

Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des EuGH

Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang*¹
Wirtschaftsuniversität Wien

I. Doppelbesteuerung und Unionsrecht

II. Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des EuGH

1. Die fehlende Zuständigkeit des EuGH zur Auslegung von DBA
2. Kein unionsrechtlicher Schutz vor Treaty Override

3. Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des Kommentars

III. DBA und Grundfreiheiten

1. Vergleichbarkeitsprüfung
2. Rechtfertigungsprüfung
3. Verhältnismäßigkeitsprüfung

IV. Zusammenfassende Schlussfolgerung

I. Doppelbesteuerung und Unionsrecht

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung war im Primärrecht bis vor einigen Jahren ausdrücklich angesprochen. Art. 293 EGV hatte folgenden Wortlaut: „Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen: [...] – die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft“. Weder aus dieser Vorschrift noch aus den Grundfreiheiten noch aus anderen Regelungen des Primärrechts leitete der EuGH allerdings ein unionsrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung ab.

Der EuGH hat seine Auffassung in *Block* zusammengefasst²: „Das Gemeinschaftsrecht schreibt [...] bei seinem gegenwärtigen Entwicklungsstand und in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vor. Dementsprechend ist abgesehen von

¹ Das Manuskript habe ich am 13.10.2017 abgeschlossen. – Für die kritische Durchsicht sowie die Unterstützung bei der Literaturrecherche, der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur danke ich meinen Mitarbeiterin/n *Desiree Auer*, *Hans-Peter Gradwohl*, *Alexandra Miladinovic* und *Florian Navisotschnigg* sehr herzlich.

² EuGH v. 12.2.2009, *Block*, C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, Rz. 30 f.

der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. Nr. L 225, S. 6), dem Übereinkommen vom 23.7.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (ABl. Nr. L 225, S. 10) und der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (ABl. Nr. L 157, S. 38) bis heute im Rahmen des Gemeinschaftsrechts keine Maßnahme der Vereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen erlassen worden (vgl. Urteile Kerckhaert und Morres, Rz. 22, und Columbus Container Services, Rz. 45). [...] Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Gemeinschaftsrechts vorbehaltlich dessen Beachtung über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügen und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen und so in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Anrechnung der Erbschaftsteuer zu ermöglichen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat des Erben entrichtet wurde (vgl. in diesem Sinne Urteil Columbus Container Services, Rz. 51).“

Der EuGH ist für diese Position häufig kritisiert worden³, m.E. aber zu Unrecht⁴: Doppelbesteuerung ergibt sich aus dem Zusammenwirken von mindestens zwei Rechtsordnungen. Einen Verstoß gegen die Grund-

3 Vgl. *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), 232 ff.; *Kofler/Metzler*, Block: Kein Verbot der juristischen Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, ÖStZ 2009, 219 (222 f.); *Kühbacher*, Die Rs Dameaux: Ist juristische Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsrecht nun endgültig erlaubt? ÖStZ 2009, 496 (496); *Kühbacher*, Doppelbesteuerung und Unionsrecht: letzter Akt einer (un)endlichen Geschichte? SWI 2010, 308 (312); *Pistone/Massoner*, Verpflichtung zur Anrechnung von Quellensteuern im Ansässigkeitsstaat, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Quellensteuern, 2010, S. 133 (136 ff.); *Kofler*, Double Taxation and European Law: Analysis of the Jurisprudence, in Rust (Hrsg.), Double Taxation within the European Union, 2011, S. 97 (133 ff.); *Lehner* in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 264 ff.

4 Vgl. auch *Blokland*, Inaugural Lecture by D. Weber, In Search of a New Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC, European Taxation 2007, 69 (70 f.); *Lang*, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (98 ff.); *Lang*, Treaty Override und Gemeinschaftsrecht, in Lehner (Hrsg.), Re-

freiheiten kann daher nur annehmen, wer gewillt ist, in die grundfreiheitenrechtliche Prüfung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auch die Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedsstaates einzubeziehen. Der EuGH muss sich zwar den Vorwurf gefallen lassen, dass seine Judikatur dazu schwankend ist⁵. Überzeugend ist aber letztlich jene Rechtsprechung, die die grundfreiheitenrechtliche Prüfung nur auf die Rechtsordnung eines Mitgliedsstaates bezieht. Wer die Rechtsvorschriften, die vom Gesetzgeber eines anderen Vertragsstaates erlassen wurden, mitberücksichtigt, nimmt in Kauf, dass ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten nicht mehr in der alleinigen Verantwortung des Gesetzgebers eines Mitgliedsstaates liegt. Der Gesetzgeber des anderen Mitgliedsstaates hätte es dann in der Hand, durch Erlassung spezifischer Regelungen oder durch den Verzicht darauf zu entscheiden, ob die Regelung des erstgenannten Staates gegen die Grundfreiheiten verstößt oder nicht. Wer den Grundfreiheiten kein Verbot der Doppelbesteuerung entnimmt, sollte allerdings den Grundfreiheiten auch nicht unterstellen, die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung zu intendieren⁶. Auch hier ist der EuGH nicht völlig konsequent⁷.

den zum Andenken an Klaus Vogel, 2010, S. 59 (75 ff.); Lang, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen? IStR 2013, 365 (369).

- 5 Vgl. bspw. *Beiser*, Doppelbesteuerungsabkommen im Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2009, 211 (218); *Kofler/Metzler*, ÖStZ 2009, 219 (224); *Kühbacher*, ÖStZ 2009, 496 (500); *Beiser*, Sind Doppelbesteuerungen gemeinschaftsrechtskonform?, RdW 2010, 55 (58).
- 6 Vgl. Lang, Die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für „Exit Taxes“ im Lichte der Schlussanträge von GA Kokott in der Rechtssache N., SWI 2006, 213 (220); Lang, Doppelte Verlustberücksichtigung und Gemeinschaftsrecht – am Beispiel der Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2006, 554 (550); Lang, IStR 2013, 365 (369); ähnlich auch *Kühbacher*, SWI 2010, 308 (312); vgl. auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 2010, S. 131 über die doppelte Nichtbesteuerung als Kehrseite der Doppelbesteuerung.
- 7 Vgl. EuGH v. 13.12.2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 47; EuGH 29.3.2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, ECLI:EU:C:2007:194, Rz. 45 f.; EuGH v. 15.5.2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 35; vgl. dagegen EuGH v. 6.9.2012, *Philips Electronics*, C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532, Rz. 28; zu den Widersprüchen zur Vorjudikatur im Urteil *Marks & Spencer* vgl. Lang, *Marks & Spencer – A first Analysis of the Judgement of the ECJ*, SWI 2006, 3 (3 ff.).

II. Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des EuGH

1. Die fehlende Zuständigkeit des EuGH zur Auslegung von DBA

Wenn das Verbot der Doppelbesteuerung kein unionsrechtliches Gebot ist, ist damit auch klar, dass die Staaten durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen keiner unionsrechtlichen Verpflichtung nachkommen. DBA sind daher auch nicht mit „höheren unionsrechtlichen Weihen“ versehen als andere völkerrechtliche Verträge oder andere Vorschriften, die Teil des nationalen Rechts sind. Für all diese Regelungen gilt, dass sie den unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen haben.

Dies bedeutet, dass der EuGH in einem Vorabentscheidungsverfahren auch nicht über die Auslegung von DBA zu entscheiden hat. Die nationalen Gerichte legen dem EuGH keine konkreten Rechtsvorschriften vor, sondern beschreiben die Rechtslage und aufgrund dieser Darlegungen hat der EuGH zu beurteilen, ob eine Vorschrift mit dem vom nationalen Gericht beschriebenen Inhalt einer bestimmten Regelung des Unionsrechts entspricht. Ob die Vorschrift tatsächlich den Inhalt hat, den ihr das vorlegende Gericht beimisst, hat der EuGH nicht zu beurteilen⁸. Lediglich in extremen Situationen – wenn der EuGH beispielsweise den Eindruck gewinnt, es würde sich um einen hypothetischen Rechtsstreit handeln – sieht sich der EuGH befugt, das Vorabentscheidungsersuchen zurückzuweisen⁹.

In den seltenen Fällen, in denen der EuGH dieser Linie nicht treu geblieben ist und der Versuchung nicht widerstehen konnte, dennoch DBA-Re-

⁸ Vgl. EuGH v. 6.12.2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Rz. 46 f.; *Forsthoff*, Treaty Override und Europarecht, IStR 2006, 509 (509); *Beiser*, Verrechnungspreise im Gemeinschaftsrecht, IStR 2008, 588 (590); *Lang*, Zukunft der Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte von Columbus Container, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Wolfram Reiss, 2008, S. 679 (681); *Beiser*, RdW 2010, 55 (56 f.); *Lang*, Der EuGH als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen, in Lüdicke (Hrsg.), FS Frotscher, 2013, S. 365 (367 ff.).

⁹ Vgl. EuGH v. 16.12.1981, *Foglia/Novello II*, C-244/80, ECLI:EU:C:1981:302, Rz. 18 ff.; EuGH v. 3.2.1983, *Robards*, C-149/82, ECLI:EU:C:1983:26, Rz. 19; EuGH v. 16.7.1992, *Meilicke*, C-83/91, ECLI:EU:C:1992:332, Rz. 25.

gelungen auszulegen, hat er sich nicht mit Ruhm bekleckert¹⁰. In *Schumacker* hat er sich beispielsweise zu folgender Aussage hinreißen lassen¹¹: „So geht auch das internationale Steuerrecht, u.a. das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), davon aus, dass es grundsätzliche Sache des Wohnsitzstaates ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern“. Das OECD-MA trägt dem Wohnsitzstaat nicht auf, Steuerpflichtige umfassend zu besteuern. Vielmehr entfalten die dem OECD-MA nachgebildeten DBA bloße Schrankenwirkung. Ebenso wenig legt das OECD-MA dem Wohnsitzstaat die Berücksichtigung der seiner persönlichen Lage und seines Familienstandes kennzeichnenden Umstände nahe¹².

Ein anderes Beispiel ist das Urteil *Lidl Belgium*, in dem der EuGH Betriebsstätten zu „selbständigen Einheiten“ hochstilisiert hat¹³: „Wie nämlich die Bestimmungen des Abkommens belegen, stellt eine Betriebsstätte nach dem Steuerrecht des Abkommens eine selbständige Einheit dar. Zu den Personen, auf die das Abkommen anwendbar ist, gehören daher nach Art. 2 des Abkommens neben natürlichen und juristischen Personen alle Arten von Betriebsstätten, die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a dieses Artikels aufgeführt sind, nicht jedoch die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b des Artikels aufgezählten anderen Kategorien von Einheiten, die von der Definition der Betriebsstätte nach dem Abkommen ausgenommen sind. [...] Diese Konzeption der Betriebsstätte als selbständige steuerliche Einheit entspricht der internationalen rechtlichen Praxis, wie sie sich in dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Muster eines Besteuerungsabkommens und insbesondere in dessen Art. 5 und 7 widerspiegelt. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass es für die Mitgliedstaaten nicht sachfremd ist, sich zum Zweck der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren (vgl. Urteile vom 12.5.1998, Gilly, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Rz. 31, und

10 Dazu bereits Lang, *Double Taxation and EC Law*, in Avi-Yonah/Hines/Lang (Hrsg.), *Comparative Fiscal Federalism*, 2007, S. 11 (16 f.); Lang in Lehner, S. 59 (69 ff.); Lang in Lüdicke, S. 365 (370 ff.).

11 EuGH v. 27.6.1996, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 32.

12 Kritisch bereits Lang in Avi-Yonah/Hines/Lang, S. 11 (15 ff.); Lang in Lüdicke, S. 365 (370 ff.).

13 EuGH v. 15.5.2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 21 f.

vom 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Rz. 48).“

Umgekehrt wurde der EuGH – diesmal allerdings zu Unrecht¹⁴ – vielfach dafür gescholten, in *Amurta* Voraussetzungen aufgestellt zu haben, die das DBA zwischen der Niederlande und Portugal erfüllen müsste, um zu verhindern, dass eine Vorschrift des nationalen niederländischen Steuerrechts den Grundfreiheiten widerspricht¹⁵. Diese Voraussetzungen – nämlich Anrechnung im Ansässigkeitsstaat und gegebenenfalls Rückzahlung der im Quellenstaat erhobenen Steuer durch den Ansässigkeitsstaat¹⁶ – finden sich nicht in diesem DBA und vermutlich auch in keinem anderen DBA. Der EuGH hat aber nicht das konkrete DBA auszulegen. Aus diesem Grund hat er korrekterweise nicht selbst überprüft, ob das DBA Niederlande – Portugal diesen Vorgaben gerecht wird¹⁷. Dies ist alleine Sache des vorlegenden niederländischen Gerichts.

Allerdings kann es auch Konstellationen geben, in denen der EuGH zur DBA-Auslegung nicht bloß berechtigt, sondern sogar verpflichtet ist: Art. 25 des DBA Österreich – Deutschland bestimmt den EuGH als Schiedsinstanz bei Auslegungskonflikten zwischen der österreichischen und deutschen Finanzverwaltung¹⁸. Am 12.9.2017 ist erstmals ein Urteil des EuGH auf Grundlage dieser Vorschrift ergangen. Es ging dabei um die Interpretation des Ausdrucks „Gewinnbeteiligung“ in Art. 11 Abs. 2 des DBA¹⁹. Der EuGH nutzte die Gelegenheit, um Position im Meinungs-

14 Vgl. Lang, EC Tax Review 2009, 98 (110); Lang in Lehner, S. 59 (71); Lang in Lüdicke, S. 365 (370).

15 Kritisch zu dieser Rechtsprechung bspw. Schlussanträge von GA Mengozzi in *Amurta* 7.6.2007 – Rs. C-379/05, ECLI:EU:C:2007:323, Nr. 78; vgl. auch *Kemmeren*, ECJ should not unbundle integrated tax systems! EC Tax Review 2008, 4 (8 ff.).

16 Dazu präzisierend EuGH v. 20.10.2011, *Kommission/Deutschland*, C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670.

17 EuGH v. 8.11.2007, *Amurta*, C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655, Rz. 82 f.

18 Zu dieser Vorschrift *Züger*, Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich – Deutschland, SWI 1999, 19 (19); *Züger*, Der Einfluss des Schiedsverfahrens vor dem EuGH auf das Abgabenrecht, in Holoubek/Lang (Hrsg.), *EuGH-Verfahren in Steuersachen*, 2000, 301 (303); ebenfalls Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (109).

19 EuGH v. 12.9.2017, *Republik Österreich gegen Bundesrepublik Deutschland*, C-648/15, ECLI:EU:C:2017:664; s. hierzu Lang, DBA-Interpretation durch den EuGH, SWI 2017, 507 (507 f.); *Jirousek*, EuGH entscheidet im Schiedsverfahren zugunsten Österreichs, SWK 2017, 1186 (1186 f.); zu den Schlussanträgen vgl. *Jirousek*, Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 DBA Deutschland –

streit um die Bedeutung der Auslegungsvorschrift der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift zu beziehen. Er kam zum überzeugenden Ergebnis, dass diese Regelung keine Ausnahme vom Grundsatz darstellt, wonach DBA autonom, also aus sich selbst heraus auszulegen sind, sondern diesen Grundsatz bestätigt²⁰. Problematisch sind aber andere Aussagen in diesem Urteil²¹: So hält der EuGH offenbar die Zulässigkeit der Erhebung einer Quellensteuer für unionsrechtlich problematisch, obwohl die Doppelbesteuerung durch die im Abkommen vorgesehene Anrechnung der Steuer im Ansässigkeitsstaat vermieden wird. Mit dem zur selben abkommensrechtlichen Vorschrift ergangenen BFH-Urteil weigerte sich der EuGH, sich inhaltlich auseinanderzusetzen. Bedauerlicherweise berief sich der EuGH in seiner Urteilsbegründung wieder einmal auf den aus der Steinzeit der Methodenlehre stammenden und heute längst überwundenen Grundsatz, wonach Ausnahmenvorschriften im Zweifelsfalle eng auszulegen wären²². Mit Ausnahme der begrüßenswerten Aussagen zu Art. 3 Abs. 2 OECD-MA wird das Urteil aufgrund der geschilderten Schwächen vermutlich keine besondere Bedeutung für die Rechtsprechung anderer Gerichte haben. Eine Chance, den EuGH als jenes übernationale Gericht zu etablieren, das die Standards bei der DBA-Auslegung setzt, ist damit verpasst worden.

2. Kein unionsrechtlicher Schutz vor Treaty Override

Der EuGH hat auch bereits wiederholt entschieden, dass Unionsrecht nicht vor einem Treaty Override schützt. In *Columbus Container Services* hat er das wie folgt begründet²³: „Auch wenn die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer in Rz. 27 des vorliegenden Urteils genannten Zuständigkeiten zahlreiche bilaterale Abkommen zur Beseitigung oder Abmil-

Schlussanträge des Generalanwalts, SWI 2017, 300 (301); s. auch *Kerschner/Koppensteiner/Seydl*, Österreich erhebt aufgrund einer DBA-Streitigkeit erstmals Klage beim EuGH, SWI 2016, 135 (135 f.).

20 Näher *Lang*, SWI 2017, 507 (507 f.).

21 Dazu ausführlich *Lang*, SWI 2017, 507 (507 f.).

22 Kritisch zur Auffassung, wonach Ausnahmenvorschriften eng auszulegen wären, bereits *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff.; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75.

23 Vgl. EuGH v. 6.12.2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Rz. 46 f.; zur Rs. *Columbus Container* s. auch *Lang* in *Kirchhof/Niekens*, S. 679 (679 ff.).

derung der erwähnten negativen Wirkungen geschlossen haben, ist der Gerichtshof im Rahmen von Art. 234 EG nicht dafür zuständig, festzustellen, ob ein vertragschließender Mitgliedstaat ein solches Abkommen verletzt hat. [...] Wie der Generalanwalt in Nr. 46 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, darf nämlich der Gerichtshof das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren streitigen und einem Doppelbesteuerungsabkommen wie dem DBA nicht prüfen, da diese Frage nicht zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts gehört (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14.12.2000, AMID, C-141/99, Slg. 2000, I-11619, Rz. 18).“

Ebenso klar sind die Ausführungen des EuGH in *Damseaux*²⁴: „Nach der Rechtsprechung ist der Gerichtshof [...] im Rahmen von Art. 234 EG nicht dafür zuständig, darüber zu befinden, ob ein vertragschließender Mitgliedstaat gegebenenfalls die Bestimmungen bilateraler Abkommen verletzt hat, die die Mitgliedstaaten geschlossen haben, um die nachteiligen Wirkungen, die sich aus dem Nebeneinander nationaler Steuersysteme ergeben, zu beseitigen oder abzumildern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6.12.2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Rz. 46). Der Gerichtshof kann auch das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme und einem Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden bilateralen Steuerabkommen nicht prüfen, da diese Frage nicht die Auslegung des Gemeinschaftsrechts betrifft (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4.12.2000, AMID, C-141/99, Slg. 2000, I-11619, Rz. 18, sowie *Columbus Container Services*, Rz. 47).“

Diese Auffassung überzeugt²⁵: Wenn DBA-Vorschriften aus dem Blickwinkel des Unionsrechts auf derselben Stufe wie andere Vorschriften des nationalen Rechts stehen, gilt für einen Konflikt zwischen Abkommensrecht und anderen Vorschriften des nationalen Steuerrechts nichts anderes wie für einen Konflikt zwischen zwei Vorschriften des nationa-

24 Vgl. EuGH v. 16.7.2009, *Damseaux*, C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471, Rz. 22; s. auch *Cerioni*, *Double Taxation and the Internal Market: Reflections on the ECJ's Decisions in Block and Damseaux and the Potential Implications*, *Bulletin for International Taxation* 2009, 543 (550 f.) und *Kühbacher*, *Die Rs Damseaux: Ist juristische Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsrecht nun endgültig erlaubt?* ÖStZ 2009, 496 (496 f.).

25 Dazu bereits *Lang* in *Lehner* (Hrsg.), S. 59 (86 f.); ebenso *Lang*, *Der EuGH als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Lüdicke/Mössner/Hummel* (Hrsg.), *Das Steuerrecht der Unternehmen – Festschrift für Gerrit Frotzcher*, S. 365 (369) und *Lang* in *Kirchhof/Nieskens*, S. 679 (681).

len Rechts, von denen keine völkerrechtlichen Ursprungs ist: Das vorliegende Gericht hat im Falle eines Normwiderspruchs zu beurteilen, welche Vorschrift vorgeht und die sich dann daraus ergebende Rechtslage dem EuGH darzulegen. Es ist nicht Aufgabe des EuGH, die sich nach dem Recht des Mitgliedsstaates ergebende Rechtslage – und damit auch das Verhältnis zwischen zwei einander widersprechenden Vorschriften des nationalen Rechts – selbst zu beurteilen oder die Entscheidung des vorliegenden Gerichts zu überprüfen. Daher hat der EuGH auch nicht darüber abzusprechen, ob die Vorschrift des nationalen Steuerrechts tatsächlich der Abkommensvorschrift vorgeht.

3. Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des Kommentars

Häufig finden sich in Urteilen des EuGH Hinweise auf das OECD-MA. Entsprechende Passagen in *Schumacker* und *Lidl Belgium* wurden bereits weiter oben wiedergegeben²⁶. Formulierungen ähnlich wie jener in *Gilly* finden sich auch in anderen Urteilen des EuGH²⁷: „Für die Mitgliedstaaten ist es ferner nicht abwegig, sich für die Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis und dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren, das insbesondere in Art. 19 Abs. 1 Buchstabe a in der Fassung von 1994 die Anwendung des Kassenstaatsprinzips vorsieht. Nach der Kommentierung zu diesem Artikel hat dieser Grundsatz seine Grundlage in den Regeln der internationalen Courtoisie und des gegenseitigen Respekts souveräner Hoheitsträger und ‚ist in so vielen Abkommen zwischen Mitgliedstaaten der OECD enthalten, dass er bereits als international anerkannt angesehen werden kann‘“. In *van Hilten* fand es der EuGH wert hervorzuheben, dass die relevante DBA-Bestimmung zwar nicht im OECD-MA selbst enthalten, aber immerhin vom OECD-Kommentar als mögliche Alternative ausdrücklich erwähnt ist²⁸: „Außerdem hat der Gerichtshof be-

26 EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 32; EuGH v. 15.5.2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 21; s. auch *Dubut*, The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law, *Intertax* 2012, 2 (5 f.).

27 Vgl. EuGH v. 12.5.1988, *Gilly*, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, Rz. 31; s. auch *Lang* in *Lehner*, S. 59 (69 ff.); ebenso *Kokott*, Chapter 5 – European Court of Justice, in *Maisto* (Hrsg.), *Courts and Tax Treaty Law*, 2007, S. 1 (2).

28 Vgl. hierzu EuGH v. 23.2.2006, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Rz. 48; s. auch *Dubut*, *Intertax* 2012, 2 (8 f.).

reits festgestellt, dass es für die Mitgliedstaaten nicht sachfremd ist, sich zum Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und den von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren (vgl. Urteil Gilly, Rz. 31). Wie die niederländische Regierung ausgeführt hat, entspricht die im Ausgangsverfahren streitige Regelung dem Bericht zum Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen (Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1982). Aus dem Bericht zu den Art. 4, 7, 9a und 9b dieses Musterabkommens geht hervor, dass eine derartige Regelung durch die Sorge gerechtfertigt ist, eine Form der Steuerflucht zu vermeiden, die darin besteht, dass ein Angehöriger eines Staates im Hinblick auf seinen Tod seinen Wohnsitz in einen anderen Staat verlegt, in dem die Steuer niedriger ist. In dem Bericht heißt es, dass die Doppelbesteuerung durch ein System von Steuergutschriften vermieden werde und dass, da eine Verhinderung von Steuerflucht nur gerechtfertigt sei, wenn der Tod kurz nach der Verlegung des Wohnsitzes eintrete, der Zeitraum höchstens zehn Jahre betragen dürfe. Dem Bericht zufolge kann außerdem der Anwendungsbereich dahin ausgeweitet werden, dass er nicht nur die Angehörigen des betreffenden Staates erfasst, sondern auch Gebietsansässige ohne die Staatsangehörigkeit dieses Staates.“

Der EuGH ging in all diesen Fällen nie so weit, aus der Akzeptanz einer Regelung durch das OECD-Musterabkommen oder den OECD-Kommentar bereits alleine auf ihre Unionsrechtskonformität zu schließen. Vielmehr dienen die Verweise auf OECD-Musterabkommen oder den Kommentar der Abrundung der Argumentation. Sie zeigen, dass der EuGH den Arbeiten der OECD großes Gewicht beimisst. Die Hinweise auf OECD-Musterabkommen oder Kommentar erwecken gelegentlich den Eindruck, dass in Fällen, in denen eine dem OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung in ein DBA übernommen wurde, es besonderer Argumente bedarf, um eine Unionsrechtswidrigkeit zu erweisen²⁹. Der EuGH sagt das zwar nicht ausdrücklich, aber die Übereinstimmung einer DBA-Regelung mit dem OECD-Musterabkommen könnte die – allerdings widerlegbare – Vermutung der Unionsrechtskonformität begründen.

Überzeugend ist der große Respekt, den der EuGH den Arbeiten der OECD entgegenbringt, aus unionsrechtlicher Sicht allerdings nicht:

²⁹ So bereits *Dubut*, Intertax 2012, 2 (10 ff.); ebenso *Lang* in Kirchhof/Niesk, S. 679 (684) und *Lang* in Avi-Yonah/Hines/Lang, S. 11 (33).

Musterabkommen der OECD und die dazugehörigen Kommentare sind nichts anderes als rechtlich unverbindliche Empfehlungen des OECD-Fiskalausschusses. Sie werden von den Vertretern der Steuerverwaltungen der OECD-Staaten erarbeitet, und werden auch von diesen Experten immer wieder abgeändert. Im Regelfall werden diese Beschlüsse auch nicht von den gesetzgebenden Organen der Mitgliedsstaaten genehmigt. Sie sind daher nicht einmal von den Gesetzgebern der Mitgliedsstaaten der EU, die auch der OECD angehören, gebilligt worden, geschweige denn von EU-Organen. Gesetzgeberische Akte der Mitgliedsstaaten unterzieht der EuGH aber seiner üblichen strengen Kontrolle. Er zögert nicht einmal dann davor, nationale Regelungen als unionsrechtswidrig zu erachten, wenn sie Bestandteil der Rechtsordnungen aller Mitgliedsstaaten sind³⁰. Umso weniger ist es dann angebracht, Regelungen bloß deshalb mit Samthandschuhen anzufassen, weil sie auf einer Empfehlung des OECD-Fiskalrates beruhen.

Interessant ist eine Vorlagefrage, über die der EuGH in seinem am 16.5.2017 ergangenen Urteil *Berlioz Investment Fund* zu entscheiden hatte. Es ging um die Auslegung der Amtshilferichtlinie und das vorliegende Gericht betonte die Parallele zu Art. 26 OECD-Musterabkommen³¹: „Sind Art. 1 Abs. 1 und Art. 5 der Richtlinie 2011/16 im Licht der Parallelität zum Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit, das sich aus dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ergibt, einerseits und des in Art. 4 EUV verankerten Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit andererseits sowie im Licht des Regelungszwecks der Richtlinie 2011/16 dahin auszulegen, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen, um die ein Mitgliedstaat einen anderen Mitgliedstaat ersucht, für den betreffenden Besteuerungsfall und den angegebenen steuerlichen Zweck eine Voraussetzung darstellt, die das Auskunftersuchen erfüllen muss, um die Verpflichtung der zuständigen Behörde des ersuchten Mitgliedstaats, ihm zu entsprechen, auszulösen und eine von ihr gegen einen die Informationen besitzenden Dritten erlassene Anordnung zu rechtfertigen?“

30 Lang in Kirchhof/Niesk, S. 679 (684).

31 EuGH v. 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, Rz. 31; zur Rs *Berlioz Investment* s. auch *Wöhler*, *Berlioz vs. Sabou*: Grundrechtsschutz im Amtshilfeverfahren, SWI 2017, 402 (403 f.).

Der EuGH hielt den Hinweis auf das OECD-Musterabkommen für relevant³²: „Wie mehrere Regierungen und die Kommission geltend gemacht haben, spiegelt dieser Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit den in Art. 26 des OECD-Musterabkommens verwendeten Begriff wider, sowohl wegen der Ähnlichkeit der verwendeten Konzepte als auch wegen der Bezugnahme auf die OECD-Abkommen in der Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates KOM(2009) 29 endgültig vom 2.2.2009 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, der zum Erlass der Richtlinie 2011/16 geführt hat. Nach den am 17.7.2012 angenommenen Kommentaren des OECD-Rates zu diesem Artikel steht es den Vertragsstaaten nicht frei, ‚fishing expeditions‘ zu unternehmen oder um Auskünfte zu ersuchen, die wahrscheinlich für die Steuerangelegenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen unerheblich sind. Es muss vielmehr vernünftigerweise die Möglichkeit bestehen, dass sich die erbetenen Auskünfte als erheblich erweisen.“

In diesem Fall hat der EuGH dem OECD-Musterabkommen zurecht Bedeutung beigemessen: Offenkundig stand die Regelung des Art. 26 OECD-MA für die Richtlinienvorschrift Pate. Daher ist es im Rahmen der historischen Interpretation durchaus gerechtfertigt, wenn der EuGH auf die Arbeiten der OECD zurückgreift, die auch die Grundlage für die Richtlinienvorschrift waren. Bedenklich ist allerdings, dass der EuGH auch die erst am 17.7.2012 angenommenen Kommentare der OECD für maßgeblich erachtet, obwohl der Richtlinienvorschlag aus 2009 stammt und die Richtlinie 2011 angenommen wurde. Den Richtlinienverfassern kann kaum unterstellt werden, diese späteren Entwicklungen bereits vorhergesehen zu haben³³. Die aus 2012 stammenden Arbeiten der OECD hätten daher nicht mehr berücksichtigt werden dürfen.

32 EuGH v. 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, Rz. 67; s. hierzu auch die Schlussanträge von GA *Wathelet* in *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:2, Nr. 102; Vgl. auch Rz. 570 der Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom 2.2.2009 [KOM[2009] 29 endgültig]. Der Gerichtshof hat die Tatsache, dass sich die Mitgliedstaaten an einem OECD-Musterabkommen orientieren, bereits legitimiert. Vgl. beispielsweise – zum Muster-Doppelbesteuerungsabkommen – EuGH v. 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 32.

33 Zur ähnlich gelagerten Problematik der Heranziehung späterer OECD-Kommentare für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA *Lang*, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously concluded Tax Treaties, Intertax 1997*, S. 7 (7 f.);

III. DBA und Grundfreiheiten

1. Vergleichbarkeitsprüfung

Zumindest auf dem Gebiet der direkten Steuern dominiert die Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten bis heute. Daher spielen DBA insbesondere in der grundfreiheitlichen Judikatur eine große Rolle, und die Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten bietet die größte Fundgrube, um zu einer Einschätzung zu gelangen, welche Bedeutung DBA in Hinblick auf eine bestimmte Vorschrift des Unionsrechts haben. Daher soll exemplarisch die Judikatur zu den Grundfreiheiten näher untersucht werden.

Eine spannende Frage dabei ist, ob es mit den Grundfreiheiten vereinbar ist, wenn unterschiedliche DBA-Regelungen im Verhältnis zu unterschiedlichen Staaten anwendbar sind. Die Beantwortung dieser Frage hängt zunächst davon ab, ob neben der vertikalen Vergleichbarkeitsprüfung auch Platz für die horizontale Vergleichbarkeitsprüfung ist. Dazu hat es im Schrifttum vielfach Zweifel gegeben, die sich dadurch genährt haben, dass der EuGH vor allem dann in Fällen horizontaler Vergleichbarkeit einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten festgestellt hat, wenn sich zu derselben Regelung auch eine in vertikaler Hinsicht vergleichbare Situation finden lassen, aufgrund derer die unterschiedlichen Rechtsfolgen sich bereits als unionsrechtswidrig erwiesen hatten³⁴. Allerdings hätte es wenig Sinn gemacht, dass der EuGH überhaupt die horizontale Vergleichbarkeitsprüfung vorgenommen hat, wenn er nicht alleine deshalb auch einen Grundfreiheitenverstoß für möglich erachtet hätte³⁵. Schließlich kann die unterschiedliche Behandlung verschiede-

ebenso Lang, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2008, 281 [286].

34 Zur horizontalen Vergleichspaarbildung in der EuGH-Rechtsprechung vgl. auch Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 2007, S. 33 ff.; Schmidtman, Zur vertikalen und horizontalen Vergleichspaarbildung des EuGH aus ökonomischer Sicht, IWB 2008, 937 [937 ff.]; Lang, EC Tax Review 2009, 98 [104 ff.]; Calderón/Baez, The Columbus Container Services ECJ Case and Its Consequences: A Lost Opportunity to shed Light on the Scope of the Non-discrimination Principle, Intertax 2009, 212 [213 ff.]; siehe auch Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 2010, S. 94 ff. und S. 579 ff.

35 Vgl. Lang, Jüngste Tendenzen zur „horizontalen“ Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, SWI 2011, 154 [159]. Siehe auch Lang, Totgesagte leben länger: Horizontale Ver-

ner grenzüberschreitender Situationen den Gemeinsamen Markt genauso beeinträchtigen wie die unterschiedliche Behandlung von Inlands- und Auslandssachverhalten³⁶. Das Urteil *Sopora* hat schließlich letzte Zweifel beseitigt: Der EuGH hat deutlich gemacht, dass verschiedene grenzüberschreitende Situationen ebenfalls als vergleichbar angesehen werden können und sich im Falle einer unterschiedlichen Behandlung die Notwendigkeit einer Rechtfertigungs- und gegebenenfalls einer Verhältnismäßigkeitsprüfung stellt³⁷.

Im Falle unterschiedlicher Behandlung grenzüberschreitender Konstellationen aufgrund unterschiedlicher DBA hat der EuGH allerdings bereits 2005 erkennen lassen, dass er hier keine Möglichkeit der Annahme vergleichbarer Situationen sieht. „Leading Case“ war das Urteil in D³⁸: „Eine gleiche Behandlung eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen wie des Herrn D. und eines in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Vermögensteuer in den Niederlanden setzt voraus, dass davon auszugehen ist, dass sich diese beiden Steuerpflichtigen in der gleichen Lage befinden. [...] Insoweit ist jedoch zu berücksichtigen, dass das belgisch-niederländische Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung derselben Einkommen und Vermögenswerte in den Niederlanden und in Belgien in Art. 24 eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten vorsieht und in Art. 25 Abs. 3 bestimmt, dass natürlichen Personen, die in einem dieser beiden Staaten ansässig sind, in dem anderen Staat die persönlichen Abzüge zugute kommen, die dieser Staat seinen eigenen Einwohnern gewährt. [...] Die Tatsache, dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten wohnen, ist eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt. Daher befindet sich ein in Belgien ansässiger Steuerpflichtiger hinsichtlich der auf

gleichbarkeit und die Verwirklichung des Binnenmarkts, SWI 2016, 118 (119).

36 Siehe auch EuGH v. 20.1.2011, *Kommission/Griechenland*, C-155/09, ECLI:EU:C:2011:22, Rz. 8; ebenso *Lang*, *Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?* *European Taxation* 2006, 421 (423); *Lang*, *EC Tax Review* 2009, 98 (104) und *Lang*, SWI 2016, 118 (119).

37 EuGH v. 24.2.2015, *Sopora*, C-512/13, ECLI:EU:C:2015:108, Rz. 25 ff.; näher *Lang*, *There is Life in the Old Dog Yet: Horizontal Comparability and the Establishment of the Internal Market*, in: Avi-Yonah/Lang (Hrsg.), *Comparative Fiscal Federalism*, 2. Aufl. 2016, S. 27 (27 ff.); *Lang*, SWI 2016, 118 (118 ff.).

38 EuGH v. 5.7.2005, *D.*, C-376/03, ECLI:EU:C:2005:424, Rz. 59 ff.

unbewegliches Vermögen in den Niederlanden erhobenen Vermögensteuer nicht in der gleichen Lage wie ein außerhalb Belgiens ansässiger Steuerpflichtiger. [...] Eine Bestimmung wie Art. 25 Abs. 3 des belgisch-niederländischen Abkommens lässt sich nicht als eine Vergünstigung ansehen, die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könnte, sondern bildet einen integralen Bestandteil des Abkommens und trägt zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit bei.“

Der EuGH ist für diese Entscheidung – zu Recht – heftig kritisiert worden³⁹: Die vom EuGH gewählte Begründung läuft darauf hinaus, dass die Unionsrechtskonformität einer Regelung in bestimmten Fällen von der Rechtssatzform, derer sich die Normsetzer bedienen, abhängen kann. Ein Mitgliedsstaat könnte sonst unzulässige Diskriminierungen unionsrechtlich dadurch immunisieren, indem er sie – möglicherweise in stillschweigendem Einvernehmen mit dem anderen Mitgliedsstaat, der auf diese Weise „seine“ Diskriminierungen der unionsrechtlichen Kontrolle entziehen möchte – in ein DBA „verpackt“⁴⁰.

Der EuGH hat sich von dieser Kritik aber nicht beeindruckt lassen und seine Rechtsprechung in *ACT Group Litigation* bestätigt⁴¹: „Die Tatsache, dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten ansässig sind, ist eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt. Demgemäß befindet sich eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, der mit dem Vereinigten Königreich ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das keine Steuergutschrift vorsieht, hinsichtlich der Besteuerung von Dividenden, die von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft ausgeschüttet worden sind, nicht in der gleichen

39 Lang, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (370 f.); Weber, Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case, Intertax 2005, 429 (441 ff.); Fuchs, Status quo der Meistbegünstigung im Europäischen Steuerrecht, ÖStZ 2007, 33 (35); bereits früher kritisch zur Rechtssatzform als Rechtfertigungsgrund Lang, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht: Auswirkungen auf die Abkommenspraxis, 1996, S. 25 (30 ff.).

40 Dazu bereits Lang, SWI 2005, 365 (370 f.).

41 EuGH v. 12.12.2006, *ACT Group Litigation*, C-374/04, ECLI:EU:C:2006:773, Rz. 91 f.

Situation wie eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, der ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das eine Steuergutschrift vorsieht (vgl. in diesem Sinne Urteil D., Rz. 61). [...] Daraus folgt, dass es nicht gegen die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn der Anspruch auf eine Steuergutschrift, der in einem von einem Mitgliedstaat mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen für im letzteren Staat ansässige Gesellschaften, die Dividenden von einer im ersteren Staat ansässigen Gesellschaft beziehen, vorgesehen ist, nicht auch Gesellschaften zusteht, die in einem dritten Mitgliedstaat ansässig sind, mit dem der erstgenannte Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das einen solchen Anspruch nicht vorsieht.“

In *Orange European Smallcap Fund NV* hat der EuGH an dieser Rechtsprechung festgehalten⁴²: „Zu von den Mitgliedstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass der Anwendungsbereich eines solchen Abkommens auf die darin genannten natürlichen oder juristischen Personen beschränkt ist (vgl. Urteile D., Rz. 54, und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Rz. 84). [...] In diesen Urteilen hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn eine in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Vergünstigung nicht als eine Vergünstigung angesehen werden kann, die von diesem Abkommen losgelöst werden könnte, sondern zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit beiträgt, die Tatsache, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten aus diesem Abkommen nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten ansässig sind, eine Konsequenz ist, die sich aus dem Wesen der Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, und es daher nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, wenn die betreffende Vergünstigung nicht auch Personen gewährt wird, die in einem dritten Mitgliedstaat ansässig sind, da diese sich nicht in einer Lage befinden, die mit derjenigen der von diesem Abkommen erfassten Personen vergleichbar ist (vgl. in diesem Sinne Urteile D., Rz. 59 bis 63, und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Rz. 88 bis 93).“

Da die genannten Urteile Gebietsfremde betrafen, wurde im Schrifttum die Hoffnung geäußert, der EuGH würde im Falle Gebietsansässiger an-

42 EuGH v. 20.5.2008, *Orange European Smallcap Fund NV*, C-194/06, ECLI:EU:C:2008:289, Rz. 50 f.

ders entscheiden⁴³. In *Riskin und Timmermans* ging es um eine Konstellation, in der nicht Gebietsfremde, sondern Gebietsansässige unterschiedlichen DBA-Regelungen unterworfen waren. Dazu kam, dass ein mit einem Drittstaat abgeschlossenes DBA günstigere Regelungen für die unter dieses Abkommen fallenden Gebietsansässigen als das mit einem anderen Mitgliedsstaat abgeschlossene DBA vorsah. Dennoch crachte der EuGH seine bereits zitierte Rechtsprechungslinie auch in diesen Fällen für maßgebend⁴⁴: „Im Zusammenhang mit bilateralen Steuerabkommen geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass der Anwendungsbereich eines solchen Abkommens auf die darin genannten natürlichen oder juristischen Personen beschränkt ist. Die darin vorgesehenen Vergünstigungen bilden einen integralen Bestandteil der Gesamtheit der Bestimmungen des Abkommens und tragen zur allgemeinen Ausgewogenheit der Beziehungen zwischen den beiden Vertragsstaaten bei (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5.7.2005, D., C-376/03, EU:C:2005:424, Rz. 54 und 61 bis 62, und vom 20.5.2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, Rz. 50 bis 51). Wie die Generalanwältin in Rz. 43 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, besteht diese Situation in gleicher Weise bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Mitgliedstaaten wie bei solchen mit Drittstaaten. [...] In Bezug auf das Ausgangsverfahren ist darauf hinzuweisen, dass der Vorteil einer bedingungslosen Anrechnung in den Fällen gewährt wird, in denen das Königreich Belgien sich im Rahmen von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen mit bestimmten Drittstaaten, die einen Quellensteuerabzug auf Dividenden vorgenommen haben, dazu verpflichtet hat, den belgischen Gebietsansässigen die Anrechnung der Quellensteuer auf die in Belgien geschuldete Steuer zu gestatten. [...] Daraus folgt, dass der Geltungsbereich eines solchen Abkommens auf belgische Gebietsansässige beschränkt ist, die Dividenden aus einem solchen Drittstaat erhalten und bei denen der Drittstaat einen Quellensteuerabzug vorgenommen hat. Der Umstand, dass der betreffende Vorteil nur belgischen Gebietsansässigen gewährt wird, die in den Geltungsbereich dieses Abkommens fallen, kann nicht als eine Vergünstigung angesehen werden, die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könnte, da, wie in Rz. 31 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, dieser Vorteil einen integralen Bestandteil der Bestimmungen des Abkommens bildet und zur allgemei-

43 *Lang*, SWI 2005, 365 (373); *Lang*, Wohin geht das internationale Steuerrecht? IStR 2005, 289 (295).

44 EuGH v. 30.6.2016, *Riskin und Timmermans*, C-176/15, ECLI:EU:C:2016:488, Rz. 31 ff.

nen Ausgewogenheit der Beziehungen zwischen den beiden Vertragsstaaten beiträgt. [...] Unter diesen Umständen befinden sich belgische Gebietsansässige wie die im Ausgangsverfahren Betroffenen, die Dividenden aus Mitgliedstaaten wie etwa der Republik Polen erhalten und für eine Anrechnung der Quellensteuer auf die belgische Steuer die Voraussetzung nach Art. 285 EStGB 1992 erfüllen müssen, nicht in einer objektiv vergleichbaren Situation wie belgische Gebietsansässige, die Dividenden aus einem Drittstaat erhalten, mit dem das Königreich Belgien ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, das ein bedingungsloses Recht auf eine solche Anrechnung vorsieht.“

Es ist bedauerndswert, dass der EuGH den Mitgliedsstaaten für den Abschluss der DBA einen Freibrief erteilt hat. DBA-Regelungen stehen damit jedenfalls in grundfreiheitenrechtlicher Hinsicht außerhalb der gerichtlichen Kontrolle. Da der EuGH bereits die Vergleichbarkeit in solchen Fällen verneint hat, hat er sich auch die Möglichkeit genommen, die Differenzierung zumindest auf ihre Verhältnismäßigkeit zu prüfen, wie er es könnte, wenn er die Vergleichbarkeit zwar bejaht, die Regelung durch DBA aber bloß als Rechtfertigung angesehen hätte. GA *Kokott* hätte dem EuGH zumindest vorgeschlagen, den Fall auf Ebene der Rechtfertigung zu entscheiden, wobei sie – aufgrund der Besonderheiten der Kapitalverkehrsfreiheit – auch keinen Platz für eine Verhältnismäßigkeitsprüfung sah⁴⁵.

2. Rechtfertigungsprüfung

Weitere Besonderheiten ergeben sich vor allem in Hinblick auf die Berücksichtigung von Auslandsverlusten. Am Beginn stand das Urteil *Marks & Spencer*, in dem der EuGH postulierte, dass im Falle einer nationalen Regelung, die einen Ausgleich zwischen positiven und negativen Einkünften zweier gebietsansässiger Konzerngesellschaften vorsieht, Verluste ausländischer Tochtergesellschaften nicht im Inland berücksichtigt werden müssen, es sei denn, es handelt sich um finale Verluste⁴⁶. Diese Rechtsprechung erstreckte der EuGH zunächst auf nach DBA befreite ausländische Betriebsstätten⁴⁷. Er definierte den Begriff der finalen

45 Schlussanträge von GA *Kokott* in *Riskin und Timmermans*, C-176/15, ECLI:EU:C:2016:246, Nr. 31 ff.

46 EuGH v. 13.12.2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 59.

47 Vgl. EuGH v. 15.5.2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278; *Lang*, Ist die Rechtsprechung des EuGH zu den finalen Verlusten am Ende? in

Verluste aber im Laufe der Zeit immer enger, so dass er letztlich nahezu oder gänzlich bedeutungslos wurde⁴⁸. Parallel dazu entwickelte der EuGH eine Rechtsprechungslinie, die das Erfordernis postuliert, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten zu wahren⁴⁹. Dabei handelt es sich – wie der EuGH in *Timac Agro Deutschland* betonte⁵⁰ – „um ein vom Gerichtshof anerkanntes legitimes Ziel, aufgrund dessen es erforderlich sein kann, auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten der in einem dieser Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen, sowohl was Gewinne als auch was Verluste betrifft, nur dessen Steuerregeln anzuwenden (Urteil *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, Rz. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).“

Im Ergebnis dürfte es dem EuGH nunmehr darum gehen, Gewinne und Verluste symmetrisch zu behandeln und im Regelfall nicht mehr den Abzug der Verluste zu verlangen, wenn Gewinne aufgrund einer DBA-Befreiung oder aus anderen Gründen auch nicht besteuert werden dürfen. Aus diesem Grund unterscheidet er auch – wie seine Ausführungen in *Timac Agro Deutschland* zeigen – nicht mehr zwischen den verschiedenen Rechtfertigungsgründen⁵¹: „Vorab ist darauf hinzuweisen, dass sich die Anliegen der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und der steuerlichen Kohärenz decken (Urteil *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, Rz. 80). Außerdem sind die Ziele der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten und der Vermeidung von Steuerumgehung miteinander verknüpft (Urteil *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, Rz. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung). [...] Zur Verhältnismäßigkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerregelung ist darauf hinzuweisen, dass die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse darauf abzielt, die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit des Abzugs von Verlusten zu wahren.

Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 63 (65 ff.).

48 Ausführlich Lang in Schön/Heber, S. 63 (74 ff.).

49 Vgl. Lang, *European Taxation* 2006, 421 (430); s. auch Lang, Marks & Spencer – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, *SWI* 2006, 3 (11 ff.); Lang, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, *European Taxation* 2006, 54 (66 f.); Lang in Schön/Heber, S. 83 (83 ff.).

50 EuGH v. 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 34.

51 EuGH v. 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 47 ff.

Das Erfordernis der Wahrung dieser Symmetrie verlangt, dass die abgezogenen Verluste einer Betriebsstätte durch die Besteuerung ihrer unter der Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats erwirtschafteten Gewinne ausgeglichen werden können, und zwar sowohl der im gesamten Zeitraum, in dem die Betriebsstätte zur gebietsansässigen Gesellschaft gehörte, realisierten Gewinne als auch der zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung realisierten Gewinne (Urteil *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rz. 32 und 33). [...] Mit einem solchen Ausgleich kann außerdem die steuerliche Kohärenz gewährleistet werden, da er das untrennbare Pendant zur vorangegangenen Berücksichtigung dieser Verluste ist (vgl. in diesem Sinne Urteil *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588, Rz. 54). [...] Überdies lässt sich mit ihm auch eine Steuerumgehung verhindern, weil er die Gefahr von Verhaltensweisen ausschließt, mit denen die normalerweise im Sitzstaat der Gesellschaft, zu der die Betriebsstätte gehört, zu zahlende Steuer umgangen werden soll.“

In *Timac Agro Deutschland* geht der EuGH so weit, zur Rechtfertigungsprüfung überhaupt nur dann zu gelangen, wenn der Ansässigkeitsstaat den Abzug der Verluste der im anderen Mitgliedsstaat gelegenen Betriebsstätte nach seinem innerstaatlichen Recht zulässt, obwohl das DBA die Befreiung vorsieht und dies bewirkt, dass das Abkommen den Ansässigkeitsstaat von der Verpflichtung, die Auslandsverluste zu berücksichtigen, entbindet⁵². Nur dann ist die Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft mit Betriebsstätte im anderen Mitgliedsstaat mit derjenigen einer gebietsansässigen Gesellschaft mit Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat nach Auffassung des Gerichtshofs vergleichbar. Sonst befinden „sich Betriebsstätten, die in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat belegen sind, in Bezug auf Maßnahmen dieses Mitgliedstaats, die zur Vermeidung oder Abschwächung einer Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen, grundsätzlich nicht in einer mit der Situation gebietsansässiger Betriebsstätten vergleichbaren Situation [...] (Urteil *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rz. 24).“⁵³

⁵² EuGH v. 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 28.

⁵³ EuGH v. 20.10.2011, *Kommission/Deutschland*, C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670, Rz. 30.

Das am 22.6.2017 ergangene Urteil *Bechtel* geht aber wieder in eine andere Richtung⁵⁴: Es ging um die Abzugsfähigkeit von Beiträgen einer in Deutschland ansässigen und in Frankreich tätigen Arbeitnehmerin zur französischen Alters- und Krankenversicherung. Die Gehälter der Arbeitnehmerin waren in Deutschland aufgrund des DBA von der Bemessungsgrundlage auszunehmen, und die deutsche Finanzverwaltung verweigerte folglich den Abzug der Beiträge als Sonderausgaben, weil sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen standen. Zunächst betrachtete der EuGH die Regelung als an die persönliche und familiäre Situation der Steuerpflichtigen geknüpfte steuerliche Vergünstigung und erachtete die *Schumacker*-Rechtsprechung für maßgeblich. Da Deutschland – aufgrund der Zusammenveranlagung der Kläger des Ausgangsverfahrens – in der Lage war, ihr diese Vergünstigungen zu gewähren, befand sich die Klägerin in einer Situation, die der eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen, der seine Einkünfte im Wohnsitzmitgliedstaat erzielt, vergleichbar ist. Anders als in *Timac Agro Deutschland* bestand daher die Notwendigkeit, in die Rechtfertigungsprüfung einzutreten.

Die vom EuGH dazu angestellten Überlegungen sind interessant⁵⁵: „Erstens ist festzustellen, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zwar einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen kann, der eine Beschränkung der Ausübung einer Verkehrsfreiheit innerhalb der Union rechtfertigen kann [...]. [...] Nach ständiger Rechtsprechung können die Mitgliedstaaten zwar im Rahmen bilateraler Abkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Bestimmung ihrer jeweiligen Steuerhoheit festlegen, jedoch erlaubt es diese Aufteilung der Steuerhoheit den Mitgliedstaaten nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen. Bei der Ausübung der in dieser Weise in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgeteilten Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten nämlich verpflichtet, den Unionsvorschriften nachzukommen ([...]). [...] Im vorliegenden Fall wurde die Frage der Aufteilung der Steuerhoheit [...] im deutsch-französischen Abkommen [so] geregelt, [...] dass die aus Frank-

54 EuGH v. 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rz. 32; EuGH v. 26.5.2016, *Kohll und Kohll-Schlesser*, C-300/15, ECLI:EU:C:2016:361, Rz. 45; EuGH v. 12.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 26; EuGH v. 22.10.2017, *Bechtel*, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 52.

55 EuGH v. 22.10.2017, *Bechtel*, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 64 f.

reich stammenden Einkünfte, die nach dem Abkommen in diesem Mitgliedstaat zu versteuern sind und die von in der Bundesrepublik Deutschland gebietsansässigen Personen erzielt werden, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Besteuerung ausgenommen sind, ohne dass diese Regelung das Recht der Bundesrepublik Deutschland einschränkte, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen. Schließlich ist der Staat, aus dem die Einkünfte stammen, nach dem Abkommen nicht zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen verpflichtet, die ihre wirtschaftliche Betätigung in diesem Mitgliedstaat ausüben und im anderen Mitgliedstaat wohnen. [...] Die Bundesrepublik Deutschland hat somit die Aufteilung der Steuerhoheit, wie sie sich aus den Vereinbarungen selbst des deutsch-französischen Abkommens ergibt, freiwillig akzeptiert, indem sie auf das Recht zur Besteuerung von Löhnen wie den von der Klägerin des Ausgangsverfahrens erzielten verzichtet hat, ohne im Vertragswege von ihrer Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen, die in ihrem Hoheitsgebiet wohnen und ihre wirtschaftliche Betätigung in Frankreich ausüben, entbunden zu sein. [...] Dieser Mechanismus für die Aufteilung der Steuerhoheit kann nicht zur Rechtfertigung dafür herangezogen werden, dass dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen die Vergünstigungen, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation ergeben, nicht gewährt werden. [...] Erlaubte die Bundesrepublik Deutschland den Abzug von Beiträgen zur Kranken- und Altersvorsorgeversicherung wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, würde dies zum einen die in dem deutsch-französischen Abkommen vereinbarte Aufteilung der Steuerhoheit nicht in Frage stellen. Durch die Gewährung des Abzugs dieser Beiträge würde die Bundesrepublik Deutschland nicht zugunsten anderer Mitgliedstaaten auf einen Teil ihrer Steuerhoheit verzichten, und dies würde nicht ihre Befugnis beeinträchtigen, die in ihrem Hoheitsgebiet ausgeübten Tätigkeiten zu besteuern. [...] Zum anderen hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass sich der Wohnsitzmitgliedstaat eines Steuerpflichtigen nicht auf eine Rechtfertigung im Hinblick auf die ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit berufen kann, um sich der grundsätzlich ihm obliegenden Verantwortung zu entziehen, die dem Steuerpflichtigen zustehenden personen- und familienbezogenen Abzüge zu gewähren, es sei denn, dieser Staat wäre im Vertragswege von seiner Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen, die in seinem Hoheitsgebiet wohnen und ihre wirt-

schaftliche Betätigung teilweise in einem anderen Mitgliedstaat ausüben, entbunden oder er stellte fest, dass ein oder mehrere Beschäftigungsstaaten – auch außerhalb irgendeiner Übereinkunft – in Bezug auf die von ihnen besteuerten Einkünfte Vergünstigungen gewähren, die mit der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation derjenigen Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, die nicht im Hoheitsgebiet dieser Staaten wohnen, dort aber zu versteuernde Einkünfte erzielen. [...] Wie jedoch in den Rz. 67 und 68 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist die Bundesrepublik Deutschland nach dem deutsch-französischen Abkommen nicht von ihrer Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen entbunden. [...] Jedenfalls stellt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung keine wechselseitige Beziehung zwischen den Gebietsansässigen des betreffenden Mitgliedstaats gewährten steuerlichen Vergünstigungen und den steuerlichen Vergünstigungen her, in deren Genuss diese in ihrem Beschäftigungsmitgliedstaat kommen können (vgl. entsprechendes Urteil vom 12.12.2013, *Imfeld und Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, Rz. 73).“

Die Einschätzung des vorliegenden Urteils wird durch dem Umstand erschwert, dass der EuGH den Sonderausgabentatbestand für die Beiträge zur Alters- und Krankenversicherung als Vergünstigung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse ansieht und dementsprechend – auch – seiner *Schumacker*-Rechtsprechung unterstellt. Die *Schumacker*-Rechtsprechung ist aber bereits als solche höchst problematisch⁵⁶. Gleiches gilt für ihren Anwendungsbereich. Derartige Aufwendungen den persönlichen und familiären Verhältnissen zuzuordnen, ist alles andere als selbstverständlich⁵⁷. Klammert man diesen Aspekt aus, kann man sich fragen, warum der EuGH hier – anders als in *Timac Agro Deutschland* für abkommensrechtlich befreite Betriebsstättenfälle – die Vergleichbarkeit von Steuerpflichtigen mit in- und ausländischen Aufwendungen bejaht hat. Der EuGH unterscheidet dann zwi-

56 Vgl. dazu bereits *Rödter/Schönfeld*, Meistbegünstigung und EG-Recht, Anmerkung zu EuGH vom 25.7.2005, IStR 2005, 523 (524 ff.); *Lang* in *Avi-Yonah/Hines/Lang*, S. 11 (16 ff.); *Lang*, Ist die *Schumacker*-Rechtsprechung am Ende? RIW 2005, 336 (344); *Lang, Marks & Spencer* und die Auswirkungen auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten, SWI 2006, 255 (266 ff.); *Lang* in *Lehner*, S. 59 (69 ff.).

57 Dazu *Lang/Jettmar*, Steuerrecht und Sozial(versicherungs)recht – Anmerkungen zum Schlussantrag in der Rechtssache *Blanckaert*, IWB 2005, 741 (744 ff.).

schen der Aufteilung der Steuerhoheit und deren Ausübung, bei der die Mitgliedsstaaten verpflichtet wären, den Unionsvorschriften nachzukommen. Weiters betont der EuGH, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat „freiwillig“ auf das Recht zur Besteuerung von in Frankreich erzielten Löhnen verzichtet hat. Würde der Gerichtshof diese Formulierungen auch in Fällen wie *Timac Agro Deutschland* heranziehen, könnte damit problemlos die Notwendigkeit der Abzugsfähigkeit von Auslandsverlusten trotz DBA-Befreiung begründet werden.

Somit ist es schwierig, die Grenze zwischen Fällen wie *Timac Agro Deutschland* und *Bechtel* zu ziehen. Der EuGH hat sich vermutlich davon beeindrucken lassen, dass die Abzugsfähigkeit der Beiträge zur Kranken- und Pensionsversicherung im Rahmen der Sonderausgaben und nicht im Rahmen der Einkünfteermittlung geregelt ist. Man kann bloß darüber spekulieren, ob der EuGH zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre, wenn solche Zahlungen bereits als Werbungskosten abzugsfähig wären. In jedem Fall sollte es nicht auf die nationale Regelungstechnik ankommen.

3. Verhältnismäßigkeitsprüfung

Auch auf Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung gibt es für DBA mitunter eine Sonderrolle: Nach ständiger Rechtsprechung zählt die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen können⁵⁸. Aus der Judikatur des Gerichtshofs ergibt sich aber auch – und hier kommt die Verhältnismäßigkeitsprüfung ins Spiel –, „dass sich in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten der Union nicht von vornherein ausschließen lässt, dass der Steuerpflichtige etwa in der Lage ist, einschlägige Belege vorzulegen, anhand deren die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, ob er in seinem Sitzstaat Anforderungen erfüllt, die den im fraglichen nationalen Recht vorgesehenen gleichwertig sind (vgl. in diesem Sinne Urteile *A*, Rz. 59, und *Kommission/Portugal*, Rz. 46).“⁵⁹ Wie der EuGH in *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* wiederum deutlich

⁵⁸ EuGH v. 18.12.2007, *Skatteverket gegen A.*, C-101/05, EU:C:2007:804, Rz. 54; Lang in Lehner, S. 59 (67 ff.).

⁵⁹ EuGH v. 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 81.

gemacht hat, gilt im Verhältnis zu Drittstaaten aber anderes⁶⁰: „Diese Rechtsprechung kann jedoch nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (Urteile A, Rz. 60, vom 19.11.2009, *Kommission/Italien*, C-540/07, Slg. 2009, I-10983 Rz. 69, vom 28.10.2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Slg. 2010, I-10659, Rz. 40, sowie *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, Rz. 65). [...] Der durch die Richtlinie 77/799 zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit besteht nämlich nicht zwischen ihnen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats, wenn Letzterer keine Verpflichtung zu gegenseitiger Amtshilfe eingegangen ist (Urteile *Kommission/Italien*, Rz. 70, *Établissements Rimbaud*, Rz. 41, sowie *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, Rz. 66). [...] Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Rechtfertigung, die auf die Notwendigkeit gestützt wird, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten, nur zugelassen werden kann, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängt, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines Drittstaats nachgeprüft werden kann, und es sich wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung als unmöglich erweist, die betreffenden Auskünfte von diesem Staat zu erhalten (Urteil *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, Rz. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung). [...] Im Gegensatz zu den Rechtssachen, in denen die in Rz. 82 des vorliegenden Urteils genannten Urteile ergingen und in deren Rahmen keine vertragliche Verpflichtung der betreffenden Drittstaaten zur Auskunftserteilung bestand, so dass der Gerichtshof ausgeschlossen hat, dass es dem Steuerpflichtigen möglich war, selbst die erforderlichen Beweise für die zutreffende Veranlagung der fraglichen Steuern zu erbringen, gibt es im Ausgangsverfahren einen von der Republik Polen und den Vereinigten Staaten geschaffenen Regelungsrahmen für die gegenseitige Amtshilfe zur Ermöglichung des Austauschs von Informationen, die sich für die Anwendung der Steuervorschriften als erforderlich erweisen. [...] Konkret ergibt sich dieser Rahmen für die Zusammenarbeit aus Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens sowie Art. 4 des am 25.1.1988 in Straßburg unterzeichneten Übereinkommens der Organisa-

⁶⁰ EuGH v. 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 82.

tion für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und des Europarats über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.“

Dass der EuGH nicht danach differenziert, ob die Amtshilfe auf völkervertragsrechtlicher oder unionsrechtlicher Grundlage geleistet wird, ist nicht überzeugend⁶¹. Denn der „Rechtsrahmen“, der durch solch einen völkerrechtlichen Vertrag geschaffen wird, ist mit den unionsrechtlichen Amtshilfenvorschriften nicht vergleichbar: Wenn ein Mitgliedsstaat seiner unionsrechtlichen Verpflichtung zur Amtshilfe nicht nachkommt, kann der andere Mitgliedsstaat in letzter Konsequenz gegen diesen Staat vor dem EuGH vorgehen und somit auf diese Weise die Einhaltung der Verpflichtung durchsetzen. Völkerrechtliche Abkommen zwischen einem Mitgliedsstaat und einem Drittstaat sind demgegenüber zahnlos. Ignoriert der Drittstaat die von ihm eingegangene Verpflichtung, kann der Mitgliedsstaat nur dagegen protestieren. In letzter Konsequenz kann er den Vertrag kündigen. Die Amtshilfe kann auf diese Weise aber auch nicht erzwungen werden. Im Gegenteil: Die völkerrechtliche Verpflichtung fällt sogar weg. Der Mitgliedsstaat wird sich eine Kündigung aber auch gut überlegen. Denn schließlich haben er und seine Steuerpflichtigen dadurch auch erhebliche Nachteile zu gewärtigen⁶².

Der politische Kontext soll aber nicht übersehen werden: Der EuGH hat durch diese Rechtsprechung einen Anreiz für Drittstaaten geschaffen, den Wünschen der EU-Staaten auf dem Gebiet der Amtshilfe zu entsprechen: Praktisch zur selben Zeit, zu der die EU, die OECD und die G-20-Staaten erheblichen politischen Druck aufgebaut haben, den zwischenstaatlichen Informationsaustausch weltweit auszubauen, sendete die Rechtsprechung des EuGH Signale, dass aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten diskriminierende Regelungen der EU-Mitgliedstaaten im Verhältnis zu jenen Drittstaaten hinzunehmen sind, die nicht bereit sind, vertragliche Verpflichtungen zum Informationsaustausch einzugehen. Der politische Zeitgeist hat Rückenwind durch die Rechtsprechung bekommen.

Diese Konsequenzen sind aber auch problematisch: Viele Drittstaaten haben ein deutlich größeres Interesse am Abschluss von Steuerabkommen mit EU-Mitgliedsstaaten, die auch oder ausschließlich die Amtshilfe regeln, als umgekehrt. Oft führen Staaten, die in der Vergangenheit

61 So bereits *Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (113 ff.); *Lang* in *Lehner*, S. 59 (67 ff.).

62 Vgl. *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zur internationalen Amtshilfe im rechtlichen und politischen Kontext, SWI 2012, 67 (72 ff.).

mit ihrem Image als Steueroasen kein Problem hatten, nun ein dem internationalen Standard entsprechendes Steuersystem ein. Als sichtbares Zeichen der internationalen Akzeptanz ist es ihnen ein Anliegen, in ein umfassendes Netzwerk bilateraler oder multilateraler Verträge eingebunden zu sein. EU-Mitgliedstaaten sehen wiederum nun zwar die Chance, Amtshilfeinstrumente auszubauen und auf diese Weise Steuerhinterziehung wirksamer als bisher zu unterbinden und die Verlagerung von Einkunftsquellen in Niedrigsteuerländer weniger attraktiv sein zu lassen. Die dadurch erforderliche Gleichbehandlung von Drittstaatenkonstellationen mit innerstaatlichen oder unionsinternen Sachverhalten kann aber auch zu geringeren Steuereinnahmen führen. Auf die protektionistische Wirkung zahlreicher beschränkender Steuerregelungen, die nur im Verhältnis zu Staaten, mit denen keine Amtshilfe Regelungen bestehen, angewendet werden dürfen, wollen zahlreiche EU-Staaten nicht ohne weiteres verzichten. Daher ist keineswegs auszuschließen, dass in manchen Fällen die Vereinbarung bilateraler Abkommen nicht am Drittstaat, sondern am EU-Staat scheitert. Die Rechtsprechung des EuGH gibt daher jedem Mitgliedsstaat das *Pouvoir*, selbst darüber zu entscheiden, ob steuerliche Benachteiligungen von Transaktionen im Verhältnis zu einem Drittstaat weiter aufrechterhalten werden, indem diesem Staat der Abschluss einer bilateralen Amtshilfevereinbarung verweigert wird. Nicht bloß politisch, sondern auch rechtlich problematisch ist dies im Verhältnis zu EWR-Staaten, die nach dieser Rechtsprechung auch als Drittstaaten gelten: Immerhin sind die Grundfreiheiten auch im Verhältnis zu diesen Staaten anwendbar⁶³. Wenn ein Mitgliedsstaat einem der EWR-Staaten den Abschluss einer bilateralen Amtshilfevorschrift verweigert, hält er auf diese Weise die Diskriminierung im Verhältnis zu diesem Staat aufrecht, auch wenn dieser Staat gewillt ist, die Auflagen des EuGH zu akzeptieren.

Das bereits in anderem Zusammenhang erwähnte Urteil *Amurta* ist ein anderes Beispiel für eine Konstellation, wo DBA in die Verhältnismäßigkeitsprüfung hineinspielen⁶⁴: Der EuGH hat in diesem Fall anerkannt, dass die Gewährung einer vollen Steuergutschrift durch den Empfängerstaat der Dividenden geeignet ist, die im Quellenstaat bei der Ausschüt-

63 Dazu auch Lang, SWI 2012, 67 (70 ff.).

64 EuGH v. 8.11.2007, *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, Rz. 63 f.; vgl. auch Schlussanträge von Mengozzi in *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:323, Nr. 80 und Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed in *Denkavit Internationaal und Denkavit France*, C-170/05, ECLI:EU:C:2006:266, Nr. 42.

tung – durch die höhere Quellensteuer – erlittene Benachteiligung zu neutralisieren und daher als Rechtfertigungsgrund in Betracht kommt. Allerdings hat der EuGH dies auf jene Konstellationen eingeschränkt, in denen diese Verpflichtung zur Neutralisierung in einem DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Empfängerstaat enthalten ist⁶⁵. Der EuGH hat die Auffassung vertreten, dass die Niederlande – also der die Schlechterbehandlung verursachende Quellenstaat – „dafür sorgen muss, dass die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaften im Hinblick auf den in seinem nationalen Recht vorgesehenen Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eine Behandlung erfahren, die derjenigen der in den Niederlanden ansässigen Empfängergesellschaften gleichwertig ist.“ Im konkreten Fall überzeugt es daher, die Grundfreiheitenkonformität von einer DBA-Regelung, nach der der Empfängerstaat die „volle Steuergutschrift“ zu gewähren hat, und nicht von einer bloßen nationalen Rechtsvorschrift des Empfängerstaates abhängig zu machen. Entscheidend ist nämlich, dass der Quellenstaat selbst die Neutralisierung herbeiführt. Wenn die Regelung in einem auch vom Quellenstaat abgeschlossenen DBA enthalten ist, war es der Quellenstaat, der es erreicht hat, diese Neutralisierung sicherzustellen, indem er z.B. dem Empfängerstaat erforderliche Rückzahlungen der Quellensteuer ganz oder teilweise vergütet oder ihn durch die Einräumung anderer Vorteile dafür entschädigt⁶⁶. Dies unterscheidet sich von einer bloß unilateralen Maßnahme des Empfängerstaates, die der EuGH aufgrund der Verantwortlichkeit des Quellenstaates für die Schlechterbehandlung zurecht nicht akzeptiert hat.

Von ähnlichen Überlegungen dürfte sich der EuGH in seinem jüngst ergangenen und bereits erwähnten Urteil *Bechtel* leiten haben lassen: Der EuGH hat es in diesem Urteil für möglich erachtet, dass der nach der *Schumacker*-Rechtsprechung dazu verhaltene Staat „im Vertragsweg von [seiner] Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen, die in [seinem] Hoheitsgebiet wohnen und ihre wirtschaftliche Betätigung im [Quellenstaat] ausüben, entbunden“ werden kann⁶⁷. Wiederum dürfte es darum

65 Vgl. auch dazu und zur Präzisierung der vom EuGH aufgestellten Kriterien EuGH v. 17.9.2015, *Miljoen*, C-10/14, ECLI:EU:C:2015:608, 75 f.; vgl. auch *Beiser*, Eine konsistente Einmalbefassung grenzüberschreitender Dividenden im Licht der Rechtsprechung des EuGH, SWI 2016, 30 (31 ff.).

66 Lang, EC Tax Review 2009, 98 (111 ff.); Lang in Lehner, S. 59 (75 ff.).

67 EuGH v. 22.10.2017, *Bechtel*, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488, Rz. 68.

gehen, dass der Mitgliedstaat, der unionsrechtlich verpflichtet ist, eine Vergünstigung zu gewähren, entweder selbst dieser Verpflichtung nachkommt oder dafür zu sorgen hat, dass dem Steuerpflichtigen diese Vergünstigung im anderen Staat gewährt wird. Daher ist eben entscheidend, ob dies „im Vertragsweg“ – und damit über initiative oder zumindest Mitwirkung des eigentlich verpflichteten Staates – oder bloß unilateral geregelt wird. Mit einem besonderen Status von Doppelbesteuerungsabkommen oder anderen völkerrechtlichen Verträgen hat dies nichts zu tun.

IV. Zusammenfassende Schlussfolgerung

Die Analyse hat gezeigt, dass eine unionsrechtliche Sonderstellung von Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber sonstigem nationalen Recht nicht begründbar ist. Vielfach entspricht die Rechtsprechung des EuGH auch dieser Vorgabe. Allerdings gibt es entscheidende Bereiche, in denen der EuGH dennoch nach der Rechtssatzform differenziert. So weigert er sich nach wie vor, Steuerpflichtige, die unter verschiedene von einem Staat abgeschlossene DBA fallen, als vergleichbar anzusehen. Auf diese Weise erteilt der Gerichtshof den Mitgliedsstaaten einen Freibrief, ihre Abkommen beliebig auszugestalten und ermöglicht es ihnen, in ihrer Abkommenspolitik inkonsistent vorzugehen. Dies ist vor dem Hintergrund der Zielsetzungen eines Gemeinsamen Marktes bedauerlich.