

Daniela Hohenwarter / Patrick Plansky*)

Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache *Holböck*

THE FREE MOVEMENT OF CAPITAL IN RELATION TO THIRD COUNTRIES IN THE LIGHT OF THE *HOLBÖCK* DECISION

Art. 56 EC on the free movement of capital is the sole fundamental freedom that is also applicable in relation to third countries. Surprisingly, this enlarged scope has only played a minor part since its implementation by the Treaty of Maastricht on January 1, 1994. However, starting with the decision in the *Fidium Finanz AG* case on October 3, 2006, cases involving the free movement of capital vis-à-vis third countries have almost taken the centre of the ECJ's case law in direct taxation. Daniela Hohenwarter and Patrick Plansky take a closer look at the development of the respective case law with a special emphasis being placed on the judgment in the *Holböck* case of May 24, 2007.

I. Die Rolle der Kapitalverkehrsfreiheit

1. Unmittelbare Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit

Im Vergleich zu den anderen Grundfreiheiten des EG-Vertrags spielte die Kapitalverkehrsfreiheit über lange Zeit hinweg nur eine unbedeutende Rolle. Dies lag vor allem daran, dass ihr aufgrund des Liberalisierungsvorbehalts in Art. 67 EWG zunächst keine unmittelbare Wirkung zukam.¹⁾ Sämtliche Liberalisierungsschritte konnten daher nur auf Basis sekundärrechtlicher Maßnahmen erreicht werden. Eine Sonderstellung im Rahmen dieser Harmonisierungsmaßnahmen nahm die Kapitalverkehrsrichtlinie (88/361/EWG) ein, deren Ziel die umfassende Liberalisierung des Kapitalverkehrs als solche war.²⁾ Nicht zuletzt aufgrund dieser Richtlinie kam der Kapitalverkehrsfreiheit auch mit 1. 7. 1990 erstmals unmittelbare Wirkung zu.³⁾ Auf primärrechtlicher Ebene wurde die unmittelbare Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit endgültig mit dem Vertrag von Maastricht und der Einführung von Art. 73b EGV (jetzt Art. 56 EG) erreicht.⁴⁾

2. Ausweitung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaaten durch den Vertrag von Maastricht

Zugleich mit der primärrechtlichen Verankerung der unmittelbaren Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit wurde auch ihr Anwendungsbereich territorial auf Drittstaaten ausgedehnt. Zwar beinhalteten bereits Art. 70 EWG und auch Art. 7 Abs. 1 der Kapitalverkehrsrichtlinie die Aussage, dass sich die Mitgliedstaaten bemühen, auch im Verhältnis zu Drittländern „ein Höchstmaß an Liberalisierung“⁵⁾ oder den „gleichen

*) Mag. Daniela Hohenwarter, LL.M., und Mag. Patrick Plansky sind beide Assistenten und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) EuGH 11. 11. 1981, Rs. C-203/80, *Casati*, Slg. 1981, 2595, Rn. 8 ff.; EuGH 21. 9. 1988, Rs. C-267/88, *van Eycke*, Slg. 1988, 4769, Rn. 21 ff.; vgl. *Schneider* in *Mayer* (Hrsg.), Kommentar zu EU- und EG-Vertrag (7. Lfg., 2003) Art. 56 Rz. 5; *Sedlacek* in *Streinz* (Hrsg.), EUV/EGV (2003) Art. 56 Rz. 2; *Ress/Ukrow*, Kapitalverkehrsfreiheit und Steuergerechtigkeit (1997) 21.

2) Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABl. Nr. L 178 vom 8. 7. 1988, S. 5 ff.

3) Art. 6 Abs. 1 Kapitalverkehrs-RL (88/361/EWG); vgl. dazu EuGH 23. 2. 1995, Rs. C-358/03 und C-416/93, *Bordessa*, Slg. 1995, I-361, Rn. 32 ff.; EuGH 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson/Gustavsson*, Slg. 1995, I-3955, Rn. 6 ff.; EuGH 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, Rn. 33.

4) Vertrag über die Europäische Union vom 7. Februar 1992, ABl. Nr. C 191 vom 29. 7. 1992, S. 1 ff.; vgl. EuGH 14. 12. 1995, verbundene Rs. C-163/94, C-165/94 und C-250/94, *Sanz de Lera*, Slg. 1995, I-4821, Rn. 41 ff.; *Kiessel* in *von der Groeben/Schwarze* (Hrsg.), Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft⁶⁾ (2003) Vorbem. zu den Art. 56 bis 60 Rz. 24 ff.

5) Art. 70 EWG-Vertrag.

*Liberalisierungsgrad*⁶⁾) wie bei Transaktionen mit den Gebietsansässigen anderer Mitgliedstaaten zu erreichen; mehr als eine politische Absichtserklärung brachten diese Bestimmungen jedoch nicht zum Ausdruck.⁷⁾ Dementsprechend wurde ihnen auch keine größere Bedeutung beigemessen. Dies änderte sich jedoch grundlegend durch das Inkrafttreten von Art. 73b EGV i. d. F. des Vertrags von Maastricht am 1. 1. 1994, wodurch nunmehr „*alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten [sind]*“.⁸⁾ Seinem Wortlaut zufolge wirkt Art. 56 EG – da er keinen Gegenseitigkeitsvorbehalt kennt – als einseitig begünstigende Norm, die „*erga omnes*“ auch den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern vom Schutzbereich erfasst.⁹⁾ Damit unterscheidet sich die Kapitalverkehrsfreiheit wesentlich von allen anderen Grundfreiheiten, die sowohl in persönlicher als auch in sachlicher Hinsicht lediglich auf innergemeinschaftliche Sachverhalte anwendbar sind.

Welche Beweggründe konkret hinter der Erweiterung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaaten stehen, lassen sich aus dem Vertrag von Maastricht in Wahrheit kaum ableiten. In der Literatur wird hierfür die Gründung der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion als Argument herangezogen, wonach durch die unilaterale Liberalisierung des Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten die Mobilität und die internationale Akzeptanz des Euro gestärkt werden sollten.⁹⁾ Der freie Kapitalverkehr wird demnach als elementare Voraussetzung für die Verwirklichung der Währungsunion angesehen.¹⁰⁾ Diese Begründung vermag jedoch nicht vollständig zu überzeugen, insbesondere dann, wenn man davon ausgeht, dass dem Begriff „*Kapitalverkehr*“ in Art. 56 EG der gleich weite Inhalt wie jenem der Kapitalverkehrsrichtlinie beizumessen ist. Inwieweit nämlich die vollständige Gleichstellung von Drittstaats Sachverhalten mit innergemeinschaftlichen Sachverhalten unter anderem auch im Bereich der direkten Steuern für die Stärkung des Euro als (Reserve-)Währung¹¹⁾ einschlägig sein soll, ist fraglich. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund der anderen Grundfreiheiten, deren Sinn und Zweck unbestritten in der Verwirklichung des Binnenmarktes liegt. Ein Binnenmarkt scheint jedoch für eine funktionierende Wirtschafts- und Währungsunion ebenso unerlässlich zu sein wie eine einheitliche Währung und eine gemeinsame Geldpolitik. Im Unterschied zur Kapitalverkehrsfreiheit sehen die restlichen Grundfreiheiten aber gerade keine Liberalisierung im Verhältnis zu Drittstaaten vor. Die ange deuteten Zweifel werden auch nicht durch einen genaueren Blick in die Präambel zum Vertrag über die Europäische Union und in den EG-Vertrag selbst beseitigt. In keinem der Dokumente findet sich ein Hinweis auf die Notwendigkeit einer weitestgehenden Liberalisierung im Verhältnis zu Drittstaaten. Im Gegenteil, der in Art. 3 Abs. 1 lit. c EG erläuterte Binnenmarkt, dessen Schaffung eines der Ziele des EG-Vertrags ist, ist lediglich „*durch die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet*“.¹²⁾ Auch die Präambel deutet in diese Richtung. Der Präambel

⁶⁾ Art. 7 Abs. 1 Kapitalverkehrs-RL (88/361/EWG).

⁷⁾ So auch *Rohde*, Freier Kapitalverkehr in der Europäischen Gemeinschaft (1999) 181; weiters *Kimmis*, Kapitalverkehrsfreiheit im Recht der europäischen Union (1996) 176, m. w. N.

⁸⁾ Vgl. *Weber*, Kapitalverkehr und Kapitalmärkte im Vertrag über die Europäische Union, EuZW 1992, 561 (564); *Kimmis*, Kapitalverkehrsfreiheit im Recht der EU, 204 f.; *Honrath*, Umfang und Grenzen der Freiheit des Kapitalverkehrs (1998) 127; *Rohde*, Freier Kapitalverkehr, 181 f.; zusammenfassend *Plansky*, The impact of the fundamental freedoms on tax treaties with third countries, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 293 (295 ff.), m. w. N.

⁹⁾ Vgl. *Rohde*, Wirtschafts- und Währungsunion und freier Kapitalverkehr, EWS 1999, 453 (453 ff.); *Schneider* in *Mayer* (Hrsg.), EU- und EG-Vertrag, Art. 59, Rz 3; *Stáhl*, Free movement of capital between Member States and third countries, EC Tax Review 2004, 47 (52); *Kiemel* in *von der Groben/Schwarze* (Hrsg.), Vertrag über die EU und Vertrag zur Gründung der EG⁶, Vorbem. zu den Art. 56 bis 60 Rz. 27 ff.; vgl. auch die Präambel zum Vertrag über die Europäische Union.

¹⁰⁾ Siehe dazu auch *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (EL 19, 2002) EGV vor Art. 56 EGV Rz. 15 ff.

¹¹⁾ *Schneider* in *Mayer* (Hrsg.), EU- und EG-Vertrag, Art. 56 Rz. 42.

¹²⁾ Hervorhebung im Zitat durch die Verfasser.

zufolge soll mit der Gründung der Europäischen Union die *europäische* Integration auf eine neue Stufe gehoben und feste Grundlagen für die Gestalt des zukünftigen *Europas* geschaffen werden.

Auch wenn der Wortlaut von Art. 56 EG zunächst die uneingeschränkte Liberalisierung des Kapitalverkehrs auch mit Drittstaaten suggeriert, hindert dies jedoch nicht, im Wege einer historischen, systematischen und teleologischen Interpretation von Art. 56 EG für diskriminierende Steuernormen bei Drittstaatsbezug einen größeren gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum abzuleiten.¹³⁾ Denn schon aus den allgemeinen Grundsätzen der juristischen Methodenlehre ergibt sich, dass die Auslegung einer Norm nicht bei ihrem Wortlaut endet. In Einklang mit Art. 31 Abs. 1 VVK,¹⁴⁾ wonach ein Vertrag ebenso im Lichte seines Zieles und Zwecks auszulegen ist, beschränkt sich auch der EuGH nicht nur auf eine Wortinterpretation, sondern misst dem Sinn und Zweck der auszulegenden Norm im Gesamtgefüge des EG-Vertrags eine entscheidende Bedeutung bei.¹⁵⁾ ¹⁶⁾

3. Inhalt des Begriffs „Kapitalverkehr“

Der EG-Vertrag enthält keine Definition des Begriffs „Kapitalverkehr“. In seiner anfänglichen Judikatur verstand der EuGH darunter Finanzgeschäfte, bei denen in erster Linie die Anlage oder die Investition des betreffenden Betrags im Mittelpunkt steht.¹⁷⁾ Zur weiteren Auslegung griff und greift der EuGH hilfsweise auf die (lediglich) demonstrative Aufzählung von Kapitalverkehrsvorgängen der Nomenklatur in Anhang I der Kapitalverkehrsrichtlinie zurück. Zwar ist die Richtlinie seit dem Wegfall ihrer Rechtsgrundlage mit dem Vertrag von Maastricht nicht mehr anwendbar, der EuGH misst ihr dennoch immer noch den Rang einer Auslegungshilfe mit Hinweiskarakter bei.¹⁸⁾ Als Kapitalverkehr nennt die Richtlinie sämtliche Formen entgeltlicher und unentgeltlicher Wertübertragungen, die von Direktinvestitionen, Immobilieninvestitionen, Geschäften mit Wertpapieren und anderen Geldmarktinstrumenten, Darlehen, Krediten, Bürgschaften, Garantien, Schenkungen, Erbschaften bis zur Ein- und Ausfuhr von Vermögenswerten reichen. Dass die Richtlinie dabei von einem denkbar weiten Begriffsinhalt ausgeht, wird zusätzlich durch Buchstabe F der Position XIII „Sonstiger Kapitalverkehr“ zum Ausdruck gebracht, der ganz allgemein „Verschiedenes“ umfasst.

In Hinblick auf die jüngste Judikatur des EuGH von besonderem Interesse ist jedoch der Schutzzumfang, der sich hinter dem Begriff der „Direktinvestition“ verbirgt. Der Kapitalverkehrsrichtlinie zufolge umfasst eine Direktinvestition sowohl die Gründung und Erweiterung von Zweigniederlassungen oder neuen Unternehmen, die ausschließlich dem Geldgeber gehören, als auch die vollständige Übernahme bestehender Unterneh-

¹³⁾ So treffend *Schön*, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 489 (495).

¹⁴⁾ Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, BGBl. Nr. 48/1980.

¹⁵⁾ Vgl. dazu auch das Gutachten 1/91 des EuGH vom 14. 12. 1991, Slg. 1991, I-6079.

¹⁶⁾ Dazu braucht man sich nur die Entwicklung der Rechtsprechung der Grundfreiheiten ansehen, in der beispielsweise die Niederlassungsfreiheit über ihren Wortlaut hinaus vom Verbot der offenen Diskriminierung zum Verbot der versteckten Diskriminierung und vom Gebot der Inländerbehandlung in „Inbound“-Fällen zum allgemeinen Verbot der Schlechterstellung grenzüberschreitender Sachverhalte auch in „Outbound“-Fällen reicht. Vgl. für einen Überblick *Hohenwarter*, The Allocation of Taxing Rights in the light of the Fundamental Freedoms of EC Law, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law, 83 (96 ff.), m. w. N.

¹⁷⁾ EuGH 31. 1. 1984, Rs. C-286/82 und 26/83, *Luisi und Carbone*, Slg. 1984, 377, Rn. 21; EuGH 14. 7. 1988, Rs. C-308/86, *Lambert*, Slg. 1988, 4369, Rn. 10.

¹⁸⁾ EuGH 14. 12. 1995, verbundene Rs. C-163/94, C-165/94 und C-250/94, *Sanz de Lera*, Slg. 1995, I-4821, Rn. 34; EuGH 16. 3. 1999, Rs. C-222/97, *Trummer und Mayer*, Slg. 1999, I-1661, Rn. 21; jüngst auch EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg. 2006, I-9521, Rn. 41; EuGH 12. 12. 2006, Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753, Rn. 179; EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 34.

men sowie die Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen.¹⁹⁾ Darunter versteht die Richtlinie „*Investitionen jeder Art [...] zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die diese Mittel für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind*“ sowie „*Beteiligungen [...] die es dem Anteilseigner ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen*“. Wie die Richtlinie zusätzlich noch selbst betont, soll der Begriff der Direktinvestition daher im weitesten Sinn verstanden werden.²⁰⁾ Teilweise begründet der EuGH die Anwendbarkeit von Art. 56 EG auch damit, dass der zu betrachtende Vorgang mit einem Kapitalverkehr i. S. d. Nomenklatur der Richtlinie untrennbar verbunden ist.²¹⁾ Diese Überlegungen stellte der EuGH vor allem in Zusammenhang mit Dividendenzahlungen an, die zwar nicht explizit in der Kapitalverkehrsrichtlinie genannt sind, aber „*notwendigerweise die Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen voraussetzen*“.²²⁾ In weiterer Folge verzichtete der Gerichtshof jedoch auf diesen Hilfsgriff und bringt somit zum Ausdruck, dass er Dividenden offenbar direkt vom Kapitalverkehrsgriff umfasst erachtet.²³⁾

4. Die Entwicklung der Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit

Folgt man diesem weiten Begriffsverständnis, scheint Art. 56 EG zunächst sämtliche Formen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Betätigungen zu umfassen; also auch jene, die in einem rein innergemeinschaftlichen Kontext von der Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG oder der Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EG geschützt sind.²⁴⁾ Dementsprechend vertrat die h. L. über lange Zeit auch die Auffassung der parallelen Anwendbarkeit der Grundfreiheiten, wonach ein Lebenssachverhalt durchaus mehreren Grundfreiheiten unterliegen kann und diese auch gleichzeitig zur Anwendung gelangen können.²⁵⁾ Dadurch erlangen die Grundfreiheiten auch eine größtmögliche Reichweite, was dem „*Effet-utile*“-Grundsatz in der Auslegung des EG-Vertrags entspricht.²⁶⁾ Diese Auffassung wurde von der Rechtsprechung des EuGH insofern getragen, als sich der Gerichtshof über lange Zeit hinweg in rein innergemeinschaftlichen Fällen auf eine Vorrangfrage der Grundfreiheiten nicht einließ,²⁷⁾ sondern vielmehr betonte, dass bei Feststellung eines Verstoßes gegen Art. 43 oder 49 EG die Prüfung von Art. 56 EG nicht mehr erforderlich sei oder umgekehrt.²⁸⁾ Dadurch brachte der EuGH aber implizit zum

¹⁹⁾ Position I Nr. 1 und 2 der Nomenklatur in Anhang I der Kapitalverkehrs-RL (88/361/EWG).

²⁰⁾ Begriffsbestimmungen der Kapitalverkehrs-RL (88/361/EWG).

²¹⁾ EuGH 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, Rn. 29.

²²⁾ EuGH 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, Rn. 28.

²³⁾ EuGH 15. 7. 2004, Rs. C-315/02, *Lenz*, Slg. 2004, I-7063 Rn. 20 ff.; EuGH 7. 9. 2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rn. 20 ff.; vgl. *Hohenwarter*, Vorlagebeschluss des VwGH zur Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, SWI 2005, 255 (230).

²⁴⁾ Vgl. dazu beispielsweise *Hohenwarter*, SWI 2005, 227.

²⁵⁾ Vgl. *Mössner/Kellersmann*, Freiheit des Kapitalverkehrs in der EU und das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren, DSZ 1999, 505 (509); *Müller*, Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union (2000) 192 ff.; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), Recht der EU, Art. 56 Rz. 28, Art. 58 Rz. 44; *Rohde*, Freier Kapitalverkehr, 97; *Sedlacek* in *Streinz* (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 56 Rz. 11 ff.; *Schneider* in *Mayer* (Hrsg.), EU- und EG-Vertrag, Art. 56 Rz. 23; *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in *Schön* (Hrsg.) GS Knobbe-Keuk (1997) 743 (749 ff.); *ders.* in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), FS Wassermeyer, 501 f.; *Stähl*, EC Tax Review 2004, 48 f.

²⁶⁾ Vgl. *Schön* in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), FS Wassermeyer, 499.

²⁷⁾ Im Gegensatz zu einzelnen seiner Generalanwälte. Schlussanträge (SA) des GA *Tesauro* 23. 9. 1997, Rs. C-118/96, *Safir*, Slg. 1998, I-1897, Rn. 9 ff.; SA des GA *Alber* 14. 10. 1999, Rs. C-251/98, *Baars*, Slg. 1999, I-2787, Rn. 26 f.

²⁸⁾ Beispielsweise EuGH 28. 4. 1998, Rs. C-118/96, *Safir*, Slg. 1998, I-1897, Rn. 35; EuGH 1. 6. 1999, Rs. C-302/97, *Konle*, Slg. 1999, I-3099, Rn. 55; EuGH 18. 11. 1999, Rs. C-200/98, *X AB und Y AB*, Slg. 1999, I-8261, Rn. 30; EuGH 13. 4. 2000, Rs. C-251/98, *Baars*, Slg. 2000, I-2787, Rn. 42; EuGH 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, Rn. 63; EuGH 19. 1. 2006, Rs. C-265/04, *Bouanich*, Slg. 2000, I-923, Rn. 57.

Ausdruck, dass er nicht von einer wechselseitigen Exklusivität der Grundfreiheiten²⁹⁾ auszugehen scheint.

Folgt man nun der Theorie der parallelen Anwendbarkeit, wandelt sich diese im Drittstaatsverhältnis in eine ausschließliche Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit, da nur diese ihre Schutzwirkung auf Drittstaaten ausdehnt.³⁰⁾ Wird daher im Verhältnis zu einem Drittstaat ein Sachverhalt verwirklicht, der im innergemeinschaftlichen Kontext unter die Niederlassungsfreiheit subsumiert würde, ergibt sich aufgrund des Drittstaatsbezugs als Konsequenz der Parallelität der Grundfreiheiten die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit. Die Frage, die sich in diesem Zusammenhang daher geradezu aufdrängte, war, ob dadurch nicht durch die Hintertüre der Kapitalverkehrsfreiheit der Binnenmarkt für Drittstaaten geöffnet würde.³¹⁾

II. Die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatsfällen

1. Einengung der Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit

Die Befürchtung einer vollständigen Öffnung des Binnenmarktes im Verhältnis zu Drittstaaten ist jedoch überzogen. Denn was die Kapitalverkehrsfreiheit anbelangt, sprechen gute Gründe dafür, den Umfang ihrer Schutzwirkung bei Drittstaatsverhältnissen im Interpretationsweg einzuschränken.³²⁾ Auf welcher Ebene diese Einschränkungen vorzunehmen sind – auf Ebene der generellen Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit, bei der Vergleichbarkeitsprüfung oder auf Rechtfertigungsebene³³⁾ – ist Gegenstand der nunmehr beginnenden Rechtsprechung des EuGH in Drittstaatsfällen. Ausgangspunkt dafür war die nicht-steuerrechtliche Rs. *Fidium Finanz AG*,³⁴⁾ in der der EuGH erstmals zum Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zu anderen Grundfreiheiten in einer Drittstaatskonstellation Stellung nehmen musste.³⁵⁾ Mittlerweile liegen auch schon einige steuerrechtliche Entscheidungen mit Drittstaatsbezug vor. Auffällig dabei ist, dass einige dieser Fälle, wie die Rs. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*,³⁶⁾ *Lasertec*³⁷⁾ und *Holböck*,³⁸⁾ in einem rein innergemeinschaftlichen Kontext vom EuGH bereits vor langem ausjudiziert wurden. Die zuletzt entschiedene Rs. *Holböck* ist dabei für Österreich von besonderer Bedeutung, da mit ihr die der innergemeinschaftlichen Rs. *Lenz*³⁹⁾ zugrunde liegenden Fragestellungen nun mit Drittstaatsbezug dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt wurden.

²⁹⁾ So aber beispielsweise *Freitag*, Mitgliedstaatliche Beschränkungen des Kapitalverkehrs und Europäisches Gemeinschaftsrecht, EWS 1997, 186 (190 ff.); *Ohler*, Die Kapitalverkehrsfreiheit und ihre Schranken, WM 1996, 1801 (1804).

³⁰⁾ Vgl. *Spengel/Golücke*, Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Implikationen der EG-Rechtswidrigkeit von § 8a KStG für die Praxis und den Gesetzgeber, RIW 2003, 333 (339); *Prinz/Cordewener*, Unterkapitalisierungsregelung des § 8a Abs.1 Nr.2 KStG verstößt gegen Europarecht, GmbHR 2003, 80 (83); *Hohenwarter*, SWI 2005, 227.

³¹⁾ Vgl. *Stähl*, EC Tax Review 2004, 52.

³²⁾ Vgl. dazu ausführlich *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law, 297 ff. und 305 ff., jeweils m. w. N.

³³⁾ Ausführlich dazu *Schön* in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), FS Wassermeyer, 511 ff., weiters *Hohenwarter*, SWI 2005, 227 ff.; *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law, 312 ff.

³⁴⁾ EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg. 2006, I-9521.

³⁵⁾ In der bereits 1995 ergangenen Rs. *Sanz de Lera* (EuGH 14. 12. 1995, verbundene Rs. C-163/94, C-165/94 und C-250/94, *Sanz de Lera*, Slg. 1995, I-4821) hatte sich der EuGH zwar mit der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten auseinanderzusetzen, allerdings war in dieser Rs. lediglich die Ausfuhr von Banknoten und nicht das Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zu anderen Grundfreiheiten betroffen.

³⁶⁾ EuGH 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, noch nicht in der Sammlung.

³⁷⁾ EuGH 10. 5. 2007, Rs. C-492/04, *Lasertec*, noch nicht in der Sammlung.

³⁸⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung.

³⁹⁾ EuGH 15. 7. 2004, Rs. C-315/02, *Lenz*, Slg. 2004, I-7063.

2. Die Rechtssache *Holböck*

Bereits im Jahr 2004 hat der VwGH dem EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen zur Besteuerung von Inbound-Dividenden an in Österreich ansässige natürliche Personen als Anteilshaber vorgelegt.⁴⁰⁾ Die damalige Beschwerdeführerin Anneliese *Lenz* war deutsche Staatsbürgerin und in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Sie bezog Dividendeneinkünfte in beträchtlicher Höhe. Während Dividenden aus inländischen Kapitalgesellschaften einer Besteuerung mit 25 % KEST oder des Hälftesteuersatzes unterlagen, war der Dividendenbezug aus ausländischen Kapitalgesellschaften bei natürlichen Personen stets mit dem vollen Steuersatz belastet.⁴¹⁾ Der EuGH entschied dazu, dass eine Regelung wie die österreichische mangels Rechtfertigung der Kapitalverkehrsfreiheit der Art. 56 und 58 EG widerspricht.⁴²⁾ Österreich war sich des Ausgangs dieses Verfahrens offenbar bewusst und hat mit dem Budgetbegleitgesetz 2003⁴³⁾ die gemeinschaftsrechtlich gebotene Gleichbehandlung zwischen Dividenden aus in- und ausländischen Quellen bereits vor der Urteilsveröffentlichung hergestellt.⁴⁴⁾

Ein Jahr später hat der VwGH erneut ein Verfahren zur Besteuerung von Dividenden bei natürlichen Personen ausgesetzt und dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.⁴⁵⁾ Die streitgegenständliche Regelung war dieselbe wie jene in der Rs. *Lenz*; die Besonderheit an der Rs. *Holböck*⁴⁶⁾ ist allerdings, dass die Kapitalerträge in diesem Fall aus einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat – nämlich der Schweiz – zufflossen. Die Frage, die zu klären war, betraf somit die Sonderbestimmung des EG-Vertrags hinsichtlich des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten der Europäischen Union und Drittstaaten.

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmer Winfried *Holböck* ist Geschäftsführer einer GmbH mit Sitz in Salzburg. Alleingesellschafterin dieser GmbH ist eine Schweizer AG, an der ebenjener *Holböck* zu zwei Dritteln beteiligt ist. Nach der zu Streitzeitpunkt geltenden Rechtslage waren die erhaltenen Dividendeneinkünfte mit dem vollen Steuersatz steuerpflichtig. Die einzige Vorlagefrage des VwGH behandelt daher die Rolle der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten.⁴⁷⁾ Im Wesentlichen werden damit zwei Aspekte aufgegriffen. So stellt sich zum einen die Frage der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten im Allgemeinen sowie der Kapitalverkehrsfreiheit der Art. 56 ff. EG im Speziellen. Zum anderen ist bei Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit unklar, wie deren Ausnahmebestimmung – die Stillstandsklausel des Art. 57 EG – auszulegen ist.

Während in einem innergemeinschaftlichen Kontext die Frage der Anwendbarkeit der einen oder der anderen Grundfreiheit keine wesentliche Rolle spielt,⁴⁸⁾ ist dies für Transaktionen mit Drittstaaten die zentrale Frage. In der Rs. *Holböck* hielt der EuGH

⁴⁰⁾ Vorlagebeschluss des VwGH 27. 8. 2002, 99/14/0164; Entscheidung des EuGH 15. 7. 2004, Rs. C-315/02, *Lenz*, Slg. 2004, I-7063; Aufhebungsbeschluss des VwGH 28. 9. 2004, 2004/14/0078.

⁴¹⁾ § 37 Abs. 1 und 4 EStG i. d. F. BGBl. Nr. 797/1996 i. V. m. § 93 EStG i. d. F. BGBl. Nr. 201/1996 und § 97 EStG i. d. F. BGBl. Nr. 797/1996.

⁴²⁾ EuGH 15. 7. 2004, Rs. C-315/02, *Lenz*, Slg. 2004, I-7063, Rn. 49.

⁴³⁾ BGBl. I Nr. 71/2003, wirksam ab 1. 4. 2003.

⁴⁴⁾ Während für natürliche Personen als Anteilseigner eine Gleichstellung der Besteuerung des Dividendenbezugs aus dem In- und Ausland erwirkt wurde, ist diese Gleichstellung bei juristischen Personen als Anteilseigner noch nicht erreicht, vgl. jüngst *Haslinger*, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, SWI 2007, 175 (181 ff.).

⁴⁵⁾ VwGH 28. 1. 2005, 2004/15/0105; ausgesetztes Verfahren VwGH 3. 7. 2003, 2000/15/0137.

⁴⁶⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung.

⁴⁷⁾ Der VwGH weist darauf hin, dass der EuGH in der Rs. *Lenz* lediglich auf die Besteuerung von Kapitalerträgen zwischen Mitgliedstaaten Stellung genommen habe. EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 13.

⁴⁸⁾ Aufgrund der Konvergenz der Grundfreiheiten gilt innerhalb des Binnenmarktes für alle Grundfreiheiten der gleiche Prüfmaßstab. Vgl. dazu stellvertretend für viele *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 103 ff.

dazu fest, dass „auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung“ abgestellt werden müsse, um die konkret anwendbare Grundfreiheit bestimmen zu können.⁴⁹⁾ Da die österreichische Regelung sowohl auf Kleinstbeteiligungen als auch auf Beteiligungspakete, die ihrem Eigentümer einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft und auf deren Tätigkeiten ermöglichen, anwendbar ist, kann die streitgegenständliche Regelung sowohl unter Art. 43 EG als auch unter Art. 56 EG fallen.⁵⁰⁾

Im Rahmen der Prüfung der Niederlassungsfreiheit kommt der EuGH aber rasch zum Ergebnis, dass diese für Dividendenausschüttungen einer Drittstaatsgesellschaft (schon) persönlich nicht anwendbar ist.⁵¹⁾ In der Folge prüft der EuGH daher die Möglichkeit des Klägers, sich auf Kapitalverkehrsfreiheit zu berufen, und verneint dies ebenso eindeutig.⁵²⁾ Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang allerdings die Vorgehensweise des EuGH. So untersucht der EuGH zunächst nicht die grundsätzliche Anwendbarkeit des Art. 56 EG, sondern beginnt seine Prüfung bei der an sich nachgeordneten Regelung der Stillstandsklausel des Art. 57 Abs. 1 EG. Dies bewerkstelligt der EuGH durch einen Kunstgriff, indem er festhält, dass „selbst wenn ein Staatangehöriger eines Mitgliedstaates, der zu zwei Dritteln an einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft beteiligt ist, sich erfolgreich auf [...] Art. 56 Abs. 1 EG [...] berufen könnte [...] die Regelung unter die Ausnahme des Art. 57 Abs. 1 EG [fielen]“.⁵³⁾ Nur durch das Aufstellen dieser Hypothese kann der EuGH Art. 56 EG überhaupt erst überspringen. Im Ergebnis erachtet der EuGH aber weder den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit noch den der Kapitalverkehrsfreiheit für eröffnet.

Die zweite wesentliche Frage des Verfahrens betrifft die Auslegung der Stillstandsklausel. Art. 57 Abs. 1 EG erlaubt es – in bestimmten Bereichen –, Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten beizubehalten, die am 31. 12. 1993 bereits bestanden haben. Neben der Erbringung von Finanzdienstleistungen und der Zulassung von Wertpapieren zu Kapitalmärkten sind Rechtsvorschriften in Zusammenhang mit der Niederlassung sowie mit Direktinvestitionen genannt. Was die Auslegung dieser Norm betrifft, konnte der EuGH auf seine in der Rs. *Test Claimants in the FII Group Litigation* entwickelte Rechtsprechung verweisen.⁵⁴⁾ Der EuGH präzisiert den Begriff der Direktinvestition unter Zuhilfenahme der Kapitalverkehrsrichtlinie.⁵⁵⁾ Neben den dort genannten Investitionen umfasst der Begriff der Direktinvestition i. S. d. Art. 57 Abs. 1 EG auch unmittelbar daraus fließende Dividendenzahlungen.⁵⁶⁾ Für die Frage, ab welcher Beteiligungshöhe oder nach welchen Kriterien dieser Einfluss auf eine Gesellschaft ausgeübt werden muss, lässt sich aus den Ausführungen des EuGH allerdings nichts gewinnen. Die Zwei-Drittel-Beteiligung von Herrn *Holböck* wurde vom EuGH als Direktinvestition angesehen, und folglich waren auch die mit ihr verbundenen Dividendenzahlungen – da § 37 EStG bereits vor dem 31. 12. 1993 bestanden hat – vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ausgenommen. Für Herrn *Holböck* bedeutet dies, dass er die Schlechterstellung seiner

⁴⁹⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 22, m. w. N.

⁵⁰⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 22–24.

⁵¹⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 26–29.

⁵²⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 25.

⁵³⁾ Hervorhebung im Zitat durch die Verfasser. EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 31. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass sowohl die französische, spanische und italienische als auch die niederländische Version des Urteils diese Passage im Konjunktiv formulieren. Lediglich in der englischsprachigen Version ist Rn. 31 abweichend – und im Vergleich zu den genannten Sprachversionen falsch – übersetzt. Von der englischen Sprachfassung ausgehend zu einem anderen Ergebnis kommt *O’Shea*, der die Kapitalverkehrsfreiheit für anwendbar erachtet. *O’Shea, Holböck: Austrian Dividend Tax Rules Found Compatible With the EC Treaty*, Tax Notes International, June 11, 2007, 1131 (1132).

⁵⁴⁾ EuGH 12. 12. 2006, Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753, Rn. 174 ff.

⁵⁵⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 34 ff.; siehe dazu Punkt I.3.

⁵⁶⁾ EuGH 12. 12. 2006, Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753, Rn. 183; sowie EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 36.

Auslandsdividenden tragen muss. Daraus ergibt sich, dass für den Bereich der Direktinvestitionen unter bestimmten Voraussetzungen Beschränkungen des Kapitalverkehrs weiterhin zulässig sind und Beschränkungen für Beteiligungen, die es dem Anteilshaber aber *nicht* ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung der Gesellschaft oder deren Kontrolle zu beteiligen – so genannte Portfoliobeteiligungen –, nicht von der Ausnahme Klausel des Art. 57 EG erfasst sind und daher der Diskriminierungsprüfung unterliegen.

Zum „Bestehen“ einer nationalen Vorschrift als zweitem wesentlichem Tatbestandselement in Art. 57 Abs. 1 EG führt der EuGH aus, dass dies grundsätzlich von den nationalen Gerichten festzustellen sei, gibt aber die Kriterien für die Auslegung vor.⁵⁷⁾ So hält er fest, dass vom Bestehen einer nationalen Vorschrift selbst dann auszugehen ist, wenn die Regelung zwar geändert wurde, die neue Vorschrift aber „*im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt*“ oder nur ein Hindernis der früheren Regelung „*abmildert oder beseitigt*“. Sollte allerdings eine Regelung auf einem „*anderen Grundgedanken*“ beruhen, so kann nicht mehr vom Bestehen i. S. d. Art. 57 Abs. 1 EG ausgegangen werden.⁵⁸⁾ ⁵⁹⁾ Für die österreichische Regelung des § 37 Abs. 1 und 4 EStG ist zu bemerken, dass sie zwar nach dem 31. 12. 1993 geändert wurde, sich dadurch im Bereich der offenen Ausschüttung allerdings materiell keine Änderungen ergaben.⁶⁰⁾

Als Ergebnis der Rs. *Holböck* lässt sich daher festhalten, dass der Gerichtshof einer klaren Antwort auf die Kernfrage zum Verhältnis der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit auswich. Dass dies nicht notwendig war, zeigt vor allem ein Vergleich mit anderen einschlägigen Urteilen des EuGH. Im Lichte dieser Urteile ist die Vorgehensweise des EuGH in der Rs. *Holböck* daher fragwürdig.

3. Das Verhältnis zur Rechtsprechung in der Rechtssache *Fidium Finanz AG*

Der erste Fall, in dem sich der EuGH explizit mit der Frage der Abgrenzung der Grundfreiheiten in einem Drittstaatssachverhalt auseinandersetzen musste, war die Rs. *Fidium Finanz AG*,⁶¹⁾ in deren Mittelpunkt die Vergabe von Darlehen einer Schweizer Gesellschaft an deutsche Klienten stand. *Fidium Finanz AG* ist eine Gesellschaft Schweizer Rechts mit Sitz und Hauptverwaltung in St. Gallen, deren Geschäftsgegenstand die Vergabe von Kleinkrediten an private Kunden ist. Die Kredite werden über das Internet sowie über in Deutschland tätige Kreditvermittler angeboten, wobei 90 % der Kredite an in Deutschland wohnende Personen gewährt werden. Das Leistungsangebot ist somit in erster Linie auf deutsche Kunden zugeschnitten. In Deutschland verfügt *Fidium Finanz* jedoch nicht über eine Erlaubnis zur Erbringung von Finanzdienstleistungen. In der Schweiz hingegen wird gar keine Bewilligung benötigt, wenn eine Gesellschaft ihre Kredite ausschließlich an ausländische Kunden vergibt. Die deutsche Finanzdienstleistungsaufsicht begegnete dieser aggressiven Ausnutzung der aufsichtsrechtlichen Regelungen damit, dass sie auch für die im Ausland ansässige, aber im

⁵⁷⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 40 ff.

⁵⁸⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 41. Auch die in der Literatur geäußerte Meinung, dass das Versteinerungsdatum des Art. 57 Abs. 1 (31. 12. 1993) für Österreich, Finnland und Schweden wegen deren späteren Beitritts der 31. 12. 1994 sei, wurde durch den EuGH zerstreut; vgl. *Schneider* in *Mayer* (Hrsg.), Kommentar zu EU- und EG-Vertrag, Art. 57 Rn. 11.

⁵⁹⁾ Dem Begriff des „*Bestehens*“ einer Regelung i. S. d. Art. 57 EG legte der EuGH bereits in der Rs. *Konle* ein materielles Verständnis zugrunde. EuGH 1. 6. 1999, Rs. C-471/98, *Konle*, Slg. 1999, I-3099, Rn. 52; jüngst auch 12. 12. 2006, Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753, Rn. 174 ff.

⁶⁰⁾ In der Stammfassung des § 37 EStG 1988 hieß es: „*[d]er Steuersatz ermäßigt sich für: – offene Ausschüttungen (Abs 4) [...] auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes*“. In der Fassung des § 37 EStG i. d. F. des Steuerreformgesetzes 1993 (BGBl. Nr. 818/1993) hieß es „*[d]er Steuersatz ermäßigt sich für: – Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4) [...] auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes*“. Für den Bereich der offenen Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft änderte sich auch durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl. Nr. 201/1996) nichts.

⁶¹⁾ EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg. 2006, I-9521.

Inland tätige Fidium Finanz AG eine entsprechende Erlaubnis zur Erbringung von Finanzdienstleistungen einforderte. Da Fidium Finanz AG dieser Forderung nicht nachkam, wurde ihr in der Folge das Kreditgeschäft in Deutschland untersagt. Fidium Finanz AG legte daraufhin Beschwerde beim Verwaltungsgericht Frankfurt am Main ein, welches das Verfahren aussetzte und folgende Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegte: „Kann sich ein Unternehmen, das in einem Staat außerhalb der Europäischen Union, hier der Schweiz, seinen Sitz hat, für die gewerbsmäßig betriebene Vergabe von Krediten an Einwohner eines Mitgliedstaats der Europäischen Union, hier der Bundesrepublik Deutschland, gegenüber diesem Mitgliedstaat und gegenüber den Maßnahmen seiner Behörden oder Gerichte auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Artikel 56 EG berufen, oder unterfallen die Anbahnung, Gewährung und Abwicklung derartiger Finanzdienstleistungen allein der Dienstleistungsfreiheit nach Maßgabe der Artikel 49 ff. EG?“ Damit wurde erstmals das Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit und einer anderen Grundfreiheit in einem Drittstaatssverhältnis schon in der Vorlagefrage direkt angesprochen.

Der EuGH stellt diesbezüglich fest, dass eine nationale Regelung durchaus zugleich die Dienstleistungsfreiheit *und* die Kapitalverkehrsfreiheit behindern kann.⁶²⁾ Ist dies der Fall, so gilt es zu untersuchen, ob eine Grundfreiheit hinter die andere zurücktritt.⁶³⁾ Im konkreten Fall prüft der EuGH daher zunächst die Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit und schließt diese aus, da sie von nicht in der Europäischen Union ansässigen Drittstaatsangehörigen nicht in Anspruch genommen werden kann.⁶⁴⁾ Die wesentlichere Aussage findet sich allerdings in Rn. 48, in der der EuGH die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit mit dem Argument ausschließt, dass die Beschränkung der Darlehensvergabe zwar (auch) die Kapitalverkehrsfreiheit behindern könne, es sich dabei „allerdings nur um eine zwangsläufige Folge der Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs“ handle.⁶⁵⁾ Die Kapitalverkehrsfreiheit tritt damit deutlich hinter die Dienstleistungsfreiheit zurück. Besonders bemerkenswert ist dabei, dass sie selbst dann hinter die Dienstleistungsfreiheit zurücktritt, wenn diese mangels innergemeinschaftlicher Anknüpfung gar nicht anwendbar ist! Eine gesonderte Prüfung aus dem Blickwinkel der Kapitalverkehrsfreiheit lehnt der EuGH ab.⁶⁶⁾ Obwohl dieser Fall einen aufsichtsrrechtlichen Hintergrund hat, können daraus wertvolle Schlüsse für den Bereich des Steuerrechts gezogen werden – hat doch der EuGH damit erstmals diese Grundfreiheiten scharf voneinander abgegrenzt. Rückblickend bestätigt sich dieser Befund, da der EuGH die in *Fidium Finanz* entwickelte Linie auch auf Steuerfälle übertragen hat.

4. Das Verhältnis zur Rechtsprechung in den Rechtssachen *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, *Lasertec* und *A und B*

Der erste steuerrechtliche Fall zum Anwendungsvorrang einer Grundfreiheit vor der Kapitalverkehrsfreiheit, in dem Drittstaatskonstellationen tangiert sind, ist die Rs. *Test*

⁶²⁾ EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg. 2006, I-9521, Rn. 30. In Bezug auf die gegenständliche gewerbsmäßige Kreditvergabe hält der EuGH fest, dass diese *grundsätzlich* sowohl unter Art. 49 EG als auch unter Art. 56 EG fallen kann (EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg. 2006, I-9521, Rn. 43).

⁶³⁾ EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg. 2006, I-9521, Rn. 34, mit zahlreichen Judikaturnachweisen.

⁶⁴⁾ EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg. 2006, I-9521, Rn. 25.

⁶⁵⁾ EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg. 2006, I-9521, Rn. 48.

⁶⁶⁾ Entgegen den Erwartungen in der Lehre und den SA von GA *Stix-Hackl* (16. 3. 2006, Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg. 2006, 9521, Rn. 41 ff. und 126 ff.) setzte der EuGH jedoch nicht erst auf Ebene der Vergleichbarkeitsprüfung oder auf Rechtfertigungsebene an, um eine Einschränkung der Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu erreichen, sondern versuchte durch eine dogmatisch durchaus hinterfragbare Abgrenzung von Art. 56 EG zu Art. 49 EG, den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit so gering wie möglich zu halten. Mit dieser Entscheidung – so scheint es zumindest im Lichte seiner darauf folgenden Rechtsprechung – legte der EuGH den Grundstein für weitere Fälle. Auch in den folgenden Fällen begrenzte der EuGH die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit durch eine strikte Abgrenzung der Grundfreiheiten voneinander.

Claimants in the Thin Cap Group Litigation,⁶⁷⁾ die die Unterkapitalisierungsregel des Vereinigten Königreichs betrifft. Der Fall behandelte im Wesentlichen die bereits durch die Rs. *Lankhorst-Hohorst* entschiedene Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer nationalen Unterkapitalisierungsregelung. Darlehen von Gesellschaftern wurden unter gewissen Umständen in Gewinnausschüttungen umqualifiziert, was zu einer Versagung des Abzugs der Fremdfinanzierungsaufwendungen führte. Diese Regelung war lediglich für diejenigen Fälle anwendbar, in denen die darlehensgebende Gesellschaft einen bestimmenden Einfluss auf die darlehensempfangende Gesellschaft hatte. Dies ist im Wesentlichen dann der Fall, wenn eine ausländische Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 75 % am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist.⁶⁸⁾ Die für Drittstaatskonstellationen entscheidende Fragestellung war hier somit das Verhältnis der Niederlassungsfreiheit zur Kapitalverkehrsfreiheit. Der EuGH hält fest, dass die Unterkapitalisierungsregelung des Vereinigten Königreichs „vorwiegend die Niederlassungsfreiheit berührt“. Fast wortgleich wie im „Nicht-Steuerfall“ *Fidium Finanz AG* führt der EuGH aus: „Selbst wenn diese Rechtsvorschriften beschränkende Auswirkungen auf den freien Dienstleistungsverkehr und den freien Kapitalverkehr hätten, wären derartige Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigten keine Prüfung dieser Rechtsvorschriften im Hinblick auf die Art. 49 EG und 56 EG.“⁶⁹⁾

Eine gleich eindeutige Aussage findet sich im Fall *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, in der der EuGH in einem innergemeinschaftlichen Sachverhalt der Niederlassungsfreiheit klar Vorrang vor der Kapitalverkehrsfreiheit einräumte. Es ist bemerkenswert, dass er diese Frage überhaupt thematisiert, da keine unmittelbare Notwendigkeit dafür bestand. U. E. kann daraus durchaus abgeleitet werden, dass der EuGH damit bereits scharfe Konturen vorzeichnen wollte, die er in der Vielzahl der Drittstaatsfällen – bei denen die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit und das Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander die zentralen Fragen darstellen – unterschiedslos aufgreifen konnte. Dies wird durch die jüngsten Urteile des EuGH zu Drittstaatsfällen eindeutig untermauert.

So hat der EuGH diese Argumentation auch in der wenig später, am 10. 5. 2007, entschiedenen Rs. *Lasertec* aufgegriffen.⁷⁰⁾ Ähnlich wie in den Rs. *Holböck* und *Lenz* war auch hier die streitgegenständliche Regelung – § 8a dKStG – bereits in einem innergemeinschaftlichen Fall, und zwar der Rs. *Lankhorst-Hohorst*, als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt worden. Auch in der Rs. *Lasertec* prüft der EuGH die Norm anhand der Niederlassungsfreiheit⁷¹⁾ und kommt zu dem Schluss, dass diese aufgrund des Drittstaatsbezugs nicht anwendbar ist. Wie in den zuvor beschriebenen Fällen hält er eine gesonderte Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit für nicht gerechtfertigt.⁷²⁾ Zur Untermauerung dieser Ansicht verweist er auf seine Rechtsprechung in den Rs. *Fidium Finanz AG*, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* und *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* – also auf jene Fälle, in denen er der parallelen Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit und einer anderen Freiheit eine

⁶⁷⁾ EuGH 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, noch nicht in der Sammlung. Vgl. dazu O’Shea, *Thin Cap GLO and Third-Country Rights: Which Freedom Applies?* Tax Notes International, April 23, 2007, 371 (371 ff.).

⁶⁸⁾ Für Details zur englischen Regelung siehe EuGH 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 28 ff., sowie SA des GA Geelhoed 29. 6. 2006, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 12 ff. und 33 f.

⁶⁹⁾ EuGH 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 101.

⁷⁰⁾ EuGH 10. 5. 2007, Rs. C-492/04, *Lasertec*, noch nicht in der Sammlung; vgl. O’Shea, *News Analysis: Third Country Denied Freedom of Establishment Rights in Lasertec*, Tax Notes International, June 4, 2007, 990 (990 ff.).

⁷¹⁾ EuGH 10. 5. 2007, Rs. C-492/04, *Lasertec*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 20.

⁷²⁾ EuGH 10. 5. 2007, Rs. C-492/04, *Lasertec*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 25.

Abfuhr erteilt. Es scheint, dass der EuGH (spätestens) mit dieser Entscheidung eine neue Rechtsprechungslinie entwickelt hat. Dies bestätigt auch der Umstand, dass der EuGH die Rs. *Lasertec* nicht in Form eines Urteils, sondern lediglich durch Beschluss entschieden hat. Dies ist allerdings nur für Verfahren zulässig, bei denen die vorgelegte Frage mit einer bereits behandelten übereinstimmt oder sich die Antwort auf eine solche Frage klar aus der Rechtsprechung ableiten lässt.⁷³⁾

Fortgesetzt wird diese Rechtsprechung auch mit der ebenfalls durch Beschluss entschiedenen Rs. *A und B*.⁷⁴⁾ Auch hier hält der EuGH fest, dass mögliche Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit, die sich als unvermeidbare Konsequenz der Ausübung eines Niederlassungsvorgangs – konkret, der Errichtung einer Zweigniederlassung in Russland – ergeben, keine gesonderte Prüfung aus dem Blickwinkel der Kapitalverkehrsfreiheit rechtfertigen. Damit verfestigt sich die vom EuGH in der Rs. *Fidium Finanz AG* begonnene Rechtsprechungslinie zunehmend.⁷⁵⁾

III. Würdigung und Ausblick

Die in der Rs. *Fidium Finanz AG* begonnene Rechtsprechung zur Nachrangigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber den anderen Grundfreiheiten hat mit der Rs. *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* Einzug ins Steuerrecht gehalten. Auf Drittstaatsfälle wurde diese Auffassung erstmals in der Rs. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* angewendet und in den in der Folge entschiedenen Drittstaatsfällen fortgesetzt. Während man davor in der Literatur überwiegend davon ausging, dass eine Einschränkung des Schutzzumfangs der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten auf Ebene der eigentlichen Diskriminierungsprüfung stattfinden würde, setzt der EuGH überraschenderweise bereits eine Stufe früher an – nämlich bei der Frage der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit. Mit dieser Vorgehensweise bringt der EuGH u. E. aber unmissverständlich zum Ausdruck, dass er die Anwendungsfälle der Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaatsbezug so gering wie möglich halten will.

Auch wenn diese Position rechtspolitisch nachvollziehbar ist, vermag sie aus rechtsdogmatischer Sicht weniger zu überzeugen. Dazu braucht man sich nur den systematischen Zusammenhang von Art. 56 und Art. 57 Abs. 1 EG vor Augen führen. Der Stillstandsklausel zufolge können u. a. Beschränkungen des Kapitalverkehrs in Zusammenhang mit Direktinvestitionen und mit der Niederlassung im Verhältnis zu Drittstaaten beibehalten werden. Die Anwendbarkeit der Stillstandsklausel setzt jedoch denklogisch voraus, dass die Kapitalverkehrsfreiheit als solche zunächst einmal anwendbar ist. Führt man aber die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Abgrenzung der Grundfreiheiten konsequent zu Ende, dürfte im Rahmen des Art. 57 Abs. 1 EG für Direktinvestitionen oder Niederlassungsvorgänge aber kaum noch ein Anwendungsbereich gegeben sein, da der EuGH hier schon die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit verneint.⁷⁶⁾ Ob dies der Intention des Gemeinschaftsgesetzgebers entspricht, mag bezweifelt werden. Allerdings wird in der Literatur als primärrechtliche Untermauerung der Auffassung des EuGH zur strikten Abgrenzung der Kapitalverkehrsfreiheit von der Niederlassungsfreiheit auch auf Art. 58 Abs. 2 EG verwiesen. Dieser Bestimmung zufolge berührt das Kapitel für den Kapitalverkehr nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit dem EG-Vertrag vereinbar sind. Aus dieser Bestimmung wird zum

⁷³⁾ Vgl. Art. 104 § 3 Abs. 1 Verfahrensordnung des Gerichtshofs.

⁷⁴⁾ EuGH 10. 5. 2007, Rs. C-102/05, *A und B*, noch nicht in der Sammlung, insb. Rn. 27, in der der EuGH auch auf die Rs. *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, *Fidium Finanz AG* und *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* verweist.

⁷⁵⁾ EuGH 10. 5. 2007, Rs. C-102/05, *A und B*, noch nicht in der Sammlung.

⁷⁶⁾ Vgl. *Hohenwarter*, Internationale Einbringungen nach dem AbgÄG 2005 – Teil II: DBA und Gemeinschaftsrechtliche Betrachtung, RdW 2006, 725 (726 f.).

Teil abgeleitet, dass sie als Schranke für die Öffnung der territorial begrenzten Niederlassungsfreiheit über den Umweg der Kapitalverkehrsfreiheit wirken könnte.⁷⁷⁾

Als weitere Einschränkungsmöglichkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ist Art. 58 Abs. 1 EG zu nennen, der den Mitgliedstaaten das Recht einräumt, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Auch wenn der EuGH dieser Bestimmung in innergemeinschaftlichen Fällen keinen eigenständigen Anwendungsbereich beimisst und sie lediglich als Kodifikation seiner bestehenden Rechtsprechung ansieht, ist nicht ausgeschlossen, dass Art. 58 Abs. 1 EG im Verhältnis zu Drittstaaten mehr Bedeutung zukommt. Denn würde die Steuerklausel des Art. 58 Abs. 1 EG in Drittstaatsfällen genauso eng interpretiert werden wie im innergemeinschaftlichen Kontext, hätte sie keine eigenständige Bedeutung, da sie auch in innergemeinschaftlichen Fällen noch nie zur Anwendung gelangte. Die Schaffung einer Norm ohne jeglichen Anwendungsbereich wird man dem Gemeinschaftsgesetzgeber aber wohl nicht unterstellen können. Dennoch wird man dieser Norm im Verhältnis zu Drittstaaten aber nicht ein derart weites Verständnis beimessen können, dass für den Bereich des Steuerrechts jede Differenzierung hinsichtlich der Ansässigkeit oder des Kapitalanlageorts erlaubt wäre. Dies würde nämlich im Endeffekt auf eine völlige Bereichsausnahme des Steuerrechts von der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten hinauslaufen. Dies ist abzulehnen, denn auch im Drittstaatsverhältnis ist Art. 58 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 zu würdigen, wonach willkürliche Diskriminierungen oder Beschränkungen verboten sind.⁷⁸⁾ Ob jedoch das Zusammenspiel der beiden Absätze in Drittstaatskonstellationen gleich zu beurteilen ist wie in innergemeinschaftlichen, wird der EuGH in der Zukunft noch ausloten müssen.⁷⁹⁾

Als erster Ansatzpunkt dient hier die Ebene der Vergleichbarkeit der Sachverhalte. Zwar wird der EuGH dabei nicht völlig von seiner bisherigen Rechtsprechung abweichen können, allerdings könnte die konkrete steuerliche Situation im jeweiligen Drittstaat stärker in die Vergleichsbetrachtung einbezogen werden.⁸⁰⁾ Setzt der Drittstaat etwa bewusst „Ring-fencing“-Maßnahmen und gewährt beispielsweise Steuerbegünstigungen nur für Unternehmen, die von gebietsfremden Gesellschaftern beherrscht werden, oder für Transaktionen mit Gebietsfremden, könnte dies gegen eine Vergleichbarkeit des Sachverhalts sprechen. Denn anders als bei rein innergemeinschaftlichen Sachverhalten ist es den Organen der Gemeinschaft nicht möglich, solchen die Gemeinschaft insgesamt schädigenden Besteuerungsregimen – etwa durch die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens wegen eines Verstoßes gegen das Beihilfenrecht – entgegenzuwirken.⁸¹⁾

Der größte Spielraum für etwaige Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten scheint jedoch auf Rechtfertigungsebene gegeben zu sein.⁸²⁾ Zum einen wird der EuGH bei seinen bisher akzeptierten Rechtfertigungsgründen Abstriche machen müssen. Dies gilt beispielsweise für den Rechtfertigungsgrund der

⁷⁷⁾ Vgl. *Kofler*, Marks & Spencer: Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften, ÖStZ 2006, 48 (55), m. w. N.

⁷⁸⁾ Ausführlich dazu *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law, 305 f.

⁷⁹⁾ Vgl. *Cordewener/Kofler/Schindler*, Free Movement of Capital, Third Country Relationships and National Tax Law: An Emerging Issue before the ECJ, European Taxation 2007, 107 (114 ff.).

⁸⁰⁾ Vgl. *Heidenbauer/Metzler*, National Report Austria, in *Lang/Pistone* (Hrsg.), The EU and Third Countries: Direct Taxation (2007) 97 (105).

⁸¹⁾ So auch *Schnitger*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, ISr 2005, 493 (494).

⁸²⁾ Vgl. dazu z. B. *Stähl*, EC Tax Review 2004, 54 ff.; *Schön* in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), FS Wassermeyer, 513 ff.; *Schnitger*, ISr 2005, 494 f.; *Lang*, ISr 2005, 295 f.; *Peters/Gooijer*, The Free Movement of Capital and Third Countries: Some Observations, European Taxation 475 (479 f.); *Hohenwarter*, SWI 2005, 228 f.; *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law, 313 ff.; *Cordewener/Kofler/Schindler*, European Taxation 2007, 115 ff.; jüngst auch *Heidenbauer/Metzler* in *Lang/Pistone* (Hrsg.), The EU and Third Countries: Direct Taxation, 106.

steuerlichen Aufsicht und Kontrolle,⁸³⁾ da der EuGH die Mitgliedstaaten in Drittstaatsfällen im Unterschied zu innergemeinschaftlichen Fällen nicht pauschal auf die Amts- und Beitreibungsrichtlinie verweisen kann. Diese ist im Verhältnis zu Drittstaaten nicht anwendbar. Ob hier allerdings abkommensrechtliche Vereinbarungen zur Amts- und Vollstreckungshilfe, deren Vollzug nicht der gemeinschaftsrechtlichen Kontrolle unterliegt, als Äquivalent heranzuziehen sind, ist offen.⁸⁴⁾ Denkbar scheint jedoch auch, dass der EuGH dem Argument der steuerlichen Kohärenz in Drittstaatsfällen ein stärkeres Gewicht beimisst und diese im Rahmen einer Gesamtschau der Steuerbelastung dann bejaht, wenn es an einer substanziellen Steuerbelastung im Drittstaat fehlt.⁸⁵⁾ Zum anderen ist es außerdem nicht ausgeschlossen – wie der EuGH in der Rs. *Test Claimants in the FII Group Litigation* selbst andeutet –, dass im Verhältnis zu Drittstaaten Rechtfertigungsgründe greifen können, die in innergemeinschaftlichen Fällen bereits abgelehnt wurden.⁸⁶⁾ Chancen könnten hier insbesondere dem „Vorteilsausgleich“⁸⁷⁾ bei dem die Schlechterstellung in einem Bereich durch eine Besserstellung in einem anderen Bereich aufgewogen wird, oder dem Argument der Geringfügigkeit eines Nachteils⁸⁸⁾ zukommen. Aber selbst wenn der EuGH den Rechtfertigungskanon in Drittstaatsfällen erweitern sollte, gilt es auch hier den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu wahren.⁸⁹⁾ Der Maßstab zur Feststellung eines gelinderen Mittels dürfte aber im Verhältnis zu Drittstaaten weniger streng angelegt werden.

Insgesamt gilt es daher festzuhalten, dass die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten weit weniger Schlagkraft besitzt, als dies ursprünglich erwartet wurde. Die bisherige Rechtsprechung des EuGH lässt daran jedenfalls keine Zweifel aufkommen.

⁸³⁾ EuGH 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations*, Slg. 1997, I-2471, Rn. 31; EuGH 28. 10. 1999, Rs. C-44/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641, Rn. 25; jüngst auch EuGH 29. 3. 2007, Rs. C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 55.

⁸⁴⁾ Vgl. *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht? IStR 2005, 289 (296); *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Tax Treaty Law and EC Law*, 314 ff.

⁸⁵⁾ So auch *Schön* in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), FS Wassermeyer, 519; vgl. weiters *Hohenwarter*, SWI 2005, 229.

⁸⁶⁾ EuGH 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 171.

⁸⁷⁾ Abgelehnt im innergemeinschaftlichen Kontext erstmals in der Rs. *Avoir Fiscal* (EuGH 28. 1. 1986, Rs. C-270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, I-273, Rn. 21).

⁸⁸⁾ Ebenso abgelehnt in der Rs. *Avoir Fiscal* (EuGH 28. 1. 1986, Rs. C-270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, I-273, Rn. 21).

⁸⁹⁾ Vgl. dazu *Lang*, IStR 2005, 296.

Österreichischer Pilot einer Fluggesellschaft in Belize

(BMF) – Tritt ein in Österreich ansässiger Pilot in die Dienste einer in Belize ansässigen internationalen Fluggesellschaft, steht gemäß Art. 14 Abs. 3 DBA-Belize das Besteuerungsrecht an den Bezügen des Piloten Belize zu. Da gemäß Art. 22 Abs. 1 lit. a des Abkommens im Verhältnis zu Belize auf österreichischer Seite aber das Anrechnungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angewendet wird, unterliegen die Pilotenbezüge auch der österreichischen Einkommensbesteuerung, wobei eine in Belize erhobene Steuer nach den allgemeinen Grundsätzen in Österreich anzurechnen ist.

Die Bezugnahme auf das Steuerfreistellungsverfahren und die Anwendung des Progressionsvorbehalts in Art. 22 Abs. 1 lit. b des Abkommens bezieht sich nur auf jene wenigen Fälle, in denen die Zuteilungsregeln des Abkommens Österreich (als Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht entziehen. Dies könnte beispielsweise nach Art. 18 Abs. 1 lit. a DBA eine in Österreich ansässig gewordene spanische Staatsbürgerin betreffen, die als Sekretärin an der österreichischen Botschaft von Belize berufstätig geworden ist. (*EAS 2859 v. 6. 6. 2007*)