

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Heinz Jirousek

### **Neue Amtshilferichtlinie der EU im Bereich der Ermittlungsamtshilfe**

*New EU Directive on Administrative Co-Operation in the Field of Taxation*

Karin Simader

### **Neues zur Bedeutung der Amtshilfe mit Drittstaaten?**

*New Developments in Regard to Mutual Assistance with Third Countries?*

Stefan Bendlinger

### **Internationale Rechtsprechung zum Betriebsstättenbegriff**

*International Court Decisions on Permanent Establishments*

Christoph Marchgraber

### **Bilanzierung einer Beteiligung an ausländischer Personengesellschaft**

*Accounting of a Participation in a Foreign Partnership*

Peter Feith

### **Änderungen im slowakischen Steuer- und Sozialversicherungsrecht**

*Important Changes in Slovak Tax and Social Security Law*

Ernst Biebl / Gernot Ressler

### **Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals**

*Taxation of Gaming Machines/Video Lottery Terminals from the View of EU Law*

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

### **Legal Directives of the Ministry of Finance**

Internationale Rechtsprechung

### **International Court Decisions**

Karin Simader<sup>\*)</sup>

## Die Rs. *Haribo und Österreichische Salinen*: Neues zur Bedeutung der Amtshilfe mit Drittstaaten?

THE ECJ'S JUDGMENT IN *HARIBO AND ÖSTERREICHISCHE SALINEN*: NEW DEVELOPMENTS IN REGARD TO MUTUAL ASSISTANCE WITH THIRD COUNTRIES?

The ECJ's judgment in the joint cases *Haribo and Österreichische Salinen* on Sec. 10 Austrian CITA involves many statements on the importance of mutual assistance with third countries in regard to the application of the fundamental freedoms. Karin Simader analyzes these statements in the light of previous ECJ judgments.

### I. Untersuchung

Das Urteil des EuGH in den verbundenen Rs. *Haribo und Österreichische Salinen* vom 10. 2. 2011<sup>1)</sup> zu § 10 KStG wurde bereits mehrfach literarisch behandelt.<sup>2)</sup> Dieser Beitrag rückt nun einen bestimmten Aspekt des Urteils in den Fokus, nämlich die Bedeutung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen für die Anwendung der Grundfreiheiten im Verhältnis zu Drittstaaten. Der EuGH hat sich in früheren Urteilen wiederholt zu dieser Fragestellung geäußert.<sup>3)</sup> In *Haribo und Salinen* werden manche Tendenzen der Rechtsprechung bestätigt. Der EuGH trifft aber auch Aussagen, die im Widerspruch zu früheren Urteilen stehen. Dieser Beitrag setzt das Urteil in *Haribo und Salinen* in Bezug zur vorangegangenen Rechtsprechung des EuGH zur Bedeutung der Amtshilfe in Drittstaatsverhältnissen.

### II. Die Bedeutung der Amtshilfe in Drittstaatsfällen

Drittstaatsverhältnisse können ebenso wie EU-interne Sachverhalte Schutz unter den Grundfreiheiten genießen. Für die EWR-Mitgliedstaaten Island, Liechtenstein und Norwegen gelten die inhaltlich gleichen Grundfreiheiten wie für EU-Mitgliedstaaten.<sup>4)</sup> Darüber hinaus sind Kapitalbewegungen zwischen der EU und Drittstaaten von der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV erfasst. Da der Schutz in Drittstaatsfällen nicht der Verwirklichung des Binnenmarktes dient<sup>5)</sup> und nicht derselbe Grad an rechtlicher Integration wie innerhalb der EU besteht,<sup>6)</sup> hat der EuGH in seiner Rechtsprechung häufig eine Differenzierung zwischen EU-internen und Drittstaatsfällen vorgenommen. Dies wirkt

---

<sup>\*)</sup> Mag. Karin Simader, LL.B., ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

<sup>1)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*.

<sup>2)</sup> *Prechtl-Aigner*, Rs. *Haribo und Salinen AG*: EuGH gibt nationalem Gesetzgeber weiten Gestaltungsspielraum, SWK-Heft 8/2011, S 389; *Zorn*, Urteil des EuGH in den Rs *Haribo und Salinen AG* zu § 10 KStG, RdW 2011, 171; *Geurts*, Anmerkung zu EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, IStR 2011, 299; *Lang*, Jüngste Tendenzen zur „horizontalen“ Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, SWI 2011, 154; *Kühbacher*, Zur Anrechnungsmethode bei ausländischen Portfoliodividenden unter § 10 KStG, SWI 2011, 116; *Gurtner/Hofbauer-Steffel/Kofler*, Kapitalverkehrsfreiheit für ausländische Portfoliodividenden, taxlex 2011, 124; *Marschner*, Dividendenbesteuerung im Konzern: EuGH hat nur wenig auszusetzen, Die Presse vom 14. 2. 2011.

<sup>3)</sup> EuGH 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, A; 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*; 19. 11. 2009, Rs. C-540/07, *Kommission/Italien*; 28. 10. 2010, Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*.

<sup>4)</sup> Vgl. EuGH 23. 9. 2003, Rs. C-452/01, *Ospelt*, Rn. 29 und 32; 23. 2. 2006, Rs. C-471/04, *Keller Holding*, Rn. 49; *Heidenbauer/Metzler*, National Report Austria, in *Lang/Pistone* (Hrsg.), The EU and Third Countries (2007) 97 (116 ff.).

<sup>5)</sup> Vgl. EuGH 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, A, Rn. 31.

<sup>6)</sup> Vgl. EuGH 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, A, Rn. 37 erster Satz und Rn. 60; vgl. auch EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 65.

sich vor allem durch unterschiedliche Maßstäbe in der Vergleichbarkeits-, Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung aus.<sup>7)</sup>

Auf all diesen Prüfungsebenen kann die Amtshilfe eine Rolle spielen.<sup>8)</sup> Generell gilt, dass das Fehlen internationaler Amtshilfe zur Ungleichbehandlung von internen und grenzüberschreitenden Situationen berechtigen kann. Was die Ermittlungshilfe angeht, hat der EuGH dies in EU-internen Situationen – aufgrund der möglichen Mitwirkung des Steuerpflichtigen – zwar nur bedingt zugelassen;<sup>9)</sup> in Drittstaatskonstellationen allerdings scheint die fehlende Amtshilfe eine Ungleichbehandlung zu erlauben.<sup>10)</sup> Fakt ist, dass innerhalb der EU durch die Amtshilferichtlinien eine gemeinsame Grundlage für den Informationsaustausch und die Steuervollstreckung geschaffen wurde, die mit Drittstaaten nicht existiert. Deshalb besteht grundsätzlich ein Unterschied zwischen EU-internen und Drittstaatsverhalten, wenn Amtshilfe für einen steuerlichen Fall von Bedeutung ist. Zu bedenken ist aber, dass auch mit Drittstaaten die Möglichkeit der Amtshilfe in Steuer-sachen bestehen kann, sei es aufgrund eines DBA oder eines TIEA.

In seinem Urteil in *Haribo und Salinen* hat der EuGH das Erfordernis der Amtshilfe für die Steuerbefreiung von Dividenden aus EWR-Staaten als zulässig erachtet, um „die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu bekämpfen“.<sup>11)</sup> Es ist also möglich, den Schutz der EWR-Grundfreiheiten auf Situationen zu beschränken, in denen der betreffende Staat sich zur Auskunftserteilung vertraglich verpflichtet hat. Auch im Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten, die nicht dem EWR angehören, wäre ein Abstellen auf ein Amtshilfeabkommen zulässig.<sup>12)</sup>

### III. Nichtanwendbarkeit der Amtshilferichtlinie

In den Rs. *Haribo und Salinen* hat der EuGH bestätigt, dass eine Ungleichbehandlung von Inbound-Dividenden aus den EWR-Staaten gegenüber inländischen Beteiligungserträgen gerechtfertigt ist, wenn es an internationaler Amtshilfe in Steuersachen fehlt.<sup>13)</sup> Bei der Untersuchung der Verhältnismäßigkeit dieser Maßnahme hat der EuGH ebenfalls keine überschießende Einschränkung erkennen können. Das Erfordernis der umfassenden Amtshilfe ist also geeignet, die Ziele der wirksamen Steueraufsicht und der Ver-

<sup>7)</sup> Vgl. Schlussanträge der GA Kokott vom 18. 3. 2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Punkt 79; EuGH 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, A, Rn. 37 zweiter Satz.

<sup>8)</sup> Vgl. ausführlich *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 (314 ff.).

<sup>9)</sup> Vgl. EuGH 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*; 30. 1. 2007, Rs. C-150/04, *Kommission/Dänemark*; 11. 10. 2007, Rs. C-451/05, *ELISA*; 25. 10. 2007, Rs. C-464/05, *Geurts und Vogten*; vgl. auch *Simader*, Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection, Bulletin for International Taxation 2010, 115 (116 f.); *Simader* in *Lang/Schuch/Staringer*, Internationale Amtshilfe, 321 ff.

<sup>10)</sup> Vgl. dazu kritisch *Simader* in *Lang/Schuch/Staringer*, Internationale Amtshilfe, 337 ff.; *Daureur/Simader*, Justifying Restrictions on the Free Movement of Capital under the Rule of Reason in Third-country Relationships: Anti-abuse, Harmful Tax Competition, Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection, in *Heidenbauer/Stürzlinger* (Hrsg.), The EU's External Dimension in Direct Tax Matters (2010) 185 (203). Vgl. zur unterschiedlichen Beurteilung mangelnder Amtshilfe in EU-internen und Drittstaatsverhalten insbesondere die zur selben französischen Bestimmung ergangenen Urteile EuGH 11. 10. 2007, Rs. C-451/05, *ELISA*, und 28. 10. 2010, Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*.

<sup>11)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 69.

<sup>12)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 132; vgl. *Prechtl-Aigner*, SWK-Heft 8/2011, S 391.

<sup>13)</sup> Eine Vergleichspaarbildung zwischen Dividenden aus EWR-Portfoliobeteiligungen und internationalen Schachtelbeteiligungen schloss der EuGH aus: „Hingegen fällt die unterschiedliche Behandlung von Erträgen, die aus einem Drittstaat stammen, und Erträgen, die aus einem anderen Drittstaat stammen, als solche nicht unter diese Bestimmung [Anm.: die Kapitalverkehrsfreiheit].“ EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 48; vgl. dazu näher *Lang*, SWI 2011, 159 ff.; *Zorn*, RdW 2011, 172 f.

meidung der Steuerhinterziehung zu erreichen, und geht nicht über das hinaus, was zu deren Erreichung erforderlich ist.<sup>14)</sup> Kein Problem im Bezug auf die Verhältnismäßigkeit sah der EuGH darin, dass gem. § 10 Abs. 2 KStG bei Beteiligungen im Ausmaß von mindestens einem Zehntel keine umfassende Amtshilfe vom Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft verlangt wird.<sup>15)</sup> Der österreichische Gesetzgeber erachtet die Amtshilfe für unerlässlich bei Beteiligungen im EWR von unter 10 %, aber nicht als notwendig bei Beteiligungen an ausländischen Körperschaften von 10 % oder darüber.

Ein anderes Ergebnis erzielte der EuGH in seinem Urteil in der Rs. *Kommission/Niederlande* vom 11. 6. 2009.<sup>16)</sup> Dabei ging es um die Einhebung niederländischer Quellensteuer auf Ausschüttungen an Anteilseigner in den EWR-Staaten Island und Norwegen, wenn deren Beteiligungen unter 10 % bzw. 25 % lagen. Über diesen Schwellenwerten waren die Ausschüttungen aufgrund der einschlägigen DBA von der Quellensteuer befreit. Ebenso von der Quellensteuer befreit waren Ausschüttungen innerhalb der Niederlande und in andere EU-Staaten. Die niederländische Regierung versuchte die Ungleichbehandlung damit zu rechtfertigen, dass die Quellensteuerbefreiung von Voraussetzungen abhängt, zu deren Überprüfung internationale Amtshilfe nötig wäre, um Missbrauch zu vermeiden.<sup>17)</sup> Mit den anderen EU-Staaten könne man sich auf die Amtshilfe richtlinie stützen, mit den EWR-Staaten Island und Norwegen jedoch nur auf bilaterale DBA, deren Einhaltung nicht gewährleistet werden könne.<sup>18)</sup> Der EuGH verwarf diese Rechtfertigung mit dem Verweis auf die uneingeschränkte Quellensteuerbefreiung für Beteiligungen von isländischen und norwegischen Anteilseignern, die über dem einschlägigen Schwellenwert lagen. Mit dem Verzicht auf das Amtshilfeerfordernis für höhere Beteiligungen habe sich das Königreich der Niederlande selbst seiner Rechtfertigung durch die Notwendigkeit der Missbrauchsvermeidung begeben.<sup>19)</sup>

Auch in den Rs. *Haribo und Salinen* war eine ähnliche Argumentation des EuGH erwartet worden.<sup>20)</sup> Wenn der österreichische Gesetzgeber für die Steuerbefreiung von Beteiligungen über 10 % keine Amtshilfe fordert, kann diese auch für Beteiligungen unter dieser Schwelle nicht erforderlich sein, um die Ziele wirksame Steueraufsicht und Vermeidung der Steuerhinterziehung zu erreichen. Dem entgegen urteilte der EuGH in *Haribo und Salinen*: „Die Verhältnismäßigkeit einer solchen Regelung wird daher nicht allein dadurch in Frage gestellt, dass ein Mitgliedstaat ein solches Erfordernis für die Befreiung von Dividenden aus Beteiligungen in Höhe von mindestens 10 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft nicht vorsieht.“<sup>21)</sup>

Vielleicht begründet sich die abweichende Beurteilung des EuGH darin, dass ein Unterschied zwischen den in Frage stehenden Bestimmungen in den Rs. *Kommission/Niederlande* und *Haribo und Salinen* besteht. Die niederländische Bestimmung sah eine definitive Schlechterstellung durch die Quellenbesteuerung von EWR-Beteiligungen vor, ungeachtet der Anwendbarkeit eines DBA mit dem betreffenden EWR-Mitgliedstaat. Der

---

<sup>14)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 71 erster Satz.

<sup>15)</sup> Anders noch die Schlussanträge von GA Kokott vom 11. 11. 2010, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Punkt 140 f.; vgl. *Kühbacher*, Ausländische Portfoliodividenden: Nachweisprobleme stehen der Anrechnungsmethode nicht entgegen, SWI 2011, 74 (77); *Gurtner/Hofbauer-Steffel/Koller*, Kapitalverkehrsfreiheit für ausländische Portfoliodividenden, taxlex 2011, 10 (11); *Marschner*, Besteuerung von Dividenden: Schlussanträge in den Rechtssachen Haribo und Österreichische Salinen, ZfS 2010, 159 (160).

<sup>16)</sup> EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*.

<sup>17)</sup> EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rn. 26 ff.

<sup>18)</sup> EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rn. 28.

<sup>19)</sup> EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rn. 47 ff.; vgl. *Lang*, Zum Seminar G: Verbieht das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern? IStR 2009, 539 (542).

<sup>20)</sup> Vgl. dazu etwa *Prechtl-Aigner*, SWK-Heft 8/2011, S 391.

<sup>21)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 71 zweiter Satz.

Grund dafür war, dass die Amtshilfe mit den EWR-Staaten nicht als ausreichend durchsetzbar empfunden wurde. Der in den Rs *Haribo und Salinen* untersuchte § 10 Abs. 1 Z 6 KStG gewährt hingegen eine Gleichbehandlung von EWR-Beteiligungen mit inländischen Beteiligungen, wenn umfassende Amtshilfe mit dem betreffenden EWR-Mitgliedstaat aufgrund eines DBA gegeben ist.

Der Entwurf des AbgÄG 2011 sieht in § 10 Abs. 1 Z 6 KStG weiterhin für Portfoliobeteiligungen aus Nicht-EU-Staaten das Erfordernis der umfassenden Amtshilfe vor, während diese für die Befreiung der Beteiligungserträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen keine Voraussetzung ist.

#### IV. Nichtanwendbarkeit der Beitreibungsrichtlinie

Anders als das Erfordernis der umfassenden Amtshilfe für die Steuerbefreiung von Gewinnanteilen aus EWR-Beteiligungen hat der EuGH das Erfordernis der umfassenden Vollstreckungshilfe nicht als gerechtfertigt erachtet: „Die fragliche nationale Regelung betrifft nämlich die Erhebung von Körperschaftsteuer in Österreich, und zwar auf Erträge, die gebietsansässige Gesellschaften in Österreich erzielen. Für die Vollstreckung solcher Steuern durch die österreichischen Behörden kann die Hilfe der Behörden eines Drittstaates nicht erforderlich sein.“<sup>22)</sup> Der EuGH bezieht sich damit auf die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG gilt nur für unbeschränkt Steuerpflichtige. § 21 Abs. 1 KStG nimmt beschränkt steuerpflichtige Körperschaften explizit von der Anwendung des § 10 KStG aus. Anderes gilt gem. § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG nur für die einer österreichischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte von EU-Gesellschaften und – aufgrund des Betriebsstättendiskriminierungsverbots – Gesellschaften aus DBA-Partnerstaaten. Die Begünstigung des § 10 KStG betrifft somit nur Steuerpflichtige, die für den österreichischen Fiskus greifbar sind, nämlich unbeschränkt Steuerpflichtige und Betriebsstätten beschränkt Steuerpflichtiger. Die Notwendigkeit der Inanspruchnahme internationaler Vollstreckungsamtshilfe besteht somit in keinem Fall. Die von der österreichischen Regierung vorgebrachte Notwendigkeit im Fall eines Wegzugs des Steuerpflichtigen hat der EuGH als „entfernte Hypothese“ nicht gelten lassen.<sup>23)</sup> Der Entwurf des AbgÄG 2011 sieht dementsprechend einen Verzicht auf das Erfordernis der umfassenden Vollstreckungshilfe in § 10 Abs. 1 Z 6 KStG vor.

In Gegensatz dazu hat der EuGH in Outbound-Fällen die fehlende Vollstreckungsamtshilfe als Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung akzeptiert. Allerdings hatte der EuGH bisher nur EU-interne Fälle zu beurteilen, die sich vor Anwendbarkeit der Beitreibungsrichtlinie auf direkte Steuern ereigneten. In den Rs. *Scorpio*<sup>24)</sup> und *Truck Center*<sup>25)</sup> führte die Nichtanwendbarkeit der Beitreibungsrichtlinie zur Rechtfertigung der Einhebung einer Quellensteuer. Übertragen auf Drittstaatssachverhalte, könnte dies also ebenfalls eine Schlechterstellung in Outbound-Fällen erlauben. Zudem hat der EuGH in *Truck Center* die Erhebung einer Quellensteuer auf Outbound-Zinsen auch trotz Bestehens eines Vollstreckungshilfeabkommens zugelassen.<sup>26)</sup> Dies könnte für Drittstaaten bedeuten, dass selbst bei bestehender Vollstreckungsamtshilfe eine Ungleichbehandlung erlaubt wäre.<sup>27)</sup> Ein Urteil des EuGH zur Bedeutung der Amtshilfe im Vollstreckungsverfahren für die Anwendung der Grundfreiheiten gegenüber Drittstaaten bleibt abzuwarten.

<sup>22)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 73.

<sup>23)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 74.

<sup>24)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*.

<sup>25)</sup> EuGH 22. 12. 2008, Rs. C-282/07, *Truck Center*.

<sup>26)</sup> Vgl. *Simader*, Bulletin for International Taxation 2010, 117; *Simader*, Die Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Quellensteuern* (2010) 13 (35).

<sup>27)</sup> Vgl. *Daureur/Simader* in *Heidenbauer/Stürzlinger*, *External Dimension*, 206 f.

## V. Amtshilfe in Richtlinien und DBA

Der österreichische Gesetzgeber gewährt in § 10 KStG für Portfoliodividenden aus den EWR-Staaten unter der Voraussetzung der umfassenden Amtshilfe ebenso eine Steuerbefreiung wie für Portfoliodividenden aus den EU-Mitgliedstaaten und inländische Beteiligungserträge. Dies spricht für ein Verständnis der Gleichwertigkeit von richtlinienbasierter Amtshilfe und Amtshilfe aufgrund völkerrechtlicher Vereinbarung. Für den österreichischen Gesetzgeber ist demnach die Amtshilfe mit Drittstaaten der Amtshilfe mit den anderen EU-Mitgliedstaaten gleichwertig.

Diese Auffassung ist nicht selbstverständlich. Es sind dabei weniger die inhaltlichen Abweichungen, die problematisch erscheinen: DBA mit „großer“ Auskunfts Klausel erlauben einen ähnlich weit gehenden Informationsaustausch wie die Amtshilferichtlinie, und gem. Art. 27 OECD-MA ist die Amtshilfe bei der Erhebung der Steuern durch den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich des DBA nicht eingeschränkt. Vielmehr liegt der Hauptunterschied zwischen einer EU-Richtlinie und einem bilateralen DBA in deren Durchsetzbarkeit.<sup>28)</sup> Für den EuGH war dies Anlass genug, in seinem Urteil in *Kommission/Niederlande* festzustellen, „dass es eine solche unterschiedliche Regelung der Verpflichtungen der in Frage stehenden Staaten auf steuerrechtlichem Gebiet im Verhältnis zu denen der Mitgliedstaaten der Gemeinschaft (...) rechtfertigen könnte, dass das Königreich der Niederlande die Befreiung vom Abzug der Dividendensteuer an der Quelle für isländische und norwegische Gesellschaften von dem Nachweis abhängig macht, dass diese die im niederländischen Recht festgelegten Voraussetzungen tatsächlich erfüllen (...)“.<sup>29)</sup> Und auch in *Truck Centers* schenkte der EuGH dem Vollstreckungshilfeabkommen zwischen den Benelux-Staaten keine Beachtung bei der Beurteilung der Unionsrechtskonformität der belgischen Quellensteuer auf Outbound-Zinsen.<sup>30)</sup>

Im Urteil in den Rs. *Haribo und Salinen* erachtet der EuGH das Bestehen eines Amtshilfeabkommens als zulässige Voraussetzung für die Steuerbefreiung von Inbound-Dividenden.<sup>31)</sup> Eine generelle Verweigerung der Steuerbefreiung für Dividenden aus Drittstaaten aufgrund der Nichtanwendbarkeit der Amtshilferichtlinie ist aber unionsrechtlich nicht zulässig.<sup>32)</sup> Der EuGH wiederholt dahingehend auch die bereits in seinen Urteilen in *A*,<sup>33)</sup> *Kommission/Italien*<sup>34)</sup> und *Établissements Rimbaud*<sup>35)</sup> gemachte Aussage: „Der durch die Richtlinie 77/799 zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit besteht zwischen ihnen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats nicht, wenn Letzterer keine Verpflichtung zu gegenseitiger Amtshilfe eingegangen ist.“<sup>36)</sup> Mit anderen Worten: Wenn eine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe besteht, gibt es zwischen EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten einen der Richtlinie vergleichbaren Rahmen der Zusammenarbeit.<sup>37)</sup> Aus diesem Grund ist auch die generelle

---

<sup>28)</sup> Vgl. Lang, IStR 2009, 541 f.; *derselbe*, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (111); *derselbe*, Die Zukunft des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht, in Ballwieser/Grewe (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel (2007) 445 (551); vgl. differenzierend Seer, Die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung der erweiterten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, IWB 2005, Fach 11, Gruppe 2, 673 (677); Hohenwarter/Koppensteiner, Die Erhebung von Quellensteuern im Verhältnis zu Drittstaaten aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in Lang/Schuch/Staringer, Quellensteuern, 67 (99).

<sup>29)</sup> EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rn. 47.

<sup>30)</sup> Vgl. *Simader*, Bulletin for International Taxation 2010, 118.

<sup>31)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 69.

<sup>32)</sup> Wie es die niederländische Bestimmung in der Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, für Outbound-Dividenden vorsah. EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 132 f.; vgl. *Prechtl-Aigner*, SWK-Heft 8/2011, S 391; *Kühbacher*, SWI 2011, 78. Zum gleichen Stellenwert der Amtshilfe mit EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten vgl. *Geurts*, IStR 2011, 301.

<sup>33)</sup> EuGH 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, *A*, Rn. 61.

<sup>34)</sup> EuGH 19. 11. 2009, Rs. C-540/07, *Kommission/Italien*, Rn. 70.

<sup>35)</sup> EuGH 28. 10. 2010, Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*, Rn. 41.

<sup>36)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 66 und 130.

<sup>37)</sup> Vgl. zur Rs. *Kommission/Italien Simader*, Bulletin for International Taxation 2010, 119; *Daurer/Simader*, Direkte Steuern, in *Eilmansberger/Herzig* (Hrsg.), Jahrbuch Europarecht (2010) 307 (316 f.).

Verweigerung einer Steuerbefreiung für Beteiligungen aus Drittstaaten, die nicht dem EWR angehören, unionsrechtswidrig.<sup>38)</sup>

## VI. EWR-Grundfreiheiten und Kapitalverkehrsfreiheit

In seiner bisherigen Rechtsprechung hat der EuGH die Bedeutung der Amtshilfe in Drittstaatsfällen unterschiedslos beurteilt. Eine Ungleichbehandlung im Rahmen der EWR-Grundfreiheiten konnte durch fehlende Amtshilfe ebenso gerechtfertigt werden wie unter Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit.<sup>39)</sup> Der EuGH legte den gleichen Maßstab an, was nicht ohne Weiteres vorausgesetzt werden kann. Der EWR soll ebenso wie die EU einen gemeinsamen Markt schaffen, der durch die Grundfreiheiten unterstützt wird. Außerdem sind in den EWR-Staaten EU-Harmonisierungsakte teilweise auch anwendbar. Die Kapitalverkehrsfreiheit hingegen beruht auf Einseitigkeit ohne jegliches Reziprozitätserfordernis. Es wäre also durchaus denkbar, die EWR-Grundfreiheiten analog zu den Grundfreiheiten innerhalb der EU anzuwenden und einen weniger strengen Maßstab als bei „sonstigen“ Drittstaaten anzulegen.

Auch das Urteil des EuGH in den Rs. *Haribo und Salinen* kann für Beteiligungen an EWR-Gesellschaften und Beteiligungen an Gesellschaften aus anderen Drittstaaten gleichermaßen verstanden werden: Das Erfordernis der Amtshilfe ist zulässig,<sup>40)</sup> eine generelle Schlechterstellung im Vergleich zu inländischen Beteiligungserträgen aber nicht.<sup>41)</sup> Eine Ungleichbehandlung kann durch die Wirksamkeit der Steueraufsicht gerechtfertigt sein, wenn der Drittstaat keine Verpflichtung zur Amtshilfe eingegangen ist.

Der österreichische Gesetzgeber hat bisher die EWR-Staaten besser gestellt als solche Drittstaaten, die nicht dem EWR angehören. Im Sinne der oben argumentierten Nähe des EWR zur EU ist dies auch nachvollziehbar. Allerdings hat der EuGH das Verständnis, dass die Kapitalverkehrsfreiheit EU-interne und Kapitalbewegungen mit Drittstaaten gleichermaßen schützt: „[Es] ist darauf hinzuweisen, dass sich die Mitgliedstaaten, als der Grundsatz des freien Kapitalverkehrs durch Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt Art. 63 Abs. 1 AEUV) auf den Kapitalverkehr zwischen Drittstaaten und den Mitgliedstaaten erstreckt wurde, dafür entschieden haben, diesen Grundsatz in demselben Artikel und mit den gleichen Worten für den Kapitalverkehr innerhalb der Union und für den die Beziehungen zu dritten Ländern betreffenden Kapitalverkehr festzulegen (Urteil A, Randnr. 31).“<sup>42)</sup> Es geht dem EuGH dabei nicht um die Gleichstellung von Gewinnanteilen aus EWR-Staaten und aus nicht dem EWR angehörenden Drittstaaten, sondern von Gewinnanteilen aus Drittstaaten im Allgemeinen mit innerstaatlichen Beteiligungserträgen.

Der Entwurf des AbgÄG 2011 sieht eine Neuformulierung des § 10 Abs. 1 Z 6 KStG vor. Die Wortfolge „Körperschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes“ soll durch die Wortfolge „ausländischen Körperschaft“ ersetzt werden.

## VII. Würdigung

Der EuGH hatte in den Rs. *Haribo und Salinen* an mehreren Stellen Gelegenheit, zur Bedeutung der Amtshilfe in Drittstaatsfällen Stellung zu beziehen. Was die Frage der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung durch Nichtanwendbarkeit der Amtshilferichtlinie betrifft, steht das Urteil im Widerspruch zu den Aussagen des EuGH in *Kommission/Nieder-*

<sup>38)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 138; vgl. Zorn, RdW 2011, 174.

<sup>39)</sup> So auch *Kemmeren*, The Netherlands I: Renneberg, X Holding and Commission v. the Netherlands Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 263 (300 f.); *Lyal*, Free Movement of Capital and Non-Member Countries – Consequences for Direct Taxation, in *Weber* (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation (2007) 17 (25 ff.).

<sup>40)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 75.

<sup>41)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 138.

<sup>42)</sup> EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 127.

*lande*, wonach sich ein Mitgliedstaat seiner eigenen Rechtfertigung begeben kann, wenn er ab bestimmten Beteiligungshöhen auf das Erfordernis der Amtshilfe verzichtet. Ebenso unterschiedlich sind die Äußerungen in den beiden Urteilen zur Gleichwertigkeit der Amtshilfe aufgrund der Richtlinien und eines DBA. Die in *Haribo und Salinen* vertretene Gleichwertigkeit entspricht aber einer mittlerweile gefestigten Rechtsprechung.<sup>43)</sup> Deshalb ist wohl das Urteil in *Kommission/Niederlande* als Ausreißer zu sehen. Zur Vollstreckungsamtshilfe konnte sich der EuGH in *Haribo und Salinen* auf die kurze Feststellung beschränken, dass diese in Inbound-Fällen nicht notwendig ist. Es bleibt also weiter abzuwarten, wie der EuGH die Nichtanwendbarkeit der Beitreibungsrichtlinie in Drittstaatsfällen beurteilt. Schließlich bestätigt sich im Urteil in den Rs. *Haribo und Salinen*, dass der EuGH die Nichtanwendbarkeit der Amtshilferichtlinien in EWR-Sachverhalten und sonstigen Drittstaatsfällen gleich behandelt. Für beide gilt, dass der rechtliche Rahmen ein anderer ist als innerhalb der EU, wenn keine völkerrechtliche Verpflichtung zur Amtshilfe besteht.

---

<sup>43)</sup> Vgl. EuGH 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, A, Rn. 61; 19. 11. 2009, Rs. C-540/07, *Kommission/Italien*, Rn. 70; 28. 10. 2010, Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*, Rn. 41. Ähnlich auch EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Rn. 70.

# BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO 20 % GÜNSTIGER!



**SWI-Halbjahresabo 2011**  
(Heft 7–12)  
Print & Online  
**EUR 83,60**

## 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](http://www.lindeverlag.at) • E-Mail: [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)

Ex. **SWI-Halbjahresabonnement, Print & Online 2011** (Heft 7–12)  
SWI-Jahresabonnement, Print & Online 2011 (Heft 1–12)

**EUR 83,60**  
EUR 209,-

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: <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein
Datum:	Unterschrift:

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

[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) • [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) **Linde**