, wenn im Ausland ein niedrigeres Steuerniveau besteht, eine Anrechnung vorzunehmen; es handelt sich dabei um Beteiligungen an Gesellschaften mit Unternehmensschwerpunkt in der verzinslichen Veranlagung von Kapital, der Veräußerung von Beteiligungen und der Vermietung, also typischerweise an solchen ausländischen Gesellschaften, die keine operative Tätigkeit entfalten.

Eine ausländische Minderheitsbeteiligung unter 25 % stellt typischerweise eine reine Kapitalinvestition dar und entspricht damit nicht einem aktiven operativen Engagement mittels einer Tochtergesellschaft. In dieser Hinsicht ist eine solche Beteiligung vergleichbar der im Abs. 3 des § 10 KStG 1988 angesprochenen Beteiligung, zumal der Abs. 3 gerade auf nicht operative Konstellationen (insbesondere verzinsliche Veranlagung von Kapital) abstellt. Auch vor diesem Hintergrund ist dem Konzept des § 10 KStG 1988 entsprochen, wenn im Hinblick auf Dividenden aus ausländischen Minderheitsbeteiligungen die Verdrängung durch Gemeinschaftsrecht in der Anrechnung der ausländischen Steuern (maximal bis zum Betrag der österreichischen Steuern) erblickt wird. Werden bloß zum Zweck der Kapitalveranlagung ausländische (Minderheits)Beteiligungen erworben, wird damit die völlige Gleichbehandlung mit der Inlandsveranlagung sichergestellt. Mit der Dividendenbefreiung wäre diesem Konzept weniger entsprochen. Mit der Befreiung der Dividenden bei Beteiligungen in dem in § 10 Abs. 2 KStG vorgesehenen Ausmaß wird die Auslandsveranlagung besser gestellt als die Inlandsveranlagung, weil der Ertrag mit dem gegebenenfalls niedrigeren ausländischen Steuersatz besteuert wird; eine derartige Besserstellung kann aber nur bei einem aktiven wirtschaftlichen Engagement im Ausland gerechtfertigt sein, das aber typischerweise ein höheres Beteiligungsausmaß voraussetzt, als es im Fall einer bloßen Kapitalveranlagung gewählt wird. Der österreichische Gesetzgeber wollte (nur) jenen inländischen Kapitalgesellschaften, deren Tochtergesellschaften aktiv in einem ausländischen Staat wirtschaften und nicht bloß Kapitalveranlagung betreiben, den Vorteil des niedrigeren ausländischen Steuerniveaus zukommen lassen. Bloßen Kapitalveranlagungen soll daher nur die Anrechnung zuteil werden.“

Diese Argumentation wirft zunächst die Frage auf, wie der VwGH jene Fälle behandeln würde, in denen die Voraussetzungen der internationalen Schachtelbeteiligung deshalb nicht vorliegen, weil die die Dividenden abwerbende Beteiligung vor Ablauf der einjährigen Behaltfrist veräußert wurde oder weil es sich bei der die Dividenden empfangenden Körperschaft um keinen unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Steuerpflichtigen – also z. B. um einen Verein – handelt. In diesen Konstellationen wird wohl ebenfalls davon auszugehen sein, dass die Voraussetzungen der internationalen Schachtelbeteiligung zu eng sind und die Steuerpflicht dieser Dividenden gemeinschaftsrechtswidrig ist. In diesen Konstellationen würden auch Mehrheits- und sogar Alleinbeteiligungen unter die Steuerpflicht fallen, sodass auch das „aktive wirtschaftliche Engagement im Ausland“ nicht geleugnet werden kann.<sup>21)</sup> Die zuletzt erwähnte Begründungslinie des VwGH würde dann zumindest in manchen Konstellationen wohl die Steuerfreiheit der Dividenden als Folge der Verdrängung des nationalen Rechts nahelegen. Folgt man allerdings Zorn und erachtet den auf die Systematik des § 10 KStG abzielenden Teil der Entscheidungsbegründung nicht als tragend, müsste auch in diesen Fällen aufgrund des vom VwGH wiederbelebten Grundsatzes „in dubio pro fisco“ bloß die Anrechnung der ausländischen Steuer gewährt werden.

Aber auch in den vom VwGH angesprochenen Fällen ist das unter Berufung auf die körperschaftsteuerliche Systematik von ihm entwickelte Ergebnis nicht überzeugend. Die den „Methodenwechsel“ bewirkende Regelung ist nämlich nicht *generell* für kapitalveranlagende ausländische Tochtergesellschaften maßgebend. Vielmehr bedarf es als zusätzliche

<sup>21)</sup> Bei Beteiligungen, die von vorneherein zum Zweck der baldigen Veräußerung angeschafft wurden, könnte zwar das „aktive wirtschaftliche Engagement“ bezweifelt werden. Von der Steuerpflicht für Dividenden sind aber auch jene Auslandsbeteiligungen betroffen, die ursprünglich als langfristiges Investment gedacht waren, dann aber – aus welchen Gründen immer – doch innerhalb der Jahresfrist veräußert werden.

## Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht

Voraussetzung auch der Niedrigbesteuerung im Ausland, deren Vorliegen der Verordnungsgeber in der Regel bei einer Besteuerung bis zu 15 % annimmt.<sup>22)</sup> Somit können auch bei hinreichender Beteiligung die ausländischen Dividenden von der österreichischen Körperschaftsteuer befreit sein, wenn die ausländische Tochtergesellschaft ausschließlich kapitalveranlagend tätig ist, sofern im Ausland keine Niedrigbesteuerung vorliegt. Liegt das Steuerniveau im Ausland in einer solchen Konstellation unter jenem Österreichs, macht es für den Steuerpflichtigen – und natürlich auch für den Fiskus – einen Unterschied, ob die Dividenden befreit werden oder die ausländische Steuer bloß anzurechnen ist.

Vor diesem Hintergrund wäre es systematisch naheliegend gewesen, sowohl die Regelung des § 10 Abs. 2 KStG i. d. F. BGBl. Nr. 797/1996 über die Steuerfreiheit von Dividenden als auch jene des § 10 Abs. 3 KStG i. d. F. BGBl. Nr. 797/1996 über deren Steuerpflicht bei gleichzeitiger Anrechnung der ausländischen Steuer auf Beteiligungen anzuwenden, deren Ausmaß kleiner als 25 % ist: Körperschaften, die Dividenden aus Gesellschaften beziehen, die kapitalveranlagend tätig sind *und* im Ausland keiner oder bloß einer niedrigen Besteuerung unterworfen sind, sind demzufolge weiterhin steuerpflichtig und können lediglich von der Anrechnung einer allfälligen ausländischen Steuer profitieren. Körperschaften, deren ausländische Tochtergesellschaften zwar niedrig besteuert werden, die aber dort aktiv wirtschaftlich tätig sind, sind mit ihren Dividenden genauso steuerbefreit wie Körperschaften, deren ausländische Tochtergesellschaften im Ausland kapitalveranlagend tätig sind, ohne dort niedrig besteuert zu werden. Dies gilt in gleicher Weise für von Körperschaften bezogene Dividenden, die von Tochtergesellschaften stammen, die im Ausland aktiv wirtschaftlich tätig sind und dort nicht niedrig besteuert werden. Diese Lösung führt auch für jene Dividenden zu einer befriedigenden Lösung, die von Kapitalgesellschaften, die ihre Beteiligung innerhalb der Behaltefrist veräußern, und generell von anderen Körperschaften als Kapitalgesellschaften bezogen werden: Ist die Tochtergesellschaft kapitalveranlagend tätig *und* wird im Ausland niedrig besteuert, ist die Anrechnungsmethode anzuwenden, in allen anderen Fällen die Befreiungsmethode.<sup>23)</sup>

#### V. Die Suche nach sinngemäß oder analog anzuwendenden Vorschriften

Für Zorn scheint eindeutig zu sein, wie im Fall der Verdrängung gemeinschaftsrechtswidriger Vorschriften des nationalen Rechts vorzugehen ist: Der fiskalisch ergiebigsten gemeinschaftsrechtskonformen Lösung ist der Vorzug zu geben. Gosch, der vom VwGH für seine These von der „geltungserhaltenden Reduktion“ der Steuervorschriften als Kronzeuge angerufen wurde und der als Vorsitzender Richter des I. Senats des BFH laufend an Entscheidungen zur Umsetzung von Gemeinschaftsrecht im nationalen Recht beteiligt ist, hat dies jüngst deutlich differenzierter gesehen:<sup>24)</sup> Der BFH bemüht sich, „im Irrgarten oftmals etwas sphinxhafter EuGH-Rechtsprechung und instabil gewordenem nationalen Recht eine Schneise zu finden, die der Acte-claire-Doktrin Rechnung trägt und ein Höchstmaß an Regelungsbestand im Inland belässt und gleichwohl nicht im methodischen Niemandsland verschwindet. Ein Unterfangen, das kaum zu meistern ist. So ganz wohl ist mir dabei nicht. Vor allem die methodischen Ansätze sind grenzwertig und entspringen eher einer Staatsräson. Verträgt sich eine Regelungslage im Detail nicht mit europarechtlichen Anforderungen, dann greift der Anwendungsvorrang. Ob für eine abschmelzende Normerhaltung Raum bleibt, ist ungewiss. Eigentlich ist hier die Grenze dessen erreicht, was Rechtsprechung zu leisten vermag.“

Die von den Abgabenbehörden erster Instanz, dem UFS und dem VwGH geforderte Abwägungsentscheidung ist tatsächlich anspruchsvoll. Dabei kann aber durchaus auf vertraute methodische Ansätze zurückgegriffen werden: Wenn gemeinschaftsrechtswid-

<sup>22)</sup> § 3 VO des BMF, Internationale Schachtelbeteiligungen, BGBl. II Nr. 295/2004.

<sup>23)</sup> So im Ergebnis auch Stefaner, GeS 2008, 166; Massoner/Stürzlinger, SWI 2008, 406.

<sup>24)</sup> Gosch, Entwicklung und Rezeption der Rechtsprechung des EuGH aus der Sicht des BFH, Ubg 2009, 73 (77 f.).

## Inapplicability of Domestic Law Through Community Law

riges nationales Recht verdrängt ist, bedeutet dies nichts anderes, als dass es an einer *ausdrücklichen* Regelung fehlt. Das Fehlen einer ausdrücklichen Regelung für einen bestimmten Sachverhalt macht es aber auch sonst nicht unbedingt erforderlich, den Auslegungsvorgang abzubrechen. Der Wortlaut einer Norm steht nicht am Ende, sondern bloß am Beginn der Interpretation.<sup>25)</sup> Den eindeutigen und klaren Wortlaut gibt es zudem so gut wie gar nicht.<sup>26)</sup> Die Bedeutung des Wortlauts erschließt sich oft erst aus dem Kontext, in den die Regelung eingebettet ist. Daher müssen ohnehin Rechtsentwicklung, Systematik und Teleologie einer Vorschrift berücksichtigt werden. Gewichtige historische, systematische oder teleologische Argumente können darüber hinaus sogar einen in eine gegenteilige Richtung deutenden Wortlaut in den Hintergrund treten lassen.<sup>27)</sup> Die Grenzen zwischen Auslegung und Analogie sind dabei fließend.<sup>28)</sup> Daher sind Vorschriften, die ihrem Wortlaut nach zumindest nicht auf den ersten Blick oder auch gar nicht auf einen bestimmten Sachverhalt anwendbar sind, darauf hin zu untersuchen, ob die von ihnen vorgesehenen Rechtsfolgen auch auf diesen Sachverhalt zu erstrecken sind. Dies kann sich sowohl zugunsten als auch zulasten des betroffenen Steuerpflichtigen auswirken.<sup>29)</sup> Für Sachverhalte, die aufgrund der Verdrängung des gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts unter keine ausdrückliche Regelung mehr fallen, bedeutet dies, dass für sie ebenfalls die nach anderen Vorschriften maßgebenden Rechtsfolgen zum Tragen kommen können. Entscheidend ist, ob der ausdrücklich geregelte Sachverhalt dem – aufgrund der Verdrängung des gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts – nicht ausdrücklich geregelten Sachverhalt so ähnlich ist, dass die für den ausdrücklich geregelten Sachverhalt vorgesehenen Rechtsfolgen auf den nicht ausdrücklich geregelten Sachverhalt erstreckt werden sollen. Die Ähnlichkeit ist anhand der Wertungen zu beurteilen, die jenen Vorschriften entnommen werden können, aus denen sich diese Rechtsfolgen ergeben.<sup>30)</sup> Im Fall mehrerer in Betracht kommender Rechtsfolgen ist anhand dieser Kriterien nach der für den nicht ausdrücklich geregelten Sachverhalt passendsten Rechtsfolge zu suchen. Die Besonderheit bei der Suche nach den maßgebenden Rechtsfolgen liegt im Fall der verdrängten gemeinschaftsrechtswidrigen Regelungen darin, dass die historischen Argumente in den Hintergrund treten: Welche Regelung der historische Gesetzgeber geschaffen hätte, wäre ihm die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Anfang an bewusst gewesen, ist im Regelfall anhand der seinerzeitigen Gesetzesmaterialien nicht eruierbar. Umso wichtiger ist die Berücksichtigung der Systematik und der Teleologie der für vergleichbare Fälle anwendbaren Bestimmungen. Auf diese Weise ist zu ermitteln, welche von zwei oder mehreren gemeinschaftsrechtskonformen Rechtsfolgen für den – aufgrund der Verdrängung des gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts – nicht mehr ausdrücklich geregelten Fall maßgebend ist. Dabei automatisch die fiskalisch ergiebigste Lösung heranzuziehen ist genauso wenig überzeugend, wie generell das für den Steuerpflichtigen günstigste Ergebnis als zutreffend zu unterstellen.

*Gosch* begrüßt das vom UFS eingeleitete Vorabentscheidungsverfahren,<sup>31)</sup> mit dem der UFS unter anderem die Frage nach den Konsequenzen der Verdrängung der gemeinschaftsrechtswidrigen Vorschrift für das österreichische Steuerrecht an den EuGH he-

<sup>25)</sup> Vgl. näher *Lang*, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (68).

<sup>26)</sup> So ausdrücklich *Werndl*, Zur Analogie im Steuerrecht, ÖJZ 1997, 298 (302).

<sup>27)</sup> *Lang*, ÖStZ 2001, 68.

<sup>28)</sup> *Tanzer*, Das „Analogieverbot“ im Steuerrecht, StuW 1981, 201 (217).

<sup>29)</sup> Zur Zulässigkeit steuerverschärfender Analogie *Werndl*, ÖJZ 1997, 303; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II<sup>5</sup> (2006) Rz. 423.

<sup>30)</sup> Vgl. auch *Klamert*, JBI 2008, 162.

<sup>31)</sup> Vorlageersuchen des UFS vom 29. 9. 2008, RV/0611-L/05 und RV/0493-L/08, derzeit beim EuGH anhängig als Rs. C-436/08, *Haribo*, und Rs. C-437/08, *Österreichische Salinen*; dazu bereits etwa *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2008, 441 f.; *Laudacher*, SWK-Heft 29/2008, S 780 ff.; *Marschner*, FJ 2008, 440 ff.; *Prechtl*, SWI 2008, 497 ff.; *Rehm/Nagler*, Die EuGH-Rechtssachen C-436/08, *Haribo*, und C-437/08, *Österreichische Salinen* – Beschlüsse des Unabhängigen Finanzsenats Linz vom 29. 9. 2008, RV/0611-L/05 und RV/0493-L/08, ISfR 2009, 129 (129 ff.).

## Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht

rangetragen hat:<sup>32)</sup> „Der EuGH wird dadurch unmittelbar mit ins Boot gezogen und muss sich dieser methodischen Überlegungen annehmen.“ Die Frage, welche von zwei oder mehreren in Betracht kommenden gemeinschaftsrechtskonformen Lösungen eine Abgabenbehörde erster Instanz, der UFS oder der VwGH wählen soll und welche Kriterien dabei heranzuziehen sind, ist m. E. allerdings keine Frage des Gemeinschaftsrechts und fällt daher auch nicht in die Zuständigkeit des EuGH.<sup>33)</sup> Gemeinschaftsrechtlich ist nämlich nur von Bedeutung, dass die vom nationalen Organ gefundene Lösung letztlich gemeinschaftsrechtskonform ist. Eine gemeinschaftsrechtliche Präferenz für eine bestimmte von mehreren in Betracht kommenden gemeinschaftsrechtskonformen Lösungen gibt es hingegen nicht.<sup>34)</sup> Denn es wäre nicht überzeugend, würde der EuGH aus dem Gemeinschaftsrecht etwa spezifische bestimmtheitsrechtliche Anforderungen für die nach der Verdrängung des gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts bestehende Rechtslage ableiten:<sup>35)</sup> Der Wortlaut tritt eben als unvermeidliche Folge der gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verdrängung in den Hintergrund. Die Rechtslage ist für die Rechtsanwender dadurch geradezu zwangsläufig – zumindest vorübergehend, bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber – noch schwieriger als sonst erkennbar.<sup>36)</sup> Gemeinschaftsrechtlich ist dies hinzunehmen. Den nationalen Behörden und Gerichten wird daher vermutlich nichts anderes übrig bleiben, als sich auch ohne Anleitung durch den EuGH an den maßgebenden Interpretationsgrundsätzen zu orientieren und in Zukunft auf diese Weise hoffentlich doch wieder zu methodisch überzeugend begründeten Ergebnissen zu gelangen. Für eine – von Ziel und Zweck der konkret maßgebenden Vorschriften losgelöst anwendbare und gar als unwiderlegbare Vermutung wirkende – Regel „in dubio pro fisco“ ist dabei genauso wenig Platz wie sonst bei der Auslegung von Steuervorschriften.

<sup>32)</sup> Vgl. Gosch, Ubg 2009, 78.

<sup>33)</sup> Ähnlich Prechtl, SWI 2008, 498.

<sup>34)</sup> Ähnlich auch Stahl, National Courts' Treatment of Tax Rules that Conflict with the EC Treaty, Intertax 2008, 548 (553).

<sup>35)</sup> Vgl. auch Klamert, JBI 2008, 163.

<sup>36)</sup> Strengere Anforderungen könnten bloß den Gesetzgeber treffen, wenn er in weiterer Folge die Rechtslage zu bereinigen hat (so offenbar EuGH 26. 10. 1995, Rs. C-151/94, *Kommission gegen Luxemburg*, Rn. 18).

## Abkommensrechtliche Behandlung des „Golden Handshake“

(BMF) – Mit der Frage, wie vorzugehen ist, wenn ein Arbeitnehmer von seinem deutschen Arbeitgeber gekündigt wird und nach seinem Zuzug nach Österreich aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses eine Abfindung erhält, hat sich bereits EAS 3037 befasst und ist zu dem Ergebnis gekommen, dass nach dem Kausalitätsprinzip das Besteuerungsrecht Deutschlands gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Deutschland anzuerkennen ist.

Vorsorglich wurde die Anerkennung dieser Steuerfreistellungsverpflichtung auf österreichischer Seite aber davon abhängig gemacht, dass Deutschland die Abfindung ebenfalls Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zuordnet. Denn sollte Deutschland eine anderweitige abkommensrechtliche Qualifikation vornehmen und deshalb aufgrund des DBA die Besteuerung unterlassen („negativer Qualifikationskonflikt“), wäre Österreich gemäß Art. 28 Abs. 1 lit. a des Abkommens nicht zur Steuerbefreiung verpflichtet (ebenfalls EAS 3037).

Ordnet daher Deutschland in einem solchen Fall – anders als im Fall der EAS 3037 – die Abfindung Art. 21 Abs. 1 des Abkommens zu, ergibt sich für Österreich aus dem Abkommen keine Steuerfreistellungsverpflichtung. (EAS 3050 v. 24. 3. 2009)