

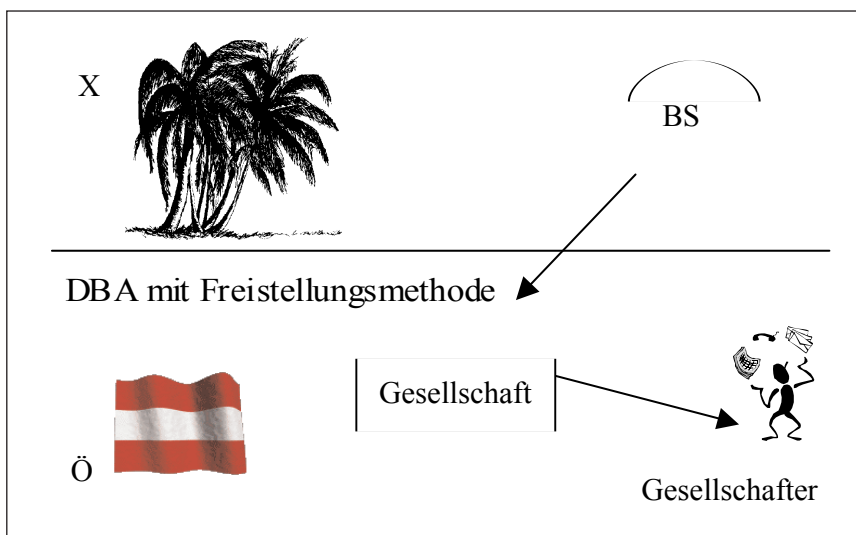
Franz Philipp Sutter*)

Die DBA-Freistellungsmethode als unzulässige Beihilfe i. S. d. Art. 87 EG?

THE EXEMPTION METHOD OF DTC-LAW IN THE LIGHT OF THE EC STATE AID PROHIBITION?

On the third Summer Conference on International Tax Law in Rust the author has discussed the following case study with the participants of his workshop on State aid showing that the exemption method could raise European law objections under the State aid provisions of Art. 87 EC.

I. Der Ausgangssachverhalt



Eine österreichische Gesellschaft mit österreichischer Gesellschafterstruktur unterhält im Staat X eine Betriebsstätte. Dabei soll in Variante 1 das allgemeine Besteuerungsniveau in Staat X niedrig sein (sog. Steueroase), während es in Variante 2 zwar dem in Österreich ähnlich ist, für ausländische Betriebsstätten allerdings besondere Vergünstigungen bestehen, die inländischen Unternehmen nicht offen stehen (sog. „ringfencing“).¹⁾ Österreich hat mit X ein DBA abgeschlossen, das OECD-Musterabkommenskonform für Unternehmensgewinne die Freistellungsmethode²⁾ vorsieht. Die Einkünfte der Betriebsstätte werden daher in Österreich nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen, womit die niedrige Steuerbelastung des Staates X uneingeschränkt³⁾ nach Österreich importiert werden kann.

*) Mag. Franz Philipp Sutter ist Universitätsassistent am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien sowie doc-Stipendiat der Österreichischen Akademie der Wissenschaften und war Mitarbeiter im Bundeskanzleramt – Verfassungsdienst.

¹⁾ Zum Begriff vgl. *OECD, Harmful Tax Competition – an emerging global issue* (1998) 26 ff.

²⁾ In Österreich auch Befreiungsmethode genannt.

³⁾ Da Körperschaften in Österreich einer „flat rate“ von 34 % unterliegen, kann nicht einmal ein etwaig vereinbarter Progressionsvorbehalt im DBA den Steuersatz auf die übrigen Einkünfte erhöhen. Zu diesem im Detail *Wöber, Der Progressionsvorbehalt*, in *Sutter/Wimpissinger* (Hrsg.) *Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen* (2002) 155 ff.

II. Das Beihilfenrecht des EG-Vertrages

Art. 87 Abs. 1 EG bestimmt: „Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“⁴⁾ Die Wortfolge „Beihilfen gleich welcher Art“ zeigt dabei schon, dass das in Art. 87 Abs. 1 EG angeordnete Beihilfenverbot umfassend zu verstehen ist, die steuerliche Natur einer Begünstigungsmaßnahme die Anwendbarkeit des Art. 87 Abs. 1 EG somit nicht ausschließen kann.⁵⁾ Sind die Voraussetzungen des Art. 87 Abs. 1 EG erfüllt, so ist die staatliche Maßnahme grundsätzlich gemeinschaftsrechtlich verboten. Dieses Verbot ist allerdings „weder absolut noch unbedingt“⁶⁾, kann die Maßnahme doch von der Kommission nach Art. 87 Abs. 2 und 3 EG genehmigt werden. Im Rahmen des Art. 87 Abs. 3 EG kommt ihr dabei ein – auch vom EuGH bestätigtes – weites Ermessen zu.⁷⁾ Das gemeinschaftsrechtliche Beihilfensystem wird daher treffend auch „Beihilfenverbot mit Erlaubnisvorbehalt“ genannt. Neue Beihilfen – also alle nach dem Beitrittstag zur Gemeinschaft gesetzten Maßnahmen⁸⁾ – müssen der Kommission schon vor ihrer Durchführung zur Beurteilung angemeldet werden. Unterbleibt diese Notifizierung, greift das unmittelbar anwendbare⁹⁾ Durchführungsverbot des Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EG. Dieses ist von allen nationalen Instanzen – Gerichten und Verwaltungsbehörden¹⁰⁾ – zu beachten und steht grundsätzlich einer Beihilfengewährung entgegen.¹¹⁾ Für Altbeihilfen – also insbesondere schon zum Beitrittstag bestehende Beihilferegulungen – sieht Art. 88 Abs. 1 EG dagegen lediglich eine „fortlaufende Überprüfung“ durch die Kommission vor. Bis zum Erlass einer ausdrücklichen kommissionellen Unvereinbarkeitsentscheidung gelten derartige „Altbeihilfen“ als rechtmäßig und können nicht vor nationalen Instanzen zu Fall gebracht werden.

III. Die Freistellungsmethode im Lichte der Tatbestandselemente des Art. 87 Abs. 1 EG

1. Frage nach der relevanten „Normalbelastung“ – Freistellung als dem Ansässigkeitsstaat zurechenbare Begünstigung?

In der Rs. *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen* hat der EuGH bereits 1961 für den Bereich der EGKS¹²⁾ die seitdem auch im Rahmen des EG-Vertrages regelmäßig angewandte Definition des Beihilfenbegriffs geprägt, wonach „der Begriff der Beihilfe ... weiter [ist] als der Begriff der Subvention, denn er erfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die

⁴⁾ Zu den einzelnen Kriterien im Detail *Sutter*, *The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters*, *European Taxation* 2001, 239 – 250.

⁵⁾ EuGH 2. 7. 1974, Rs. 173/73, *Italien/Kommission*, Slg. 1974, I-718 ff., Rz. 26/28.

⁶⁾ EuGH 22. 3. 1977, Rs. 78/76, *Steinike und Weinlig*, Slg. 1977, 595 ff., Rz. 8; EuGH 14. 2. 1990, Rs. 301/87, *Boussac*, Slg. 1990 I-307 ff., Rz. 15; EuGH 8. 11. 2001, Rs. C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365 ff., Rz. 30 = EuZW 2002, 213 ff. mit Anm. *Sutter*.

⁷⁾ Vgl. etwa EuGH 22. 3. 1977, Rs. 78/76, *Steinike und Weinlig/Deutschland*, Slg. 1977, 595 ff., Rz. 8; EuGH 17. 9. 1980, Rs. 730/79, *Philip Morris/Kommission*, Slg. 1980, 2691 ff.; EuGH 24. 2. 1987, Rs. 310/85, *Deuffel/Kommission*, Slg. 1987, 926 ff., Rz. 18. Wichtigste Ermessensausnahme ist dabei Art. 87 Abs. 3 lit. c EG.

⁸⁾ Für Österreich ist zusätzlich Art. 172 Beitrittsakte zu berücksichtigen.

⁹⁾ EuGH 15. 7. 1964, Rs. 6/64, *Costa vs. E.N.E.L.*, Slg. 1964, 1253 ff., 1273 obiter dictu sowie EuGH 11. 12. 1973, Rs. 120/73, *Lorenz*, Slg. 1973, 1471 ff., Rz. 8.

¹⁰⁾ Vgl. EuGH 22. 6. 1989, Rs. 103/88, *Fratelli Costanzo Spa*, Slg. 1989, 1839 ff., Rz. 31. Dabei ist vorfrageweise die Beihilfenqualität der nationalen Maßnahme zu klären, wofür das nationale Gericht – im Gegensatz zum Verwaltungsbeamten – allerdings ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH nach Art. 234 EG richten kann.

¹¹⁾ Vgl. allerdings das VfGH-Erkenntnis B 2251/97, wonach auch eine Ausdehnung der Beihilfe zu einer allgemeinen Wirtschaftsmaßnahme durch die Exekutive eine mögliche Reaktion auf eine Verletzung des Durchführungsverbotesein kann. Dazu kritisch *Sutter*, Urteilsanmerkung zu EuGH Rs. C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, EuZW 2002, 217 Rz. 11.

¹²⁾ In Art. 4 lit. c EGKS werden „von den Staaten bewilligte Subventionen oder Beihilfen oder von ihnen auferlegte Sonderlasten, in welcher Form dies auch immer geschieht ... aufgehoben und untersagt“.

Belastungen vermindern, welche ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat“.¹³⁾ Nach dieser Judikaturformel ist es zunächst erforderlich, den Regelsteuertatbestand zu bestimmen, um im Vergleich zu diesem dann in einem zweiten Schritt eine staatliche Maßnahme als begünstigende „Abweichung von der Normalbelastung“ enttarnen zu können.¹⁴⁾ Die Definition des Regelsteuertatbestandes orientiert sich dabei an der innerstaatlichen Rechtsordnung. Darauf weisen auch *Fingleton/Ruane/Ryan* hin, wenn sie festhalten: „... state aid is determined at the national level but ... its effects may be international.“¹⁵⁾ Demnach kann die unterschiedliche Ursache der Niedrigbesteuerung im Quellenstaat in den beiden Varianten des Ausgangssachverhaltes keinen Einfluss auf die Bestimmung des Regelsteuertatbestandes im Ansässigkeitsstaat haben.¹⁶⁾

Da persönliche und sachliche Befreiungen sowie Ermäßigungen steuerlicher sowie sozialabgabenrechtlicher Lasten geradezu klassische Beispiele indirekter Beihilfen i. S. d. *De-Gezamenlijke*-Judikaturformel darstellen, kann durchaus die Frage aufgeworfen werden, ob die DBA-Freistellung eigentlich nichts anderes als eine zwischenstaatlich vereinbarte sachliche Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat ist. Die Parallele zu Direktförderungen wird evident, wenn man daran denkt, dass der Gesellschaft unseres Ausgangssachverhaltes eine Steuerfreistellung aller in X verdienten Gewinne im Wissen um das dortige niedrige Steuerniveau i. d. R. lieber sein wird als eine direkte österreichische Exportförderung von einigen Euro für jeden Handelskontrakt mit X. Ein solcher staatlicher Barscheck wäre aber jedenfalls in Brüssel anzeigespflichtig. Die Begünstigungswirkung der Freistellungsmethode wird auch augenscheinlich, wenn man sich vergegenwärtigt, dass sie in der Abkommenspraxis von den beteiligten Staaten bewusst zur Wirtschaftslenkung genutzt wird. Dabei sehen die Entwicklungsländer in ihr in Verbindung mit günstigen nationalen Steuerbedingungen ein wichtiges Anreizsystem für ausländische unternehmerische Investitionen¹⁷⁾ und die Industrienationen eine Exportförderung für ihre grenzüberschreitenden Unternehmen.

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass eine DBA-Freistellung für den Steuerpflichtigen nur dann lukrativ ist, wenn der andere Staat ein niedrigeres Steuerniveau aufweist als der eigene Ansässigkeitsstaat. Daraus könnte man nun einen Zurechnungskonflikt hinsichtlich des Steuervorteils ableiten. Welcher Staat finanziert denn nun die Exportförderung? Der Quellenstaat, der auf eine angemessene Besteuerung – sei es nun allgemein oder nur gegenüber ausländischen Investoren – verzichtet, oder der Ansässigkeitsstaat, der die Repatriierung der im Quellenstaat erzielten Gewinne ohne Hinaufschleusen auf das eigene Steuerniveau zulässt? Um dem Beihilfenverbot des Art. 87 Abs. 1 EG zu unterfallen, muss die Maßnahme jedenfalls einem EU-Mitgliedstaat zurechenbar sein, sie muss aus dessen „staatlichen Mitteln“ stammen. Da allerdings jeder Verzicht auf normale Steuereinnahmen i. S. d. EuGH-Judikatur eine Beihilfe begründet, läuft die Frage der staatlichen Zuordnung des Steuervorteils letztlich wiederum auf die Bestimmung der Normalbelastung i. S. d. *De-Gezamenlijke*-Definition hinaus.

Diese ist im Steuerrecht aber oftmals sehr schwierig, weil vielfach unklar ist, wie weit der Regelsteuertatbestand noch reicht und ab wann eine beihilfenrelevante „Ausnahme von den steuerlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften“ vorliegt.¹⁸⁾ *Schön* hat diese

¹³⁾ EuGH 23. 2. 1961, Rs. 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde*, Slg. 1961, 3, 43 (Hervorhebung durch den Verfasser).

¹⁴⁾ Dazu schon *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) zum nationalen Gleichheitssatz. Ähnlich Joachim *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen (1974).

¹⁵⁾ *Fingleton/Ruane/Ryan*, Market Definition and State Aid Control (1998) 21. Verfügbar über die Webseite der GD Industrie der Kommission.

¹⁶⁾ Vgl. aber zu möglichen Auswirkungen auf der Rechtfertigungsebene Kapitel III.4. Im Quellenstaat dagegen bestünde – so dieser EU-Mitgliedstaat ist – in Variante 2 ein Beihilfenproblem, weil in diesem offensichtlich eine begünstigende Abweichung von der Normalbelastung i. S. d. *De-Gezamenlijke*-Judikaturformel vorliegt.

¹⁷⁾ Wäre im DBA die Anrechnungsmethode vorgesehen, würde der Steuerrabatt des Entwicklungslandes nur in die Kassen der Fiski der Industrienationen fließen und der Anreiz für die Unternehmen wäre dahin.

¹⁸⁾ Vgl. dazu schon *Ruppe*, Steuerbegünstigungen als Subventionen? in *Wenger* (Hrsg.) Förderungsverwaltung (1973) 57 ff., 74.

Abgrenzungsschwierigkeit an folgendem Beispiel illustriert: „If the State sets two different tax rates for polluting and non-polluting cars, which one complies with the ‚general scheme‘ of automobile taxes? This question is not of academic character, because it makes a difference whether the State introduces an incentive to buy environmentally friendly cars (which would qualify as State aid) or a disincentive to buy ecologically harmful cars (which belongs to the sovereignty of the State in tax matters).“¹⁹⁾ Bezüglich der Freistellungsmethode in den bilateralen DBA eines Staates stellt sich aus Sicht des Ansässigkeitsstaates nun die Frage: Was ist die steuerliche „Normalbelastung“ – die Besteuerungssituation bei Existenz eines DBA oder bei Fehlen eines DBA? Hängt die Beantwortung dieser Frage von quantitativen Erwägungen ab? Wenn ja, von welchen? Etwa von der Frage, ob Österreich mit der Mehrheit der Staaten der Welt ein DBA abgeschlossen hat, ob es mit den wirtschaftlich bedeutendsten Nationen DBA besitzt oder ob die Mehrheit der grenzüberschreitenden Einkünfte hierzulande im Schutzbereich von DBA abgewickelt werden kann?

Will man den Regelsteuertatbestand unter Einbeziehung der ja ebenfalls der innerstaatlichen Rechtsordnung angehörenden DBA bestimmen, stellt sich die weitere Frage, welches DBA man dann konkret als Vergleichsobjekt heranziehen soll. In Betracht kämen – um nur einige zu nennen – das für Österreich wirtschaftlich bedeutendste Doppelbesteuerungsabkommen, das OECD-Musterabkommen oder das österreichische Musterabkommen des BMF²⁰⁾, wobei die Verwendung der letzten beiden als Maßstab einer österreichischen Normalbelastung mangels deren parlamentarischer Legitimation nicht ganz unproblematisch erscheint. Allerdings könnte man sich zur dogmatischen Legitimation des Abstellens auf das österreichische Musterabkommen eines deduktiven Schlusses aus den bereits geschlossenen und parlamentarisch genehmigten DBA (der sog. Abkommenspraxis) behelfen. Seit der Verabschiedung der VO BGBl. II Nr. 474/2002 zur Regelung der Voraussetzungen der unilateralen Entlastung, die im Schrifttum auch schon als einseitiges „Global-DBA“ Österreichs bezeichnet wurde²¹⁾, könnte theoretisch auch diese herangezogen werden. Hat man sich nun für ein Vergleichsobjekt entschieden, muss allerdings ferner noch die Frage geklärt werden, ob man sich dann mit einem globalen Blick auf dieses begnügt oder ob die Bestimmung der Regelsteuerbelastung nach den einzelnen Verteilungsnormen differenziert beantwortet werden soll. Das Ergebnis wäre durchaus unterschiedlich, sieht doch etwa die österreichische Abkommenspraxis die Freistellung zwar als Regelmethode vor, kennt aber auch Verteilungsnormen (insbesondere diejenigen für Dividenden, Zinsen und Lizenzen), wo die Anrechnung den Standard bildet. Im Verhältnis zum gewählten Vergleichsmaßstab sind dann die Abweichungen von der „Normalbelastung“ i. S. d. *De-Gezamenlijke*-Judikaturformel zu bestimmen.

Im Zusammenhang mit der Diskussion um die Beihilfenrelevanz der DBA-Freistellung ist es interessant, dass auf Ebene des GATT schon Anfang der Siebzigerjahre ein Sachverständigenausschuss in den sog. Tax Legislation Cases überprüft hat, ob die Freistellung ausländischer Einkünfte trotz ihrer Rechtfertigung als Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine unzulässige Subvention i. S. d. Art. XVI GATT-Übereinkommen darstellen könnte.²²⁾ Der Sachverständigenausschuss hat dies unter Hinweis auf die damit einhergehenden „Rabatte“

¹⁹⁾ Schön, Taxation and State Aid Law in the European Union, CMLR 1999, 911 ff., 930.

²⁰⁾ Abgedruckt im Anhang von Gassner et al. (Hrsg.) Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 109 ff. Dieses bildet für das BMF die Ausgangsposition in den bilateralen Verhandlungen mit anderen Staaten.

²¹⁾ H. Loukota, Die Gründe für die Erlassung der VO zu § 48 BAO, in Bauer et al. (Hrsg.) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2003), in Druck.

²²⁾ Die Subventionsdefinition und die Festlegung möglicher Ausgleichsmaßnahmen als Antwort auf unlautere Subventionierungen waren Gegenstand langjähriger Verhandlungen in zahlreichen GATT-Runden. Bisheriger Endpunkt dieser Entwicklung ist das als Anhang 1A zum WTO-Übereinkommen von 1994 verabschiedete Subventionsübereinkommen (ABl. EG 1994 L 336/156). Zum Vergleich der EG-Beihilfenvorschriften mit denjenigen der WTO-Abkommen siehe Sánchez Rydelski, EG und WTO Antisubventionsrecht (2000).

gegenüber dem inländischen Steuerniveau bejaht²³⁾, der Rat des GATT hat dann allerdings die Tragweite dieses Ansatzes erkannt und 1981 klargestellt, dass das GATT-Übereinkommen weder einem Territorialsteuersystem noch der „adoption of measures to avoid double taxation“ entgegenstehe.²⁴⁾ *Vogel* erklärt die Freizeichnung der DBA-Freistellungsmethode durch den Rat des GATT vor allem mit deren breitem Einsatz. Sollte sie allerdings zur Ausnahme in der Entlastungspolitik werden und etwa nur mehr gezielt zur Förderung „aktiver Tätigkeiten“ eingesetzt werden, könne man „der Auffassung, durch die Freistellung würden ausländische ‚aktive‘ Tätigkeiten subventioniert, [...] dann kaum noch überzeugend widersprechen“.²⁵⁾ Damit definiert *Vogel* den „Regelsteuertatbestand“ offenbar im Vergleich der Behandlung der einzelnen grenzüberschreitenden Tätigkeiten untereinander.

In den Jahren 1999 und 2000 hat die WTO schließlich unter dem neuen Subventionsabkommen eine unilaterale Steuerfreistellung von Auslandsaktivitäten zur Exportförderung als Beihilfe eingestuft. Dabei ging es um das sog. Foreign-Sales-Corporations-(FSC)-Regime der Vereinigten Staaten, das ausländische Tochtergesellschaften unter gewissen Bedingungen von der US-Besteuerung befreite und das die USA als territoriales Besteuerungssystem zur Vermeidung von Mehrfachbelastungen rechtfertigten. Die WTO hielt dem entgegen, dass zwar die grundsätzliche Entscheidung für eine Besteuerung nach dem Welteinkommens- oder dem Territorialsystem den Staaten freistehe, dass aber innerhalb des einmal gewählten Systems eine gezielte punktuelle Förderung einzelner Exporte eine Beihilfe darstelle.²⁶⁾ Überdies wurde augenscheinlich, dass die meisten FSC in Steueroasen errichtet worden sind, wo es gar keine oder kaum Einkommensbesteuerung gibt.²⁷⁾ Angesichts der Vorlage der FSC-Nachfolgeregelung, des sog. „Extraterritorial Income Exclusion Act“ (ETI), haben sich die WTO-Streitschlichtungsinstanzen dann nochmals umfassend mit der Zulässigkeit von Instrumenten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auseinander gesetzt. Dabei haben sie der bilateralen Freistellungsmethode jedoch ausdrücklich und unabhängig von der jeweiligen Besteuerungssituation im Quellenstaat einen Persilschein ausgestellt.²⁸⁾

²³⁾ Dokument L/4425 vom 2. 11. 1976, intertax 1977, 111 ff. zu den Niederlanden begründet dies in den Conclusions wie folgt: „(33) The Panel noted that the particular application of the world-wide principle by the Netherlands, in conjunction with the qualified exemption in respect of foreign income, allowed some part of export activities belonging to an economic process originating in the country, to be outside the scope of the Netherlands' taxes. In this way the Netherlands has forgone revenue from this source and created a pecuniary benefit to exports in those cases where income and corporation tax provisions were significantly more liberal in foreign countries. (35) [...] these practices constituted a subsidy on exports because the above-mentioned benefits to exports did not apply to domestic activities in the internal market. [...]“ Ähnlich die Dokumente L/4423 vom 2. 11. 1976, intertax 1977, 68 ff. zu Frankreich und L/4424 vom 2. 11. 1976, intertax 1977, 103 ff. zu Belgien.

²⁴⁾ Vgl. dazu *Sorensen*, Direct Taxation and the WTO Agreements, European Taxation 2002, 206 ff., 208.

²⁵⁾ *Vogel*, in *Gassner et al.*, Zukunft 64. Eine solche Unterscheidung zwischen aktiven und passiven Einkünften enthält nunmehr in gewisser Weise die VO BGBl. II Nr. 474/2002.

²⁶⁾ *Panel report*, 8. 10. 1999, United States – Tax Treatment For „Foreign Sales Corporations“, WT/DS108/R, Rz. 7.122: „... the United States is free to maintain a world wide tax system, a territorial tax system, or any other type of system it sees fit. This is not the business of the WTO. What it is not free to do is to establish a regime of direct taxation, provide an exemption from direct taxes specifically related to exports, and then claim that it is necessary to eliminate a disadvantage to exporters created by the US tax system itself.“ Ebenso Appellate Body, 24. 2. 2000, WT/DS108/AB/R Rz. 99. Vgl. näher *Luja*, Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation (2003) 152 ff. und *Sorensen*, European Taxation 2002, 206 ff.

²⁷⁾ Insb. Virgin Islands, Barbados, Jamaica, and Bermuda (*Panel report*, 8. 10. 1999, WT/DS108/R, 4.792). Zur wirtschaftlichen Auswirkung der US-Regelung vgl. auch *Oyola*, FSC-ETI Beneficiaries: An Updated Profile, Tax Notes International 6/10/2003, 101 ff.

²⁸⁾ Appellate Body 14. 1. 2002, WT/DS108/AB/RW Rz. 146: „One of the widely recognized methods of avoiding double taxation is the tax exemption method. Under this method, States may exempt income from taxation to avoid double taxation, irrespective of whether or not another State taxes the exempt income. The avoidance of double taxation is not an exact science. Indeed, the income exempted from taxation in the State of residence of the taxpayer might not be subject to a corresponding, or any, tax in a ‚foreign‘ State. Yet, this does not necessarily mean that the measure is not taken to avoid double taxation of foreign-source income. Thus, we agree with the Panel, and the United States, that measures falling under footnote 59 are not required to be perfectly tailored to the actual double tax burden.“ Die angesprochene „footnote 59“ ist ein ausdrücklicher Hinweis im Subventionsübereinkommen, der die Vermeidung der Doppelbesteuerung „von Einkommen aus ausländischen Quellen“ als beihilfenunschädlich erlaubt. Der EG-Vertrag enthält keine solche explizite Regel.

Freilich wird heute selbst auf OECD- und EU-Ebene die vorbehaltlose Freistellung nicht mehr unkritisch gesehen, weil sie auch dann zu einer Ausklammerung von Einkunftsquellen führt, wenn der andere Staat diese gar nicht oder nur geringfügig belastet – ein Umstand, den die WTO bei der ETI-Entscheidung jedoch hinnahm. Die OECD dagegen hat ihren Mitgliedern im Zuge der Diskussion um schädlichen Steuerwettbewerb ausdrücklich eine diesbezügliche Überprüfung ihrer Freistellungspraxis empfohlen: „Recommendation concerning restrictions on participation exemption and other systems of exempting foreign income in the context of harmful tax competition: that countries that apply the exemption method to eliminate double taxation of foreign source income consider adopting rules that would ensure that foreign income that has benefited from tax practices deemed as constituting harmful tax competition do not qualify for the application of the exemption method.“²⁹⁾ Spiegelbildlich wurde auf EU-Ebene das „Schädlichkeits“-Listing des § 48 BAO, des österreichischen unilateralen Mechanismus zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, in der schwarzen Liste des *Primarolo*-Berichts vom 29. 11. 1999 zum Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung³⁰⁾ mit der kurzen Erklärung: „Exemption for dividends possible even where from low tax foreign source“ begründet.

Die Möglichkeit derartiger Fälle von Doppelnicht- oder Minderbesteuerung könnte nun dafür sprechen, die Freistellungsmethode – auch in ihrer musterabkommenskonformen Anwendung – nicht schon als unangreifbaren Teil des Regelsteuertatbestandes zu betrachten, sondern in ihr eine Vergünstigung zu sehen, die sich stets der – unter III.4. näher darzustellenden – Rechtfertigungsebene stellen muss. Diesfalls müsste man davon ausgehen, dass der Nicht-DBA-Fall die inländische „Normalbelastung“ i. S. d. *De-Gezamenlijke*-Judikaturformel bestimmt. Unter Zugrundelegung dieser Prämisse würde nur die Anrechnungsmethode bereits auf der Ebene des Beihilfenbegriffs als unbedenklich ausscheiden, weil sie lediglich Mehrbelastungen über das inländische Steuerniveau hinaus abfängt.³¹⁾

2. Selektivität der Freistellungsmethode?

Eine Beihilfe muss sich gemäß Art. 87 Abs. 1 EG an „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ richten. Dieses sog. Selektivitätskriterium erfordert allerdings nach h. A. und Judikatur keine individuelle Bezeichnung der Begünstigten, sondern ist auch für Gruppen von Unternehmen erfüllt, die sich „durch gemeinsame Merkmale von anderen Unternehmen unterscheiden (Größe des Unternehmens, Eigenschaften des Betriebsinhabers, Sitz des Unternehmens in zu fördernden Gebieten, bestimmte Aktivitäten des Unternehmens)“.³²⁾ Die Grenze zwischen noch bestimmtem und nicht mehr bestimmbar Adressatenkreis ist freilich eine juristische Gratwanderung. Sie entscheidet jedoch darüber, ob noch eine allgemeine (wirtschaftspolitische) staatliche Maßnahme

²⁹⁾ OECD, Harmful Tax Competition – an emerging global issue, 1998, Rz. 104 ff.

³⁰⁾ Press Release am 29. 2. 2000, Nr. 4901/88 unter Annex B.

³¹⁾ Schon unabhängig von Art. 87 EG hält *Djanani*, Internationales Steuerrecht² (1998) 97 im Bereich der Einkommensteuer die Anrechnung der ausländischen Steuer für die stets gebotene Entlastungsmaßnahme. *Philipp*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren (1971) 27 weist allerdings darauf hin, dass nur die Vollerrechnung Schlechterstellungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem reinen Inlandsfall ausschließen könne. Die heute im DBA-Recht übliche gewöhnliche Anrechnung beschränkt die Berücksichtigung ausländischer Steuern durch den Anrechnungshöchstbetrag nämlich auf das inländische Steueräquivalent, sodass das inländische Steuerniveau insgesamt überschritten werden kann. Beihilfenrechtlich zu thematisieren wären dagegen auch bei der Anrechnungsmethode Sondervereinbarungen wie ein tax sparing/matching credit gegenüber Entwicklungsländern. Zur Wirkungsweise der beiden Methoden vgl. näher *Tochackova*, Freistellungs- und Anrechnungsmethode als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Sutter/Wimpissinger* (Hrsg.) Freistellungs- und Anrechnungsmethode 17 ff.

³²⁾ *Lehner*, Die europarechtliche Problematik des § 6d EStG und des geplanten § 7g EStG, insbesondere in bezug auf das Beihilfenverbot des Art. 92 EWGV, DB 1983, 1783 ff. (1785).

vorliegt, die – unter der „sanften“ Kontrolle des Art. 96 EG³³⁾ – grundsätzlich im Belieben der Mitgliedstaaten verbleibt oder ob bereits eine verbotene Beihilfe vorliegt.

Im Falle der Freistellung via DBA könnte nun die Selektivität der Begünstigung in Zweifel gezogen werden, da sie quer durch alle Branchen Anwendung findet. Freilich lässt sich für den Begünstigtenkreis von DBA-Freistellungen sehr wohl ein gemeinsames Gattungsmerkmal finden, betreffen sie doch ausschließlich die Gruppe der grenzüberschreitend tätigen Unternehmen. Eine ähnlich große Gruppe hat der EuGH aber bereits in der Rs. *Maribel* für ausreichend bestimmt gehalten, in der er sich mit einer Ermäßigung der belgischen Sozialversicherungsbeiträge für Arbeitgeber auseinandersetzen musste, die nach der Zahl der Beschäftigten abgestuft war und für Arbeitgeber, die überwiegend in einem der dem internationalen Wettbewerb am heftigsten ausgesetzten Wirtschaftszweige tätig waren, erhöht war. Zum Ausnahmecharakter der erhöhten Ermäßigungen führte der EuGH damals aus, dass „weder aufgrund der großen Zahl der begünstigten Unternehmen noch aufgrund der Verschiedenartigkeit und der Bedeutung der Wirtschaftszweige, zu denen diese Unternehmen gehören, ... die Programme Maribel a und b ... als eine allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme angesehen werden“ könnten.³⁴⁾

3. Wettbewerbsverzerrung oder nur Gleichstellung am Zielmarkt?

Gegen eine Begünstigungswirkung der Freistellungsmethode wird immer wieder vorgebracht, dass Unternehmen, die auf ausländischen Märkten auftreten, regelmäßig auch mit den dort ansässigen, steuerlich ebenso niedrig belasteten Unternehmen in Konkurrenz stünden und die Freistellungsmethode lediglich eine steuerliche Gleichstellung auf dem Zielmarkt bewirke.³⁵⁾ Dieses Argument könnte freilich nur in Variante 1 unseres Ausgangssachverhaltes gelten, allerdings lehnt der EuGH kompensatorische Maßnahmen für günstigere Bedingungen auf Auslandsmärkten grundsätzlich ab³⁶⁾, sodass auch der bloße Ausgleich für ein nachteiligeres inländisches Rechtsniveau nicht „beihilfenfest“ ist. Dies treffe jedenfalls – so der EuGH – „einseitige Maßnahmen“³⁷⁾, was immerhin die Möglichkeit unterschiedlicher richterlicher Beurteilungsstrenge zwischen uni- und multilateralen Maßnahmen offen lässt.

Des Weiteren könnte vorgebracht werden, dass die Freistellungsmethode den Wettbewerb mit den eigenen Landsleuten am Inlandsmarkt unberührt lasse, weil sie ja nur die Auslandseinkünfte betrifft und für die am Inlandsmarkt erwirtschafteten Einkünfte keinerlei Vergünstigung gewährt, womit es an der für Art. 87 Abs. 1 EG am Inlandsmarkt nachzuweisenden Wettbewerbsverfälschung fehle. Abgesehen davon, dass die Inlandsbezogenheit des Wettbewerbskriteriums des Art. 87 Abs. 1 EG in der Judikatur höchst

³³⁾ „Sanft“ ist diese Kontrolle, weil sie kein grundsätzliches, von der Kommission exekutierbares Verbot statuiert, sondern umgekehrt nur bei Verzerrungen des Wettbewerbs den Erlass von Richtlinien durch den Rat erlaubt und dieser bislang – trotz bloßen Erfordernisses einer qualifizierten Mehrheit – stets davor zurückgeschreckt ist, Art. 96 EG einzusetzen.

³⁴⁾ EuGH 17. 6. 1999, Rs. C-75/97, *Maribel*, Slg. 1999, I-3671 ff., Rz. 32 f.

³⁵⁾ Prof. *Gassner* wählt in diesem Zusammenhang in seinen Lehrveranstaltungen gerne das plastische Beispiel eines Würstelstandes auf den Bahamas, wo es keine Einkommensteuer gibt. Unterliegt der österreichische Unternehmer der österreichischen ESt, muss er das in seine Preise einkalkulieren und wird gegen einheimische Mitbewerber nicht reüssieren können.

³⁶⁾ Vgl. EuGH 10. 12. 1969, Rs. 6 und 11/69, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1969, 561 ff., Rz. 21/23 zu einem Vorzugsrediskontsatz für ausgeführte Stahlprodukte, mit dem die französische Regierung nur beabsichtigte, „den Rediskontsatz den in den anderen Mitgliedstaaten angewandten Sätzen anzunähern“. Vgl. weiters EuGH 19. 5. 1999, Rs. C-6/97, *Italien/Kommission*, Slg. 1999, I-2981 ff. zu einer italienischen Steueranrechnungsregel für den gewerblichen Güterverkehr als Ausgleich für die höchsten Verbrauchsteuern innerhalb der EG auf Mineralöl sowie EuGH 8. 11. 2001, Rs. C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365 ff. = EuZW 2002, 213 ff. mit Anm. *Sutter*, wo der Verweis auf fehlende Energieabgaben in anderen Mitgliedstaaten nicht aufgegriffen wurde.

³⁷⁾ EuGH 19. 5. 1999, Rs. C-6/97, *Italien/Kommission*, Slg. 1999, I-2981 ff., Rz. 21.

zweifelhaft ist,³⁸⁾ stimmt die These der Wettbewerbsneutralität der Freistellung am Heimmarkt schon insofern nicht, als die Unternehmen, die sowohl auf niedrig besteuerten Auslandsmärkten als auch auf dem Inlandsmarkt ihre Produkte anbieten, von der Freistellung zumindest mittelbar auch am Inlandsmarkt profitieren können. Ihnen verbleiben durch die Freistellungsmethode höhere Renditen aus dem Auslandsgeschäft, die sie auch für Investitionen am Inlandsmarkt und für Verdrängungsstrategien gegenüber ausschließlichen Inlandsanbietern nützen können.³⁹⁾

Schließlich lässt sich das Problem auch nicht auf die zwischen den einzelnen EU-Mitgliedstaaten bestehenden DBA mit dem Hinweis einschränken, dass DBA mit Drittstaaten „den Handel zwischen Mitgliedstaaten“ nicht i. S. d. Art. 87 Abs. 1 EG „beeinträchtigen“ könnten. Der EuGH geht in seiner Rsp. nämlich offenbar davon aus, dass nationale Exportförderungen den Kampf um die Exportmärkte zwischen den Unternehmen verschiedener EU-Mitgliedstaaten beeinflussen, was Art. 87 Abs. 1 EG bereits Genüge tue.⁴⁰⁾

4. Rechtfertigung durch „Wesen oder Aufbau des Steuersystems“?

Auf Aufforderung des Rates im Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung⁴¹⁾ hat die Kommission am 10. 12. 1998 eine „Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung“ erlassen, die nähere Aufschlüsse über ihre Sicht des Verhältnisses von Art. 87 EG zum nationalen Steuerrecht geben soll.⁴²⁾ Darin hat sie in Anlehnung an ein EuGH-Urteil aus dem Jahre 1974⁴³⁾ festgehalten, dass selektive Begünstigungen aus der Logik des Steuersystems gerechtfertigt werden könnten. Dabei müsse geprüft werden, „ob die Ausnahme oder die systeminternen Differenzierungen durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sind, das heißt, ob sie sich also unmittelbar aus den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats ergeben. Ist dies nicht der Fall, so handelt es sich um eine staatliche Beihilfe.“⁴⁴⁾ Mit der zunehmenden Übernahme gleichheitsrechtlicher Argumentationsmuster durch den EuGH gewinnt diese Rechtfertigungsebene auch in der Judikatur zu Art. 87 EG an Bedeutung.⁴⁵⁾

Aus den Umständen, dass Österreich mit anderen Vertragsstaaten zum Schutz vor Doppelbesteuerungen seiner Steuerpflichtigen laufend bilaterale Verträge abschließt, diese Verträge der Finanzverwaltung kein undeterminiertes Ermessen⁴⁶⁾ einräumen, sondern die Freistellung an präzise dargelegte Voraussetzungen knüpfen, die OECD für diese

³⁸⁾ S. *Sutter*, in *Mayer* (Hrsg.) EUV/EGV Art. 87 Rz. 44 f.; so bezieht etwa *Bleckmann*, *WiVerw* 1989, 75 f. auch am Heimmarkt wettbewerbsneutrale, aber am Gemeinsamen Markt wettbewerbsverfälschende staatliche Maßnahmen in das Beihilfenverbot mit ein, und der EuGH hat ebenfalls in der Rs. C-143/99, *Adria Wien Pipeline* die Bedenken seines GA hinsichtlich einer fehlenden Wettbewerbsverfälschung am nationalen Markt schlichtweg ignoriert.

³⁹⁾ In diese Richtung deutet u. U. auch die Feststellung in EuGH 19. 5. 1999, Rs. C-6/97, *Italien/Kommission*, Slg. 1999, I-2981 ff., Rz. 20, die einer Ausgleichsbeihilfe vorwirft, „zu einem Anstieg des Netto-Cashflow eines einzigen Wirtschaftssektors“ geführt zu haben.

⁴⁰⁾ S. dazu EuGH 10. 12. 1969, verb. Rs. 6/69 und 11/69, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1969, 561.

⁴¹⁾ ABl. EG C 2/1 vom 6. 1. 1998.

⁴²⁾ ABl. EG C 384/3 vom 10. 12. 1998.

⁴³⁾ EuGH 2. 7. 1974, Rs. 173/73, *Italien/Kommission*, Slg. 1974, 709.

⁴⁴⁾ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. EG C 384/3 vom 10. 12. 1998 Rz. 16. Als mögliche Beispiele gerechtfertigter Maßnahmen nennt die Kommission die gesetzliche ermessensfreie Festlegung von Abschreibedauer und Methoden zu Lagerbewertung (Rz. 24), die Steuerbefreiung von Non-Profit-Organisationen (Rz. 25), Pauschalbesteuerung in der Landwirtschaft und der Fischerei (Rz. 27). Der Nachweis für die Systembedingtheit obliege aber dem Mitgliedstaat (Rz. 23).

⁴⁵⁾ Vgl. EuGH 8. 11. 2001, Rs. C-143/99 *Adria Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365 ff., Rz. 41 ff = EuZW 2002, 213 ff. mit Anm. *Sutter*. Zum Vergleich zum nationalen Gleichheitssatz s. *Sutter*, *AnwBl.* 2003, 164 ff., 166 Rz. 4.

⁴⁶⁾ Der breite Ermessensspielraum ist ein zentrales Problem der unilateralen Entlastungsmechanismen. Vgl. dazu *Sutter*, Drei und mehr Normhypothesen zur beihilfenrechtlichen Einordnung des österreichischen unilateralen Entlastungssystems zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Bauer et al.* (Hrsg.) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2003), in Druck.

Problematik ein eigenes Modell ausgearbeitet hat und der EG-Vertrag in Art. 293 EG überdies eine Sollvorschrift enthält, die zum Abschluss von DBA auffordert, ist es nun allerdings nur nahe liegend zu schließen, dass der Schutz vor Doppelbesteuerungen über internationale Abkommen und damit die beiden traditionellen Methoden grundsätzlich zu den „Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats“ gehören. Die Rechtfertigungsebene bietet aber die Möglichkeit, einzelne Verwerfungen und Unregelmäßigkeiten bei der Anwendung der Freistellungsmethode in der DBA-Praxis unter dem Beihilfenverbot zu prüfen. So hat erst kürzlich *Zorn* zur Rechtfertigung der Argumentation des VwGH im Verlusterkennnis⁴⁷⁾ darauf hingewiesen, dass eine Freistellung, die eine doppelte Verlustberücksichtigung durch Ansässigkeitsstaat und Betriebsstättenstaat in unterschiedlichen Steuerperioden nicht verhindere, eine „unzulässige Beihilfe“ darstellen könne.⁴⁸⁾ Auch überzogene DBA-Freistellungen von Einkünften ohne ausreichenden Bezug zum Quellenstaat könnten solcherart als Beihilfen eingestuft werden.⁴⁹⁾

In ihrer Mitteilung „Unternehmensbesteuerung“ hat nun auch die Kommission unter der Überschrift „Rechtfertigung einer Ausnahme durch ‚die Natur oder den inneren Aufbau des Systems‘“ den Grundsatz der Einmalbesteuerung im Mehr-Staaten-Verhältnis akzeptiert: „Normalerweise entrichtet jedes Unternehmen seine Steuer einmal. Die Berücksichtigung der an den Staat gezahlten Steuer, in dem das Unternehmen seinen Steuersitz hat, fügt sich also in die Logik des Steuersystems ein.“ Sie hat ihr grundsätzliches Verständnis für die Entlastung von Doppelbesteuerungen aber gleichzeitig eingeschränkt: „Bestimmte Ausnahmen von Steuervorschriften lassen sich aber nicht ohne weiteres mit der Logik eines Steuersystems begründen. Dies wäre z. B. der Fall, wenn nichtansässige Unternehmen günstiger als ansässige Unternehmen behandelt werden oder wenn für Stammhäuser oder Unternehmen, die bestimmte Dienstleistungen (z. B. Finanzdienstleistungen) innerhalb einer Unternehmensgruppe erbringen, Steuervorteile gewährt werden.“⁵⁰⁾ Eine Einschränkung der vorteilhafteren Methode der Steuerfreistellung auf ausgewählte Unternehmergruppen – statt wie im OECD-Musterabkommen auf einzelne Einkunftsarten – erscheint daher verpönt.⁵¹⁾ Freilich können sich auch in engen Einkunftsartendefinitionen Bevorzungen einzelner Unternehmergruppen verbergen.⁵²⁾

In unserem Ausgangssachverhalt ist vor diesem Hintergrund klar, dass in Variante 2 jedenfalls auf der Seite des Staates X ein Beihilfenverstoß vorliegt. Diesen kann die Kommission jedoch nicht unter Art. 87 f. EG ahnden, wenn X außerhalb der EU liegt. Die

⁴⁷⁾ VwGH 25. 9. 2001, 99/15/0217 = AnwBl. 2002, 285 ff. (mit Anm. *Sutter*).

⁴⁸⁾ M. Lang/H. Loukota/Reich/Wassermeyer/Zorn, Konsequenzen der neuen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu den Auslandsverlusten – Podiumsdiskussion, SWI 2002, 428 ff., 430.

⁴⁹⁾ Sonst könnten die Mitgliedstaaten ja zur Umgehung des Beihilfenverbotes nationale Steuerbefreiungen leicht als DBA-Bestimmungen tarnen. Vgl. dazu die Formulierung in FN 59 des WTO-Subventionsübereinkommens, wonach nur die Vermeidung der Doppelbesteuerung „von Einkommen *aus ausländischen Quellen*“ als beihilfenunschädlich erlaubt sei, sowie dazu Appellate Body 14. 1. 2002, WT/DS108/AB/RW Rz. 147. Auf EG-Ebene kann man eine solche Einschränkung nur aus der Logik des Steuersystems ableiten.

⁵⁰⁾ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. EG C 384/3 vom 10. 12. 1998 Rz. 26.

⁵¹⁾ Vgl. *Kommission*, Aufforderung zur Stellungnahme, belgische Steuerregelung für US Foreign Sales Corporations, ABl. EG 2003, C 30/21 Rz. 16: „Certaines mesures apparaissant comme des aides peuvent en effet se révéler justifiées au regard de la nature et de l'économie du système. Dans le cas présent, ni la nature des activités des FSC, la vente de marchandises, ni l'application de conventions préventives de double imposition ne semblent pouvoir justifier le traitement différencié dont bénéficient les FSC américaines par rapport à d'autres sociétés qui vendent leurs marchandises sur les marchés communautaires ou extracommunautaires.“

⁵²⁾ Dabei sind in letzter Zeit etwa Vortragende Ziel einiger österreichischer Sonderregeln gewesen: So stellt die neue EntlastungsVO BGBl. II Nr. 474/2002, die im Verhältnis zu Staaten eingreift, mit denen Österreich kein einschlägiges DBA abgeschlossen hat, (auch nur kurzfristig) im Ausland ausgeübte Vortrags- und Unterrichtstätigkeit unilateral frei, während nach OECD- und österreichischem MA dafür die Existenz ausländischer Infrastruktur (Betriebsstätte) notwendig wäre. Andererseits kennt die jüngere DBA-Praxis Sonderklauseln, wonach der Gaststaat – auch wenn kurzfristig Ansässigkeitsstaat – auf die Besteuerung des Vortragenden verzichten muss (so z. B. Art. 20 DBA-Deutschland; Art. 21 DBA-Marokko).

Mitteilung „Unternehmensbesteuerung“ zeigt nun aber auch, dass eine Rechtfertigung der DBA-Freistellungsmethode nicht in Bausch und Bogen erfolgen muss, sondern auch an inhaltliche Bedingungen geknüpft werden kann. Der wenig konkretisierte Begriff der Rechtfertigung aus der Logik des Steuersystems stellt dabei eine Einfallspforte für Wertungen dar. Aus dieser „Logik“ heraus könnte man nun einerseits ableiten, dass es als Rechtfertigung bereits ausreichen müsse, wenn ein Steuerpflichtiger der Steuerjurisdiktion eines Staates unterstehe – unabhängig davon, wie dieser Staat sie nutzt.⁵³⁾ Genauso gut kann man daraus jedoch andererseits folgern, dass das Rechtsinstitut der Steuerfreistellung nur dort seine Berechtigung habe, wo es auch eine effektive Mehrfachbelastung verhindere. Über eine solche Auslegung könnte die Kommission nun auch vom EU-Ansässigkeitsstaat Abhilfe gegen die Freistellung in Variante 2, die sich ja auch nicht mehr unter dem Aspekt der Gleichstellung mit den am Zielmarkt ansässigen Unternehmen als notwendig darstellen lässt, einmahnen und die Ergänzung der Freistellungsmethode durch Vorbehaltsklauseln wie etwa Aktivitäts-, Subject-to-tax- oder Switch-over-Klauseln fordern.⁵⁴⁾ Damit käme dem Wiener IFA-Generalthema 2004 „Avoidance of Double non taxation“ neue gemeinschaftsrechtliche Brisanz zu.

IV. Resümee Auch wenn die Diskussion über die Freistellungsmethode vor dem Hintergrund des Art. 87 EG erst am Beginn steht, hat sich – ungeachtet der vielen in diesem Beitrag aufgezeigten Fragezeichen bei einzelnen Tatbestandsmerkmalen – doch gezeigt, dass die Breite des EG-Beihilfentatbestandes eine Subsumtion der Freistellungsmethode unter diesen jedenfalls zuließe. Dabei bietet Art. 87 EG – auch bei grundsätzlicher Anerkennung der DBA-Freistellungsmethode als Bestandteil des Regelsteuertatbestandes oder als gerechtfertigtes Element des Steuersystems – eine Einschreitmöglichkeit gegen besondere Verwerfungen oder Unregelmäßigkeiten bei der Anwendung der Freistellungsmethode in der DBA-Praxis. Da diese jedoch allgemein-abstract kaum fassbar sind, wird dem das Beihilfenverbot vollziehenden Organ⁵⁵⁾ ein schwieriger Beurteilungsspielraum hinsichtlich der Noch-Systemkonformität einer konkreten Freistellung eröffnet.

Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass etwa die Kommission eines Tages auch den vorbehaltlosen Einsatz der Freistellungsmethode in Bezug auf Niedrigsteuervländer (Variante 1 des Ausgangssachverhaltes) oder zumindest auf die aus Wettbewerbssicht noch problematischeren schädlichen Steuerpraktiken einzelner Hochsteuervländer (Variante 2 des Ausgangssachverhaltes) als ungerechtfertigt ansieht und sub titulo „Beihilfenverbot“ Vorgaben für die DBA-Politik der Mitgliedstaaten macht. Dies wäre ein erster Schritt in Richtung Formulierung einheitlicher Mindeststandards für EU-DBA. Österreich kann die Entwicklung einer solchen Diskussion als „junger“ Mitgliedstaat freilich relativ gelassen beobachten, weil die meisten seiner DBA ohnedies nur als „Altbeihilfen“ in Betracht kämen, die allein von der Kommission (und nicht von den nationalen Instanzen) und nur mit Wirkung pro futuro in Prüfung gezogen werden können. Überdies wäre die plötzliche Einbeziehung von DBA in den Beihilfentatbestand wohl – trotz bisher restriktiver Anwendung⁵⁶⁾ – ein klassischer Anwendungsfall von Art. 1 lit. b sublit. v der VerfahrensVO 659/99, der Beihilfenrückforderungen ausschließt.

⁵³⁾ So z. B. Appellate Body der WTO anlässlich der Prüfung des US-Extraterritorial Income Exclusion Act, s. FN 28.

⁵⁴⁾ Zu diesen vgl. *Lentz*, Die Freistellung ausländischer Einkünfte unter Vorbehaltsklauseln in der internationalen Vertragspraxis, in *Sutter/Wimpissinger* (Hrsg.) Freistellungs- und Anrechnungsmethode 103 ff. Vgl. in diesem Zusammenhang insb. Art. 28 Abs. 2 i. V. m. Protokoll Abs. 15 DBA Ö-D.

⁵⁵⁾ Dieses kann über ein entsprechendes Beihilfeverfahren nach Art. 88 EG die Kommission, im Falle neuer Beihilfen – also etwa bei nach dem EU-Beitritt abgeschlossenen DBA – auf Basis des Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EG auch ein nationales Organ – Gericht oder Verwaltungsbehörde – sein.

⁵⁶⁾ Vgl. *Kommission*, E 17. 2. 2003, Unternehmen mit internationaler Finanzierungstätigkeit, ABl. EG 18. 7. 2003 L 180/52; EuGI 30. 4. 2002, T-195/01 und T-207/01, *Gibraltar/Kommission*, Slg. 2002, II-2309 ff. Rz. 119 ff.