

AUFSÄTZE

Zum Seminar G: Verbietet das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern?

Von Prof. Dr. Michael Lang, Wien*

Ein Seminar des heurigen IFA-Kongresses in Vancouver trägt den provokanten Titel „Death of Withholding Taxes in Europe?“¹. Tatsächlich kann vom vollständigen Ende der Quellensteuern vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts nach wie vor keine Rede sein. Der EuGH hat aber einige Konstellationen identifiziert, in denen die Grundfreiheiten die Erhebung von Quellensteuern unzulässig machen. Unter bestimmten anderen Voraussetzungen dürfen sie zumindest nicht auf Bruttobasis erhoben werden. Die Mitgliedstaaten sind somit heute keineswegs frei, wann und auf welche Weise Quellensteuern vorgeschrieben werden dürfen. Dazu möchte ich die Konturen der bisherigen Rechtsprechung herausarbeiten, um dann zu untersuchen, ob und in welcher Weise zwei jüngst ergangene Urteile des EuGH diese Rechtsprechung weiter entwickeln.

1. Bestandsaufnahme

Die grundfreiheitenrechtliche Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern fragt – als Ausgangspunkt der jeweiligen Prüfung – nach der Vergleichbarkeit von Situationen². Vielfach – aber keineswegs ausschließlich – geht es dabei um die Gegenüberstellung eines grenzüberschreitenden mit einem internen Sachverhalt. In der *ersten Gruppe* von Konstellationen, in denen sowohl unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtige mit ihren inländischen Einkünften einer Abzugsteuer unterliegen, ist die Zulässigkeit der Erhebung der Quellensteuer für den grenzüberschreitenden Sachverhalt – sieht man von den hier nicht näher behandelten sekundärrechtlichen Regelungen ab – bisher noch nicht bestritten worden. Wenn die Einkünfte des unbeschränkt Steuerpflichtigen einer vom Bruttobetrag bemessenen Abzugsteuer unterliegen, wird dies aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten auch für die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen zulässig sein. Darf der unbeschränkt Steuerpflichtige – z. B. im Wege der Veranlagung – bestimmte Aufwendungen abzuziehen, ist diese Möglichkeit auch dem beschränkt Steuerpflichtigen einzuräumen³.

Etwas anders ist die *zweite Gruppe* von Konstellationen zu beurteilen, in denen zwar sowohl der beschränkt als auch der unbeschränkt Steuerpflichtige ihre Einkünfte zu versteuern haben,

der Abzugsteuer aber nur der beschränkt Steuerpflichtige unterworfen ist, während sich der Gesetzgeber damit begnügt, die Einkünfte des unbeschränkt Steuerpflichtigen – bloß – im Veranlagungswege zu erheben. In *Scorpio* hat der EuGH festgehalten, dass unter diesen Voraussetzungen die Erhebung einer Quellensteuer auf Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen jedenfalls dann zulässig ist, wenn die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen über die Vollstreckungshilfe nicht anwendbar sind⁴. Ob dies im Anwendungsbereich der Richtlinie anders wäre, ließ der EuGH offen⁵. In *Truck Center* hatte der EuGH einen Fall zu beurteilen, in dem zwar noch nicht die Richtlinie, aber ein entsprechendes multilaterales völkerrechtliches Abkommen – abgeschlossen zwischen Belgien, den Niederlanden und Luxemburg – anwendbar war⁶. Die Generalanwältin erachtete die Erhebung von Quellensteuern trotz der Geltung dieses Abkommens als zulässig⁷. Der EuGH schloss sich dem im Ergebnis an und ging nicht einmal auf das multilaterale Abkommen ein⁸. Ob die nunmehr durch die Beitreibungsrichtlinie eingeräumte Möglichkeit der Vollstreckungshilfe an der Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern etwas ändert, hatte der EuGH noch nicht zu entscheiden.

Soweit die Erhebung von Quellensteuern in derartigen Konstellationen überhaupt zulässig ist, sind die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der Abzugsteuer keineswegs frei⁹. In *Scorpio* hat der EuGH gefordert, dass die dem Abzugsverpflichteten mitgeteilten unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen über Antrag bei der Bemessung der Quellensteuer berücksichtigt werden müssen¹⁰. Der EuGH hat dann in nachfolgenden Urteilen versucht, Hinweise zur Abgrenzung zwischen unmittelbaren und mittelbaren Aufwendungen zu geben¹¹. Dennoch wird diese Frage sowohl die nationalen Gerichte als auch den EuGH in Zukunft noch häufig beschäftigen¹². Ebenso spannend ist, welche Beweisanforderungen sich an das Erfordernis der – bloßen – Mitteilung der Aufwendungen durch den Einkünfteempfänger an den Abzugsverpflichteten knüpfen und wie sich dies auf die Voraussetzungen auswirkt, den Abzugsverpflichteten ggf. zur Haftung heranzuziehen¹³. Wenn man es als ausreichend ansieht, dass keine Umstände bestehen, die den Abzugsverpflichteten am An-

* Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien), Wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law an der WU und Vorsitzender des Academic Committee der European Association of Tax Law Professors (EATLP). – Frau Mag. Karin Simader danke ich für die kritische Diskussion und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnennkorrektur.

1 Das Seminar wird von Prof. Dr. Ana Paula Dourado (Universität Lissabon), Marek Herm, LL.M. (Raidla Lejins & Norcous, Estland), Hal Hicks (Skadden, Arps, Slate, Meagher & Flom LLP, USA), Uwe Ihli (Europäische Kommission), Prof. Dr. Eric Kemmeren (Universität Tilburg), Prof. Dr. Michael Lang (WU, Panel Chairman) und Mag. Karin Simader (WU, Panel Secretary) gestaltet.

2 Ausführlich Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007), S. 25 ff.

3 Vgl. zur Abziehbarkeit von Betriebsausgaben EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, ISr 2003, 458, Rn. 29. – Dies schließt allerdings nicht aus, bei beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen unterschiedliche Anforderungen beim Inlandsbezug anzulegen: Vgl. dazu Lang/W. Loukota, Der Inlandsbezug bei Sonderausgaben nach § 102 Abs. 2 Z 2 Satz 1 EStG, Ges 2003, 354 (354 ff.).

4 EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, ISr 2006, 743, Rn. 36 ff.

5 Näher Lang, Die Zukunft des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht, in: Ballwieser/Grewe (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel – Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance – Festgabe anlässlich des Wandels von Südtreu zu Deloitte 1907 bis 2007 (2007), S. 445 (450); a. A. der BFH, der die Zulässigkeit der Quellensteuer trotz Anwendbarkeit der BeitreibungsRL nicht bezweifelt; vgl. BFH v. 29. 11. 2007, IB 181/07, ISr 2008, 112 m. Anm. Grams.

6 EuGH v. 22. 12. 2008, C-282/07, *Truck Center*, ISr 2009, 135.

7 Schlussanträge GA Kokott v. 18. 9. 2008, C-282/07, *Truck Center*, ISr 2009, 135, Rn. 42 ff.

8 EuGH v. 22. 12. 2008, C-282/07, *Truck Center*, ISr 2009, 135, Rn. 52.

9 Vgl. ausführlich Dziurdz, Bemessungsgrundlage und Steuersatz von Quellensteuern aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, in Druck.

10 EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, ISr 2006, 743, Rn. 49.

11 Vgl. EuGH v. 15. 2. 2007, C-345/04, *Centro Equestre*, ISr 2007, 212, Rn. 25; EuGH v. 6. 7. 2006, C-346/04, *Conijn*, ISr 2006, 524, Rn. 22.

12 Vgl. Mayr, RdW 2007, 237 (240).

13 Vgl. dazu ausführlich Günther/Paterno, Die Haftung des Abzugsverpflichteten, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, in Druck.

AUFsätze

fall der „mitgeteilten“ Aufwendungen zweifeln lassen, und dieser die ihm „mitgeteilten“ Aufwendungen bloß danach überprüft, ob es plausibel ist, dass sie ihrer Art nach im unmittelbaren Zusammenhang mit den Einnahmen stehen und in Hinblick auf die Leistung, die der Abzugsverpflichtete in Anspruch genommen hat, auch der Höhe nach plausibel erscheinen¹⁴, wäre es wohl – auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht – nicht gerechtfertigt, den Abzugsverpflichteten dennoch im Rahmen der Haftung in Anspruch zu nehmen, wenn sich später herausstellen sollte, dass der Einkünfteempfänger bestimmte Aufwendungen nicht oder nicht in der von ihm genannten Höhe getätigt hat oder der unmittelbare Zusammenhang doch nicht gegeben war¹⁵. Es wäre bloß dann gerechtfertigt, den Abzugsverpflichteten auch dafür zur Haftung heranzuziehen, wenn er entweder vom Einkünfteempfänger verlangen könnte, ihm die Aufwendungen nicht nur „mitzuteilen“, sondern ihm gegenüber – wie sonst gegenüber den Abgabenbehörden – auch sämtliche Nachteile zu erbringen oder wenn er die Möglichkeit hätte, den Abzug der Aufwendungen bei der Bemessung der Abzugsteuer abzulehnen¹⁶. Dies würde jedoch die Position des Einkünfteempfängers, der ohnehin – auch nach *Scorpio* – schon dadurch benachteiligt bleibt, dass er – im Unterschied zu seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Konkurrenten – dem Quellensteuerabzug unterworfen ist, dabei zunächst nur die unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen geltend machen kann und außerdem auf diese Weise gezwungen ist, dem Abzugsverpflichteten – und somit seinem Auftraggeber – seine Kalkulation teilweise offenzulegen¹⁷, noch weiter verschlechtern. Die Interessen des Einkünfteempfängers, des Abzugsverpflichteten und des Fiskus stehen somit in einem nicht gerade einfach aufzulösenden Spannungsverhältnis: Der EuGH hält einerseits die Interessen des Fiskus an der Sicherung des Steueraufkommens für schutzwürdig, andererseits ist es gemeinschaftsrechtlich sowohl geboten, die zum Steuerabzug verpflichteten inländischen Auftraggeber mit ausländischen Einkünfteempfängern gegenüber anderen inländischen Auftraggebern mit inländischen Einkünfteempfängern nicht zu diskriminieren, als auch die ausländischen Einkünfteempfänger selbst mit inländischen Einkünfteempfängern gleichzubehandeln. Der EuGH wird zur Ausbalancierung dieser divergierenden Interessenlage sicher noch öfter angerufen werden. In *Truck Center* hat der EuGH zur Bemessungsgrundlage der Quellensteuer zwar keine Aussage getroffen, doch lag dies vermutlich daran, dass dies auch nicht Gegenstand der Vorlagefrage war¹⁸.

Die dritte Gruppe von Konstellationen ist jene, in der nur Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen dem Steuerabzug unterworfen werden, während Einkünfte von unbeschränkt Steuerpflichtigen weder durch Steuerabzug noch durch Veranlagung erfasst werden. In derartigen Fällen hat der EuGH die Erhebung von Quellensteuern bei Zahlungen an in anderen Mitgliedstaaten

ten Ansässigen bisher als unzulässig angesehen und keine Rechtfertigungsgründe akzeptiert¹⁹.

Zu dieser Fallgruppe gehört auch die in *Amurta* entschiedene Konstellation²⁰: Der EuGH hat die Erhebung von Quellensteuern nur dann als zulässig erachtet, wenn diese Benachteiligung durch den Ansässigkeitsstaat neutralisiert wird²¹. Diese Voraussetzung liegt nur dann vor, wenn der Ansässigkeitsstaat nicht bloß die Quellensteuer auf seine eigene Steuer anrechnet, sondern sie sogar rückerstattet, wenn seine eigene Steuer niedriger als die Quellensteuer ist oder dieser Staat etwa die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte gar nicht besteuert²². Entscheidend ist dabei, dass der Ansässigkeitsstaat diese Maßnahme nicht freiwillig gewährt, sondern völkerrechtlich dazu verpflichtet ist²³. Durch diese Voraussetzung vermeidet der EuGH, dass die Gemeinschaftsrechtskonformität der Erhebung einer Quellensteuer von der jeweils wechselnden Rechtslage im anderen Staat abhängig ist²⁴. Darüber hinaus fügt sich *Amurta* auf diese Weise auch in die übrige Rechtsprechung des EuGH zur Zulässigkeit von Quellensteuern ein, die ausschließlich auf die Rechtslage in dem Staat, der die Quellensteuer erhebt und nicht etwa auch auf die Rechtslage im Ansässigkeitsstaat abstellt²⁵. Denn ein völkerrechtliches Abkommen – wie z. B. ein DBA – ist jedenfalls auch Bestandteil der Rechtsordnung des die Quellensteuer erhebenden Staates und der Abschluss eines derartigen DBA bedarf der Initiative oder zumindest des Einverständnisses dieses Staates. Die Rechtsprechung des EuGH dürfte daher letztlich von der Überlegung getragen sein, dass die Erhebung einer Quellensteuer in einer derartigen Konstellation nur dann zulässig ist, wenn der besteuerte Staat, der die Benachteiligung herbeiführt, auch selbst dafür sorgt, dass dieser Nachteil wieder beseitigt wird²⁶. Der EuGH nimmt dabei offenbar in Kauf, dass der beschränkt Steuerpflichtige, der zunächst die Quellensteuer zahlt, und sie dann im anderen Staat angerechnet oder auch rückerstattet bekommt, höheren administrativen Belastungen und meist auch Liquiditätsnachteilen im Vergleich zum unbeschränkt Steuerpflichtigen ausgesetzt ist, dessen Einkünfte von Vorneher ein nicht besteuert werden²⁷.

2. Kommission gegen Niederlande

Im EuGH-Urteil vom 11. 6. 2009, C-521/07, *Kommission gegen Niederlande* ging es einerseits um die unterschiedliche Behandlungen von Dividenden, die an eine inländische Gesellschaft

14 Lang, SWI 2007, 17 (28).

15 Lang, in: Ballwieser/Grewe, Wirtschaftsprüfung, S. 449.

16 So Mayr, RdW 2007, 240; § 50a Abs. 3d EStG normiert als Voraussetzung für die Nettobesteuerung die Vorlage der unmittelbar zusammenhängenden Betriebsausgaben durch den Einkünfteempfänger in für das Finanzamt nachprüfbarer Form; unter „Nachweis“ sind dabei insb. Rechnungskopien und Zahlungsnachweise zu verstehen; vgl. Grams/Schön, IStR 2008, 656 (658); Hoheisl/Bode, BRZ 2009, 170 (171).

17 Lang, in: Ballwieser/Grewe, Wirtschaftsprüfung, S. 449.

18 EuGH v. 22. 12. 2008, C-282/07, *Truck Center*, IStR 2009, 135, Rn. 20; vgl. aber die Schlussanträge von GA Kokott v. 18. 9. 2008, C-282/07, *Truck Center*, IStR 2009, 135, Rn. 68 ff., die auf den Abzug von Betriebsausgaben eingeht, diesem aber keine nennenswerte Bedeutung beimisst. – Kritisch De Broe/Bammens, EC Tax Review 2009, 131 (137).

19 EuGH v. 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit*, IStR 2009, 135; v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853; v. 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen*, IStR 2009, 499.

20 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853.

21 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853, Rn. 83.

22 Vgl. näher Lang/Simader, Die Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, in Druck.

23 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853, Rn. 78.

24 Schlussanträge GA Mengozzi v. 7. 6. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853, Rn. 78.

25 Lang, EC Tax Review 2008, 67 (70 f.); ebenso – wenngleich kritisch – zu den bereits in dieselbe Richtung weisenden Schlussanträgen von GA Mengozzi Kemmeren, The Internal Market Approach Should Prevail Over the Single Country Approach, in: Hinnekens/Hinneken (Hrsg.), A vision of taxes within and outside European borders, FS Prof. Dr. Frans Vanistendael (2008), S. 555 (581); a. A. Zimmer, Withholding Taxes in the EU and the EEA, TNI 2008, Vol. 52, S. 667 (671).

26 Vgl. näher Lang/Simader, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, in Druck.

27 Zur Bedeutung von Liquiditätsnachteilen und administrativem Aufwand vgl. Schlussanträge GA Kokott v. 18. 9. 2008, C-282/07, *Truck Center*, IStR 2009, 135, Rn. 45 ff.

AUFsätze

oder an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften gezahlt werden, und andererseits Dividenden, die an eine isländische oder norwegische Gesellschaft bezahlt werden. Während nach niederländischem Recht bei Dividendenzahlungen innerhalb der EU keine Quellensteuer anfiel, wenn eine mindestens 5 %ige Beteiligung bestand, kam die Befreiung im Falle von an isländische und norwegische Gesellschaften gezahlte Dividenden erst ab einer Beteiligung von 10 % oder 25 % zum Tragen.

Diese Differenzierung bewirkte einen Verstoß gegen die – auch im EWR-Abkommen verankerte – Kapitalverkehrsfreiheit. Der EuGH sah die Dividendenzahlungen aus den Niederlanden an isländische und norwegische Gesellschaften nicht nur mit Dividendenzahlungen an niederländische Gesellschaften als vergleichbar an, sondern auch mit Dividendenzahlungen an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften. Das Urteil liegt damit auf der Linie der ständigen – nur scheinbar durch *Columbus Container* durchbrochenen²⁸ – Rechtsprechung des EuGH, wonach grenzüberschreitende Situationen nicht bloß mit internen Situationen, sondern auch mit anderen grenzüberschreitenden Situationen verglichen werden können²⁹.

Interessant sind in diesem Zusammenhang die Schlussanträge von GA Mazák vom 25. 6. 2009, C-247/08, in *Gaz de France*: In diesem Fall ging es darum, dass die erst 1994 vom französischen Gesetzgeber geschaffene Gesellschaftsform der „société par actions simplifiée“ (SAS) nicht von der aus 1990 datierenden Stamfassung der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst war und erst 2003 dort eingefügt wurde. Beim EuGH ist – u. a. – die Frage anhängig, ob die bis dahin nach der Mutter-Tochter-Richtlinie bestehende Ungleichbehandlung zwischen SAS und anderen – von der Richtlinie erfassten – Rechtsträgern gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. GA Mazák verneinte dies und bediente sich dazu – u. a. – folgender Begründung³⁰: „Außerdem liegt es auf der Hand, dass von einer Diskriminierung aufgrund des Sitzes der Gesellschaften keine Rede sein kann, wenn nach der Richtlinie 90/435 in ihrer ursprünglichen Fassung die von einer deutschen Tochtergesellschaft an eine französische Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit sind, sofern die Muttergesellschaft die Rechtsform einer SA, einer société en commandite par actions oder einer société à responsabilité limitée hat, nicht aber, wenn es sich um eine französische Muttergesellschaft mit der Rechtsform einer SAS handelt.“ Bei oberflächlicher Betrachtung könnte der Eindruck entstehen, dass die Schlussanträge der Vergleichbarkeit unterschiedlicher grenzüberschreitenden Situationen generell eine Absage erteilen. Eine derartige Schlussfolgerung wäre aber voreilig: Zum einen geht es in *Gaz de France* nicht um die Beurteilung nationaler Vorschriften, sondern um die Beurteilung des Inhalts der Richtlinie. Zweifel an deren Grundfreiheitenkonformität können schon durch den Hinweis ausgeräumt werden, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie die Mitgliedstaaten keineswegs dazu verpflichtet, außerhalb ihres Anwendungsbereichs keine Quellensteuerfreiheit zu gewähren³¹. Zum anderen ist zwischen der Vergleichbarkeit von grenzüberschreitenden Situationen im Verhältnis zum selben anderen Staat und der Vergleichbarkeit grenzüberschreitender Situationen im Verhältnis zu unterschiedlichen anderen Staaten zu differenzieren³². Die in *Gaz de France* am

Prüfstand des EuGH stehende Konstellation betrifft die erstgenannte Fallgruppe. Folgt der EuGH insoweit den Schlussanträgen seines Generalanwalts, müsste er zwar auch begründen, wie sich diese Konstellation von *CLT UFA* unterscheidet, wo der EuGH die Vergleichbarkeit zweier grenzüberschreitender Situationen im Verhältnis zum selben Staat bereits angenommen hat³³. Er würde sich aber nicht in Widerspruch zu seiner Rechtsprechung zur letztgenannten Fallgruppe setzen, in der er bereits wiederholt die Vergleichbarkeit zweier grenzüberschreitender Situationen im Verhältnis zu unterschiedlichen anderen Staaten bejaht hat. Ein Urteil des EuGH in *Gaz de France*, das den Schlussanträgen von GA Mazák zur Gänze folgt, würde daher die in *Kommission gegen Niederlande* vertretene Auffassung nicht in Frage stellen, wonach Dividenden, die in unterschiedliche Staaten fließen, dennoch vergleichbar sein können.

Die Frage nach dem Verhältnis des Urteils in *Kommission gegen Niederlande* zum Urteil des EuGH in *D.* liegt auf der Hand: In *D.* erachtete es der EuGH aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten nicht als geboten, andere als die nach einem bestimmten DBA Abkommensberechtigten in den Genuss der DBA-Vorteile kommen zu lassen³⁴: „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 unbewegliches Vermögen in den Niederlanden erhobenen Vermögensteuer nicht in der gleichen Lage wie ein außerhalb Belgiens ansässiger Steuerpflichtiger.“ In *Kommission gegen Niederlande* ging es um die nach nationalem Recht den in anderen Mitgliedstaaten Ansässigen gewährten Vorteile, wobei der niederländische Gesetzgeber bei Einräumung der Quellensteuerfreiheit über die nach der Mutter-Tochter-Richtlinie gebotene Befreiung hinausging. Der für den EuGH in *D.* maßgebende Einwand, wonach sich die Vorteile für die in anderen EU-Staaten Ansässigen aufgrund von DBA ergeben würden und daher nicht auf in Norwegen und Island ansässige Gesellschaften erstreckt werden bräuchten³⁵, konnte daher nicht verfangen.

Auf Rechtfertigungsebene stand in *Kommission gegen Niederlande* zur Diskussion, ob es einen Unterschied macht, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach Maßgabe der Amtshilfe-Richtlinie, die bloß zwischen den Mitgliedstaaten der EU und nicht im Verhältnis zu Island und Norwegen anwendbar ist, oder nach Maßgabe der in den DBA enthaltenen Regelungen über den Informationsaustausch überprüft werden könnte. Die niederländische Regierung führte ins Treffen, dass „die Einhaltung dieser Voraussetzungen wegen der Bindungswirkung der Richtlinie 77/799 zwischen Mitgliedstaaten leicht überwacht werden (könne), während es die bilateralen Abkommen mit der Republik Island und dem Königreich Norwegen, weil sie keine Gemeinschaftsrechtsakte seien, einem Mitgliedstaat oder der Kommission nicht erlaubten, die Erfüllung der sich aus ihnen ergebenden Verpflichtungen vor dem Gerichtshof einzufordern“³⁶. Die Möglichkeiten eines Vertragsstaats, gegenüber dem anderen Vertragsstaat die Erfüllung dessen abkommensrechtlich eingegange-

28 EuGH v. 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container*, IStR 2008, 63.

29 Ausführliche Nachweise bei Lang, EC Tax Review 2009, 98 (104 ff.); ebenso Schmidtman, IWB 2008, 1091 (1091 ff.); Hidien/Holthaus, IWB 2009, 635 (646 ff.); Caldern/Baez, Intertax 2009, 212 (212 ff.).

30 Schlussanträge GA Mazák v. 25. 6. 2009, C-247/08, *Gaz de France*, BeckRS 2009, 70721, Rn. 47.

31 Vgl. EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853, Rn. 24.

32 Zutreffend Schmidtman, IWB 2008, 1094 ff.

33 EuGH v. 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA S.A.*, IStR 2006, 200, Rn. 30.

34 EuGH v. 5. 7. 2005, C-376/03, *D.*, IStR 2005, 483, Rn. 61.

35 Kritisch zur Begründung des EuGH in *D.* vgl. näher Lang, SWI 2005, 365 (365 ff. m. w. N.).

36 EuGH v. 11. 6. 2009, C-521/07, *Kommission gegen Niederlande*, IStR 2009, 470, Rn. 28.

AUFsätze

ner Verpflichtung zur Informationsgewährung durchzusetzen, sind hingegen eng begrenzt. Schärfste Sanktion ist die – in letzter Zeit häufiger vorkommende³⁷ – Abkommenskündigung, wobei der kündigende Staat im Regelfall ebenfalls unter einem abkommenslosen Zustand leidet. Der EuGH hielt fest, „dass es eine solche unterschiedliche Regelung der Verpflichtungen der in Frage stehenden Staaten auf steuerrechtlichem Gebiet im Verhältnis zu denen der Mitgliedstaaten der Gemeinschaft zwar rechtfertigen könnte, dass das Königreich der Niederlande die Befreiung vom Abzug der Dividendensteuer an der Quelle für isländische und norwegische Gesellschaften von dem Nachweis abhängig macht, dass diese die im niederländischen Recht festgelegten Voraussetzungen tatsächlich erfüllen, sie es aber nicht zu rechtfertigen vermag, dass diese Befreiung nach den niederländischen Rechtsvorschriften vom Besitz einer höheren Kapitalbeteiligung an der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft abhängt. (...) Dieses Erfordernis weist nämlich keinen Zusammenhang mit den Voraussetzungen auf, die im Übrigen alle Gesellschaften für die fragliche Steuerbefreiung erfüllen müssen, nämlich ihre Errichtung in einer bestimmten Gesellschaftsform, ihre Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer auf Gewinnausschüttungen sowie ihre Eigenschaft als Endempfänger der ausgeschütteten Dividenden, und deren Erfüllung die niederländischen Steuerbehörden tatsächlich nachprüfen können müssen“³⁸.

Diese Begründung ist interessant: Der EuGH hält es an sich für denkbar, zwischen den *gemeinschaftsrechtlichen* und den *abkommensrechtlichen* Amtshilferegelungen zu unterscheiden³⁹. Dies steht im Gegensatz zu früheren Urteilen, in denen er die gemeinschaftsrechtlichen und die abkommensrechtlichen Amtshilferegelungen in einem Atemzug nannte und sie offenbar als rechtlich gleichwertig erachtete⁴⁰. Im konkreten Fall konnte die nicht vorhandene Möglichkeit der Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Amtshilferegelungen die Benachteiligung der an isländische und norwegische Gesellschaften gezahlte Dividenden nicht rechtfertigen: Wenn es im Falle von mindestens 10- oder 25 %iger Beteiligungen gemeinschaftsrechtlich begründeter Amtshilfe nicht bedarf, ist nicht einzusehen, warum es bei kleineren Beteiligungen darauf ankommen soll. Mit anderen Worten: Die Niederlande haben sich durch Gewährung einer Quellensteuerbefreiung bei größeren Beteiligungen auch ohne Möglichkeit der Inanspruchnahme gemeinschaftsrechtlicher Amtshilfe eines sonst in Betracht kommenden Rechtfertigungsgrundes gegeben⁴¹.

Diese Argumentation ist auch für die Beurteilung von Konstellationen im Verhältnis zu außerhalb des EWR gelegenen Drittstaaten von Bedeutung. Hier kann die Kapitalverkehrsfreiheit zum Tragen kommen und die Behörden können sich – wenn überhaupt – nur auf die abkommensrechtlichen, nicht aber auf die gemeinschaftsrechtlichen Amtshilfemöglichkeiten stützen. Die unterschiedlichen Möglichkeiten der Staaten, die Gewährung gemeinschaftsrechtlich und abkommensrechtlich gebotener Amtshilfe zu erzwingen, könnten eine differenzierende Vorgangsweise zulassen: Sie könnten rechtfertigen, dass

ein Mitgliedstaat im Verhältnis zu Drittstaaten die Quellensteuern einhebt, auf deren Erhebung er innerhalb der EU verzichtet⁴². Wenn allerdings die abkommensrechtlichen Amtshilferegelungen ausreichen, um ggf. die Voraussetzungen zu überprüfen, die für eine Reduktion auf ein bestimmtes im Abkommen vereinbartes Prozentausmaß erforderlich sind, wird ein Mitgliedstaat kaum überzeugend argumentieren können, dass diese Möglichkeiten für eine noch weiterreichende Reduktion nicht ausreichen. In diesem Fall hat er sich selbst einer Rechtfertigungsmöglichkeit begeben.

Die Frage der Amtshilfe ist deshalb von besonderer Bedeutung, da die jüngere Rechtsprechung des EuGH den Eindruck erweckt, dass der unterschiedliche rechtliche Kontext, in dem die Regelungen der Kapitalverkehrsfreiheit im innergemeinschaftlichen Verhältnis und im Verhältnis zu Drittstaaten stehen, vor allem – wenn nicht ausschließlich – darin zum Ausdruck kommt, dass zwischen manchen EU-Staaten und manchen Drittstaaten keine Amtshilferegelungen bestehen. In der Rechtsache *A.* hat der EuGH zwar allgemein davon gesprochen, dass es sich nicht ausschließen lässt, „dass ein Mitgliedstaat beweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine überzeugende Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würde (Urt. *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 171)⁴³.“ In der Folge hat der Gerichtshof die Schlechterbehandlung von Drittstaatsdividenden durch Schweden in erster Linie wegen fehlender Amtshilferegelungen im Verhältnis zur Schweiz für zulässig erachtet⁴⁴. In *Persche*, wo es gar nicht um eine Drittstaatskonstellation ging, sprach der EuGH in einem obiter dictum noch ausdrücklich die Bedeutung der Amtshilfe an, wobei damals für ihn – noch – die völkerrechtlich begründete Amtshilfe ausschlaggebend war⁴⁵: „Für gemeinnützige Einrichtungen, die ihren Sitz in einem Drittland haben, ist hinzuzufügen, dass es grundsätzlich gerechtfertigt ist, dass der Besteuerungsmitgliedstaat die Gewährung einer solchen Steuervergünstigung ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten (vgl. in diesem Sinne Urt. *A.*, Rn. 63).“ Dieser Gedankengang erweckt den Eindruck, dass außer der fehlenden Amtshilfe im Verhältnis zu manchen Drittstaaten kein anderer Rechtfertigungsgrund herangezogen werden könne, um eine unterschiedliche Behandlung zwischen grenzüberschreitenden gemeinschaftsinternen Konstellationen einerseits und Drittstaatskonstellationen andererseits zuzulassen. Im Ergebnis unterstützt die Rechtsprechung des EuGH damit jene politischen Bestrebungen, die einen Ausbau der Amtshilfemöglichkeiten zum Ziel haben: Drittstaaten, die bereit sind, mit EU-Mitgliedstaaten Amtshilfevereinbarungen zu schließen, stellt diese Rechtsprechung in Aussicht, dass im Verhältnis zu ihnen sich ereignende Sachverhalte im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht schlechter als gemeinschaftsinterne Sachverhalte behandelt werden dürfen. Warum aber nicht auch andere Rechtfertigungsgründe – wie z. B. der für gemeinschaftsinterne Konstellationen vom EuGH ursprünglich abgelehnte, aber mittlerweile sogar gemeinschaftsintern auf Ebene der Vergleichbarkeitsprüfung unter bestimmten Voraussetzungen ak-

37 Vgl. die Nachweise bei Lang, Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen (Hrsg.), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS für Herbert Kofler (2009) 127 (129).

38 EuGH v. 11. 6. 2009, C-521/07, *Kommission gegen Niederlande*, IStR 2009, 470, Rn. 47 f.

39 So bereits Lang, EC Tax Review 2009, 111.

40 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A.*, IStR 2008, 66, Rn. 54 und 63; v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, IStR 2006, 743, Rn. 36; kritisch zu *Scorpio* aber Lang, in: Ballwieser/Grewe, Wirtschaftsprüfung, S. 551.

41 Vgl. ähnliche Überlegungen des EuGH v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, BeckRS 2004, 77812, Rn. 23 ff., zur Kohärenz.

42 Vgl. zur unterschiedlichen Möglichkeit der Rechtfertigung EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A.*, IStR 2008, 66, Rn. 37.

43 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A.*, IStR 2008, 66, Rn. 37.

44 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A.*, IStR 2008, 66, Rn. 63 und 67.

45 EuGH v. 27. 1. 2009, C-318/07, *Persche*, IStR 2009, 171, Rn. 70.

AUFSÄTZE

zeptierte Rechtfertigungsgrund der Reziprozität⁴⁶ – herangezogen werden können, bedürfte wohl zumindest der Begründung⁴⁷.

3. Aberdeen

Das EuGH-Urteil vom 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen* scheint sich auf den ersten Blick nahtlos in die bisher ergangene Rechtsprechung zu fügen: Nach finnischem Steuerrecht unterliegen Dividendenzahlungen finnischer Gesellschaften an finnische Muttergesellschaften weder einer Quellensteuer noch der Besteuerung bei der Muttergesellschaft, während Dividendenzahlungen an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften nach Maßgabe abkommensrechtlicher Beschränkungen einer Quellensteuer unterliegen. Im konkreten Fall war ein luxemburgischer Investmentfonds zu 100 % an der finnischen Gesellschaft beteiligt. Bei diesem Fonds handelte es sich um eine Rechtsform, die nicht von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst war, so dass Finnland durch die Erhebung der Quellensteuer nicht gegen sekundärrechtliche Verpflichtungen verstieß.

Für den EuGH war die Beurteilung einfach⁴⁸: „Hat (...) ein Mitgliedstaat die gebietsansässigen Muttergesellschaften vor einer mehrfachen Belastung der von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne bewahren wollen, muss er diese Maßnahme auf die gebietsfremden Muttergesellschaften ausdehnen, die sich deshalb in einer vergleichbaren Lage befinden, weil sich eine entsprechende diese gebietsfremden Gesellschaften treffende Besteuerung aus der Ausübung seiner Steuerhoheit über die Letztgenannten ergibt (vgl. in diesem Sinne Urte. *Denkavit Internationaal* und *Denkavit France*, Rn. 37).“ Die von den Regierungen zur Verteidigung der finnischen Regelung ins Treffen geführten Argumente – wie die Steuerfreiheit der Dividenden beim luxemburgischen Empfänger, der besondere Charakter des luxemburgischen Fonds, die Notwendigkeit, der Steuerumgehung vorzubeugen und eine ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit sicherzustellen sowie die Kohärenz des finnischen Steuersystems zu wahren – überzeugten den EuGH weder auf Vergleichbarkeitsebene noch auf Ebene der Rechtfertigungsgründe, die Differenzierung als zulässig anzusehen⁴⁹.

Auffallend ist, dass der EuGH zwar in *Aberdeen* wiederholt auf sein Urteil in *Amurta* verwies, die dort zusätzlich aufgestellte Voraussetzung, unter der die Erhebung einer Quellensteuer zulässig sein kann, aber nicht erwähnte: In *Amurta* hat der EuGH festgehalten, dass, wenn „sich ein Mitgliedstaat auf ein mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (beruft), so ist es Sache des nationalen Gerichts zu bestimmen, ob dieses Abkommen im Ausgangsrechtsstreit zu berücksichtigen ist, und ggf. zu prüfen, ob es dieses Abkommen ermöglicht, die Wirkungen der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu neutralisieren“⁵⁰. Eine derartige Neutralisierung könne durch eine in einem DBA verankerte – und nicht etwa bloß unilateral gewährte – „volle Steuergutschrift“ erfolgen⁵¹.

Die fehlende Erwähnung dieser in *Amurta* aufgestellten Voraussetzung gibt zu Spekulationen Anlass: Der EuGH könnte von seiner damaligen Auffassung nunmehr in *Aberdeen* abgegangen sein und nun einen Quellensteuerabzug in derartigen Konstellationen sogar dann für unzulässig erachten, wenn der Quellenstaat in einem DBA mit dem anderen Staat eine Regelung durchgesetzt hat, die den Ansässigkeitsstaat verpflichtet, den durch den Quellenstaat ausgelösten Nachteil zu beseitigen. Naheliegender sind aber andere Deutungen: Der EuGH könnte auf die Erwähnung dieser in *Amurta* aufgestellten Voraussetzung verzichtet haben, da bisher noch keine DBA-Regelung nachgewiesen werden konnte, die den Ansässigkeitsstaat im Extremfall – bei fehlender Anrechnungsmöglichkeit wegen niedriger Besteuerung oder Nichtbesteuerung der Dividenden im Ansässigkeitsstaat – zur Rückzahlung der vom Quellenstaat erhobenen Steuer zwingt. Zwar würde der EuGH damit – streng genommen – seine Zuständigkeit überschreiten, da er durch die Annahme, dass auch das finnisch-luxemburgische DBA keine „volle Steuergutschrift“ vorsieht, implizit den Inhalt eines nicht zum Gemeinschaftsrecht gehörenden Abkommens interpretiert. Allerdings kann dem EuGH nachgesehen werden, wenn er eine derzeit in der DBA-Praxis keine Rolle spielende Voraussetzung nicht ausdrücklich erwähnt.

Das Fehlen dieser in *Amurta* aufgestellten Voraussetzung in *Aberdeen* könnte aber auch damit zu tun haben, dass in *Amurta* der Umstand, welche Auswirkungen die Gewährung einer „Vollanrechnung“ im anderen Mitgliedstaat auf die rechtliche Beurteilung haben kann, Gegenstand einer eigenen Vorlagefrage war⁵². Der EuGH beschäftigte sich in *Amurta* mit der Zulässigkeit dieser Frage, bejahte diese aber schließlich, da es nicht in seine Zuständigkeit fällt zu prüfen, ob Portugal als Ansässigkeitsstaat tatsächlich eine Verpflichtung zur „Vollanrechnung“ trifft⁵³. Die Auslegung des nationalen Rechts ist eben ausschließlich Sache der nationalen Behörden und Gerichte. In *Aberdeen* gab es keine derartige Vorlagefrage, was erklären könnte, warum diese Voraussetzung im Urteil keine Erwähnung findet. Wenn das vorliegende Gericht eben in der Beschreibung der für ihn maßgebenden Rechtslage kein DBA erwähnt, das eine „Vollanrechnung“ vorsieht, muss der EuGH davon ausgehen, dass kein derartiges DBA zu der für das vorliegende Gericht maßgebenden Rechtslage gehört und hat daher gar nicht zur Frage Stellung zu nehmen, welche Konsequenzen die Existenz eines derartigen DBA hätte. Daher besteht kein Anlass anzunehmen, dass der EuGH in *Aberdeen* von seiner in *Amurta* begründeten Rechtsprechung abgegangen wäre.

Geht man folglich davon aus, dass die Erhebung einer Quellensteuer auf Einkünfte von Gebietsfremden in Konstellationen, in denen Gebietsansässige mit gleichen Einkünften weder einer Quellensteuer unterliegen noch zur Steuer veranlagt werden, nach wie vor zumindest dann zulässig ist, wenn der Ansässigkeitsstaat zur Gewährung einer „vollen Steuergutschrift“ abkommensrechtlich verpflichtet ist, stellt sich die Frage, ob – im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit – im Verhältnis zu Drittstaaten die völkerrechtliche Verpflichtung des Drittstaates zur „vollen Steuergutschrift“ ebenso zur Erhebung der Quellensteuer berechtigt. Auf dem Boden der derzeit geltenden DBA scheint dies bloß aus theoretischer Sicht interessant zu sein. In Zukunft könnte dies aber praktisch relevant werden: Die Sparzinsenrichtlinie und das Abkommen zwischen der EU und der Schweiz zur effektiven Besteuerung von Sparzinsen sehen schon jetzt vor, dass 75 % der nach der Richtlinie oder dem Abkommen

46 Zur Ablehnung der Reziprozität vgl. EuGH v. 28. 1. 1986, 270/83, *Kommission gegen Frankreich* („*Avoir Fiscal*“), BeckRS 2004, 72827, Rn. 26; anders aber EuGH v. 5. 7. 2005, C-376/03, *D.*, IStR 2005, 483, Rn. 61, wo derselbe Gedanke auf Vergleichbarkeitsebene berücksichtigt wird; vgl. dazu näher Lang, SWI 2005, 371 f.

47 Zu möglichen weiteren Rechtfertigungsgründen im Verhältnis zu Drittstaaten vgl. Lang/Lüdicke/Reich, IStR 2008, 709 (711 ff.).

48 EuGH v. 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen*, IStR 2009, 499, Rn. 44.

49 EuGH v. 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen*, IStR 2009, 499, Rn. 76.

50 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853, Rn. 84.

51 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853, Rn. 78 f.; vgl. näher Lang/Simader, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger*, in Druck.

52 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853, Rn. 14.

53 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853, Rn. 66 f.

AUFsätze

einbehaltenen Quellensteuern an den Ansässigkeitsstaat überwiesen werden⁵⁴ und verpflichten im Gegenzug den Ansässigkeitsstaat zur Anrechnung und ggf. auch zur Rückerstattung der vom Quellenstaat einbehaltenen Quellensteuer⁵⁵. Fiskalausgleich der Art, dass ein Vertragsstaat das Besteuerungsrecht hat, aber einen Teil des dadurch lukrierten Steueraufkommens an den anderen Vertragsstaat zu überweisen hat, finden sich auch in DBA immer öfter⁵⁶. In der Zukunft könnten auch diese Regelungen gelegentlich mit Rückerstattungsverpflichtungen des Staates, dem ein Teil des Steueraufkommens überwiesen wird,

einhergehen. Wenn eine Rückerstattungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates auch auf abkommensrechtlicher – und nicht nur auf gemeinschaftsrechtlicher – Grundlage im innergemeinschaftlichen Verhältnis ausreicht, um die Quellensteuererhebung zulässig sein zu lassen, spricht nichts dagegen, denselben Maßstab auch im Verhältnis zu Drittstaaten anzulegen und eine abkommensrechtliche Grundlage als ausreichend zu betrachten.

4. Ausblick

Die Rechtsprechung des EuGH zu den Quellensteuern ist mittlerweile recht umfangreich. Der EuGH unterscheidet nach verschiedenen Fallgruppen. Mitunter fällt es aber schwer, vermeintliche oder tatsächliche Widersprüche zwischen einzelnen Urteilen aufzulösen. Gerade die zuletzt ergangenen Entscheidungen des EuGH haben neue Fragen aufgeworfen. Während die Voraussetzungen, unter denen in innergemeinschaftlichen Situationen Quellensteuern erhoben werden dürfen, weitgehend erkennbar sind, liegt kaum noch Rechtsprechung zur Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern im Verhältnis zu Drittstaaten vor. Die Beurteilung dieser Konstellationen bleibt weiterhin spannend.

54 Art. 12 Abs. 1 der Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen; Art. 8 Abs. 1 des Abkommens v. 26. 10. 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind

55 Art. 14 Abs. 2 der Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen; Art. 9 Abs. 1 des Abkommens v. 26. 10. 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind.

56 Vgl. z. B. Schlussprotokoll Z 4 DBA Österreich-Schweiz, BGBl III 2007/22.

Seminar I: Ein steuerlicher „race to the bottom“ bei örtlich ungebundenen Aktivitäten?

Von Dr. Jochen Lüdicke, Düsseldorf*

Unter dem o. g. Titel findet anlässlich des diesjährigen IFA-Kongresses in Vancouver das Seminar I statt, das der Analyse der Besteuerungspraxis von geographisch wenig gebundenen Aktivitäten, beispielhaft für den Schifffahrts- und für den Filmbereich, dient. Es soll diskutiert werden, ob und ggf. inwieweit internationaler Steuerwettbewerb möglicherweise fehlgeleitet ist, ob es bei der Besteuerung wesentliche Umsetzungsprobleme gibt, ob die Schifffahrtsbesteuerung aus dem EU-Verhaltenskodex¹ ausgenommen werden sollte, ob es eine Art Mindestbesteuerung geben sollte und wie es weitergehen kann. Sowohl die Schifffahrtsaktivitäten als auch Aktivitäten im Medienbereich zeichnen sich dadurch aus, dass die Leistungen geographisch wenig gebunden sind. Zwar müssen Schiffe zu Beladungszwecken Häfen anlaufen, für den Transport spielt es aber keine Rolle, welche örtlichen Anknüpfungen für die Besteuerung der Schifffahrtseinkünfte bestehen. Daher eignet sich der Schiffsbereich potentiell für eine Ansiedlungspolitik durch steuerliche Vergünstigungen. Entsprechendes gilt im Medienbereich, weil Filme durch Kulissen weitgehend unabhängig von den filmischen Handlungsorten gedreht und produziert werden können; ein in Arabien spielender Film mag ohne weiteres in Tunesien produziert worden sein. Beiden Wirtschaftsbereichen ist ferner eigen, dass sie sich aus staatlicher Sicht wegen verbundener politischer Zielsetzungen für Subventionen anbieten. Bei Medienproduktionen soll die Kultur im jeweiligen Land – ggf. auch in ihrer kommerziellen Nutzung – ge-

fördert werden, bei Schifffahrtseinkünften geht es politisch – auch – um die Sicherstellung von für eine Volkswirtschaft wichtiger Transportkapazität. Findet deswegen ein steuerlicher Subventionswettbewerb, ein „race to the bottom“ statt, in dem die Staaten als Verlierer dastehen? Ich denke, es hilft, sich an die Ausgangslage zu erinnern.

1. Entwicklung bei der Schifffahrtsbesteuerung

In der Vergangenheit wurde für inländisch registrierte Schiffe SonderAfA nach Maßgabe von § 82f EStDV gewährt. Der Eigner konnte bis 1999 neben der normalen AfA eine 40%ige SonderAfA in Anspruch nehmen. Die Einkünfte waren steuersatzbegünstigt, § 34c Abs. 4 EStG².

Nach dieser Ausgangslage, die für schifffahrtsferne private Anleger ermöglichte, Liquidität statt für eine Steuerzahlung für eine Schifffahrtsinvestition zu nutzen, ist die seit 1999 bestehende Regelung eher nachteilig. Statt Verluste zu privilegieren, setzt der Gesetzgeber bei der Einkünftebesteuerung an und stellt die positiven Erträge großteils steuerfrei, § 5a EStG³. Darüber hinaus kann der Reeder als Arbeitgeber 40 % der Lohnsteuer der langfristig beschäftigten Arbeitnehmer einbehalten, § 41a Abs. 4 EStG⁴.

2. Entwicklung bei der Besteuerung der Filmherstellung

Selbstgeschaffene Filmrechte sind seit jeher als immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht aktivierbar. Damit entsteht im Produktionszeitpunkt zunächst – aus Vorsichtsgrün-

* Dr. Jochen Lüdicke, Rechtsanwalt und Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht bei Freshfields, Bruckhaus, Deringer LLP.

1 Anhang 1 der Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ v. 1. 12. 1997 zur Steuerpolitik, ABl EU C 2/1 v. 6. 1. 1998.

2 Henrichs/Kuntschik, in: KSM, § 5a EStG, Rn. A 7.

3 Dahm, in: Lademann, § 5a EStG, Rn. 10, 11; Schultze, FR 1999, 977.

4 Henrichs/Kuntschik, (Fn. 2), § 5a EStG, Rn. A 49; Heller, NWB, Fach 2, S. 7059.