



EUROPÄISCHE KOMMISSION
GENERALDIREKTION
STEUERN UND ZOLLUNION
Analysen und Steuerpolitiken
Analyse und Koordination der Steuerpolitiken

Brüssel, den 9. Juni 2005
Ref.: TAXUD E1/FR DOC (05) 2306
Orig. FR

DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN UND RECHT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT

Experten-Workshop

Dienstag, 5. Juli 2005

Charlemagne Gebäude, Raum S 2
Rue de la loi/Wetstraat 170, Brüssel

Arbeitsunterlage

Europäische Kommission, B-1049 Brüssel - Belgien. Telefon: (32-2) 299 11 11.
Büro: MO59 6/15. Durchwahl (32-2) 299 56 62. Fax: (32-2) 295 63 77.

E-Mail: taxud-e1@cec.eu.int

I. Einführung

Kurze Darstellung des Kontextes (1-5)

Die Mitteilungen über die Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt(6-7)

Ziel des vorliegenden Dokuments (8-10)

II. Beziehung zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht

Gemeinschaftsrecht (11)

Doppelbesteuerungsabkommen im Binnenmarkt (12-14)

Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern (15-19)

III. Doppelbesteuerungsabkommen und Rechtsprechung des EuGH

Der Europäische Gerichtshof (20)

Aufteilung der Steuerhoheit (21-23)

Ausübung der Steuerhoheit (24-29)

Rechtfertigungen (30-31)

IV. Mögliche Lösungen

Einleitende Bemerkung (32-37)

Gemeinschaftliche Regelung anstelle von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten (38)

Multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen (39-43)

Europäisches Doppelbesteuerungsabkommen (44-47)

Empfehlungen an die Mitgliedstaaten (48)

Änderung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten (49-50)

Meistbegünstigungsklausel (51-54)

Vor- und Nachteile der einzelnen Konzepte (55-60)

V. Fragen

Anhänge:

A) Bemerkungen zu den Artikeln der Doppelbesteuerungsabkommen

B) Die Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten

I. Einführung

Kurze Darstellung des Kontextes

1. Das *Steuerabkommensrecht* - d. h. alle in Steuerabkommen festgelegten und in einzelstaatliches Recht umgesetzten Vorschriften - bildet zurzeit die wichtigste Grundlage der internationalen Besteuerung. Das *Gemeinschaftsrecht* hat Vorrang vor diesen einzelstaatlichen Bestimmungen, erkennt deren Rolle und Bedeutung jedoch ausdrücklich an¹. Die beiden Rechtsbereiche sind bisher aber nur selten miteinander in Berührung gekommen.

Das liegt aller Wahrscheinlichkeit nach daran, dass sich das Gemeinschaftsrecht im Steuerbereich während der ersten dreißig Jahre seiner Existenz auf die indirekten Steuern (insbesondere Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern) konzentrierte, soweit sie die Schaffung des Binnenmarktes behinderten. Die Doppelbesteuerungsabkommen hingegen betreffen fast ausschließlich die direkten Steuern (Einkommensteuer und Vermögensteuer sowie seltener die Erbschaftsteuer), einen Bereich also, mit dem sich die Gemeinschaft erst seit Schaffung des Binnenmarktes eingehender beschäftigt, um dessen reibungsloses Funktionieren durch die Beseitigung etwaiger noch bestehender Hindernisse zu gewährleisten.

2. Das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts ist jedoch für EU-Bürger, die die im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten in Anspruch nehmen², nicht gewährleistet, wenn sie aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit oder ihres Wohnsitzes unterschiedlich besteuert werden und wenn insbesondere die Gefahr besteht, dass ein- und dieselben Einkünfte doppelt besteuert werden, weil die einzelstaatlichen Steuersysteme in der EU nicht aufeinander abgestimmt sind.

In einer erweiterten EU mit 25 - und bald sogar 27 - Mitgliedstaaten besteht das Netz bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen zur Regelung der zwischenstaatlichen Beziehungen im Steuerbereich aus über 300 Einzelabkommen, was Steuerpflichtige, die die im EG-Vertrag verankerten Freiheiten in Anspruch nehmen wollen, vor beachtliche Probleme stellt.

3. Auf dem Gebiet der direkten Steuern hat sich die Beziehung zwischen Gemeinschaftsrecht und internationalem Steuerrecht, und insbesondere dem Steuerabkommensrecht, schon mehrfach als konfliktträchtig/schwierig erwiesen. Die beiden Rechtsbereiche haben unterschiedliche Zielsetzungen und folgen nicht derselben Logik. Während das Steuerabkommensrecht darauf abzielt, durch Aufteilung der Besteuerungsrechte die Beziehungen zwischen den Vertragsstaaten zu regeln, ist das Steuerrecht der Gemeinschaft Teil des großen Binnenmarktpjekts, das einen gemeinsamen Markt ohne Binnengrenzen zum Ziel hat.
4. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mehrfach festgestellt, dass ohne Maßnahmen zur Harmonisierung der Bereich der direkten Steuern als solcher beim

¹ Siehe Artikel 293 EG-Vertrag; vgl. auch den ausdrücklichen Verweis auf die Doppelbesteuerungsabkommen in den Richtlinien 90/434/EWG (*Fusionsrichtlinie*) und 90/435/EWG (*Mutter-/Tochterrichtlinie*) vom 23. Juli 1990 sowie die im vorliegenden Bericht angeführte umfangreiche Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs.

² Freier Warenverkehr, Freizügigkeit, freier Dienstleistungs- und Kapitalverkehr.

gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts [zwar] nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen³.

5. Diesbezüglich legte der EuGH in den letzten Jahren in einigen seiner Urteile dar, dass Bürger oder Unternehmen der Gemeinschaft *diskriminiert* wurden, weil Doppelbesteuerungsabkommen in einer Weise formuliert waren und/oder angewendet wurden, die gegen die Grundsätze des EG-Vertrags verstößt. Dementsprechend fordert der EuGH, dass einige Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen oder die einzelstaatlichen Umsetzungsvorschriften an die Grundsätze des EG-Vertrags anzupassen sind⁴. Außerdem gelingt es anscheinend nicht, durch das zwischen den Mitgliedstaaten geknüpfte Netz bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen, die in erster Linie die rechtliche Doppelbesteuerung vermeiden sollen, jegliche Doppelbesteuerung – und zwar insbesondere die wirtschaftliche Doppelbesteuerung – im europäischen Binnenmarkt völlig zu vermeiden. Eine derartige wirtschaftliche Doppelbesteuerung sollte aber eliminiert werden, insbesondere wenn sie zu Hindernissen innerhalb des Binnenmarktes führt.

Die Mitteilungen über die Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt

6. In ihrer Mitteilung „*Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse*“⁵ vom Oktober 2001, die auf einer ausführlichen Studie über die Unternehmensbesteuerung⁶ aufbaut, konzentriert sich die Europäische Kommission auf Bereiche, in denen Unternehmen steuerlichen Hindernissen begegnen können, die sich auf grenzüberschreitenden Handel sowie grenzüberschreitende Niederlassung und Investitionen negativ auswirken bzw. die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit allgemein im Binnenmarkt hemmen. In der Mitteilung wird in diesem Zusammenhang die Vereinbarkeit der Doppelbesteuerungsabkommen mit dem EG-Vertrag in Frage gestellt, sofern sich aus den Abkommen bei einer Wirtschaftstätigkeit in mehr als einem Mitgliedstaat zusätzliche Steuerlasten und Befolgungskosten ergeben.
7. In ihrer später vorgelegten Mitteilung „*Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse: Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen*“⁷ betonte die Kommission die Notwendigkeit, den im EG-Vertrag verankerten Grundsatz der Gleichbehandlung durchzusetzen, dem die derzeitige Unterscheidung zwischen

³ Urteil des EuGH vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (*Schumacker*), Randnummer 21; siehe u. a. auch die Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (*Wielockx*), Randnummer 16; vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (*Asscher*), Randnummer 36; vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (*Futura*), Randnummer 19; vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-118/96 (*Safir*), Randnummer 21; vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (*I.C.I.*), Randnummer 19; usw.

⁴ Siehe z. B. das Urteil des EuGH vom 23. September 2003 in der Rechtssache C-58/01 (*Océ Van der Grinten*), Randnummer 54; vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00 (*F.W.L. de Groot gegen Staatssecretaris van Financiën*), Randnummern 84, 94, 99 ff.; vom 8. März 2001 in der Rechtssache 397/98 (*Metallgesellschaft*), Randnummern 71 ff.; vom 18. November 1999 in der Rechtssache C 200/98 (*X AB und Y AB*), Randnummern 10 und 31. Siehe auch Anhang A.

⁵ Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM(2001) 582 endg. vom 23. Oktober 2001.

⁶ Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission „*Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt*“, SEK(2001) 1681 endg. vom 23. Oktober 2001.

⁷ Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM(2003) 726 endg. vom 24.11.2003, Abschnitt 3.5.

Gebietsansässigen und Gebietsfremden (Beschränkung des Rechts auf Inanspruchnahme der Abkommensvorteile) in vielen Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten⁸, auch mit Drittländern, zuwiderlaufen dürfte.

Ziel des vorliegenden Dokuments

8. Die Pflichten, die sich aus dem EG-Vertrag, den Richtlinien im Steuerbereich⁹ und dem Schiedsübereinkommen¹⁰ ergeben, sowie ihr Zusammenspiel mit den einzelstaatlichen und internationalen steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten, insbesondere den Doppelbesteuerungsabkommen, werfen mehrere rechtliche Fragen auf, die so bald wie möglich geklärt werden sollten.
9. Der EuGH hatte bereits mehrfach Gelegenheit, sich zum Zusammenspiel von Gemeinschaftsrecht und Doppelbesteuerungsabkommen zu äußern. Dennoch besteht die Gefahr, dass die durch das Fehlen eines systematischen, kohärenten Rechtsrahmens auf Gemeinschaftsebene ausgelöste Rechtsunsicherheit in diesem Bereich die Vorteile des Binnenmarktes für die Steuerpflichtigen einschränkt und die Arbeit der einzelstaatlichen Steuerverwaltungen erschwert.
10. Aus dem Gesagten ergibt sich beim derzeitigen Stand der Dinge eine vorrangige Aufgabe:
 - Um die Rechtssicherheit zu verbessern, muss Situationen, in denen Gemeinschaftsrecht und Doppelbesteuerungsabkommen nicht miteinander vereinbar sind¹¹ - insbesondere Fällen von Doppelbesteuerung - vorgebeugt und/oder abgeholfen werden. Die Rolle, die der EuGH dabei spielen kann, ist begrenzt, da er sich lediglich zu konkreten Fällen äußern darf.

Im vorliegenden Dokument wird zunächst die rechtliche Verknüpfung zwischen Gemeinschafts- und Steuerabkommensrecht behandelt. Anschließend geht es um die Schwierigkeiten, die das Nebeneinander dieser beiden Rechtsordnungen verursacht, und zum Abschluss werden Möglichkeiten vorgestellt, wie diese Art Konflikt - ob reeller oder potenzieller Natur - gelöst werden kann.

Das Dokument soll in diesem Stadium noch keine endgültigen Lösungen für die angesprochenen Probleme, sondern vielmehr Diskussionsmaterial liefern und Gespräche zwischen Sachverständigen und Vertretern der Mitgliedstaaten in Gang bringen. Die Antworten auf die hier aufgeworfenen Fragen können der Kommission bei ihrer weiteren Arbeit, insbesondere bei der für das nächste Jahr geplanten Mitteilung zu diesem Thema, als Orientierung dienen.

⁸ Wenn sich ein gebietsansässiger und ein gebietsfremder Steuerpflichtiger nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, ist eine solche Unterscheidung im Prinzip zulässig. Besteht jedoch *kein objektiver Unterschied, der eine Ungleichbehandlung [...] bei der Besteuerung rechtfertigen könnte*, verstößt sie gegen das Gemeinschaftsrecht (Schumacker, Randnummer 37).

⁹ Richtlinien 90/434/EWG (*Fusionen*) und 90/435/EWG (*Mutter- und Tochtergesellschaften*) vom 23. Juli 1990; Richtlinien 2003/48/EG (*Zinserträge*) und 2003/49/EG (*Zinsen und Lizenzgebühren*) vom 3. Juni 2003.

¹⁰ Übereinkommen 90/436/EWG zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, unterzeichnet am 23. Juli 1990.

¹¹ Siehe Anhang A.

II. Beziehung zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht

Gemeinschaftsrecht

11. Bevor auf die Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsordnung der Gemeinschaft eingegangen wird, sollen Stellenwert und Tragweite des Steuerrechts der Gemeinschaft in der internationalen Rechtsordnung geklärt werden.

Der EuGH hat in einigen Urteilen, die inzwischen von historischer Bedeutung sind, wiederholt auf die Autonomie des primären Gemeinschaftsrechts nicht nur gegenüber einzelstaatlichem Recht, sondern auch im internationalen Rechtskontext hingewiesen. So heißt es in einem seiner Urteile, dass die Gemeinschaft *eine neue Rechtsordnung des Völkerrechts dar[stellt], zu deren Gunsten die Staaten, wenn auch in begrenztem Rahmen, ihre Souveränitätsrecht [sic] eingeschränkt haben*, und der EG-Vertrag *mehr ist als ein Abkommen, das nur wechselseitige Verpflichtungen zwischen den vertragschließenden Staaten begründet*¹². Ferner habe der EG-Vertrag, *zum Unterschied von gewöhnlichen internationalen Verträgen, eine eigene Rechtsordnung geschaffen, die bei seinem Inkrafttreten in die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten aufgenommen worden und von ihren Gerichten anzuwenden ist*¹³. Bilateralen Abkommen, die die Mitgliedstaaten gesondert unterzeichnet haben, unterliegt die Gemeinschaft nicht¹⁴.

Doppelbesteuerungsabkommen im Binnenmarkt

12. In den meisten Fällen betreffen die Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich die Einkommen- und die Vermögensteuer. Da es für diesen Bereich so gut wie keine gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften gibt, steht es den Mitgliedstaaten weitgehend frei, die steuerlichen Vorschriften zu erlassen, die ihnen angemessen erscheinen. Der EuGH hatte bereits mehrfach Gelegenheit, sich hierzu zu äußern:

*„Die Mitgliedstaaten, die dafür zuständig sind, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um – gegebenenfalls im Vertragswege – die Doppelbesteuerung zu vermeiden, haben zahlreiche bilaterale Abkommen geschlossen, die sich insbesondere an den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen für die Steuern vom Einkommen und Vermögen orientieren.“*¹⁵

*„In Ermangelung gemeinschaftlicher Maßnahmen zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung [...] steht es den Mitgliedstaaten frei, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen“*¹⁶

13. Die Mitgliedstaaten können also die Kriterien für die Aufteilung der Steuerhoheit souverän festlegen. Diese Kriterien können variieren: Selbst die Staats-

¹² Urteil des EuGH vom 5. Februar 1963 in der Rechtssache 26/62 (*Van Gend & Loos*).

¹³ Urteil des EuGH vom 15. Juli 1964 in der Rechtssache 6/64 (*Flaminio Costa / ENEL*).

¹⁴ Siehe auch Artikel I-5 und I-6 des *Vertrags über eine Verfassung für Europa*.

¹⁵ Urteil des EuGH vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (*Gilly*), Randnummer 24.

¹⁶ Urteil des EuGH vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97 (*Compagnie de Saint-Gobain*), Randnummer 56.

angehörigkeit, die doch auf den ersten Blick am wenigsten den Grundsätzen der Gemeinschaft zu entsprechen scheint, darf laut EuGH als Grundlage für die Aufteilung der Steuerhoheit herangezogen werden, ohne dass dies unbedingt eine Diskriminierung im Sinne des EG-Vertrags nach sich ziehen würde:

„[...] derartige Unterscheidungen [können] nicht so gewertet werden, als begründeten sie eine durch Artikel [39] des Vertrages verbotene unterschiedliche Behandlung. Sie ergeben sich nämlich, in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen insbesondere nach Artikel [293] zweiter Gedankenstrich des Vertrages, aus der Befugnis der Vertragsparteien, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen.“¹⁷

Eine solche Aufteilung kann jedoch zu Unterschieden bei der Besteuerung führen, die für EU-Bürger von Nachteil sind, wenn sie von den im EG-Vertrag verankerten Freiheiten Gebrauch machen. Diese Unterschiede sind jedoch nicht unbedingt eine Diskriminierung im Sinne des EG-Vertrags¹⁸. Schließlich haben die Mitgliedstaaten aufgrund der fehlenden Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene unterschiedliche Besteuerungssysteme, und sie sind nicht durch gemeinschaftsrechtliche Vorschriften verpflichtet, auf Steuerpflichtige, die eine der Grundfreiheiten in Anspruch nehmen, das für diese jeweils günstigste System anzuwenden¹⁹.

14. Durch das bestehende Netz von Doppelbesteuerungsabkommen soll insbesondere das ausdrücklich im EG-Vertrag genannte Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung erreicht werden. Artikel 293 EG-Vertrag²⁰, der sich in erster Linie an die Mitgliedstaaten richtet, kann als Rechtsgrundlage für Maßnahmen gemäß diesem Artikel dienen, die nicht auf der Grundlage anderer Bestimmungen des Vertrags – vor allem des Artikels 94²¹ – ergriffen werden. Artikel 293 EG-Vertrag besagt jedoch nicht, dass Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausschließlich den Mitgliedstaaten vorbehalten wären²². Soweit eine Doppel-

¹⁷ Rechtssache C-336/96 (*Gilly*), Randnummer 30.

¹⁸ In bestimmten Fällen können diese Unterschiede die Inanspruchnahme der Grundfreiheiten behindern oder weniger attraktiv machen, ohne dass eine Diskriminierung vorliegt (wenn die eigenen Staatsangehörigen und die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten gleich behandelt werden; siehe z. B. das Urteil des EuGH vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02 (*de Lasteyrie du Saillant*), Randnummern 42-44. Derartige Behinderungen können aus einem „*zwingenden Grund des Allgemeininteresses*“ gerechtfertigt sein (siehe u. a. das Urteil des EuGH vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (*Futura*), Randnummer 31).

¹⁹ „[...] ein Abkommen [...] [soll] lediglich verhindern [...], dass ein und dieselben Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden. Es soll nicht gewährleisten, dass die Steuern, die von dem Steuerpflichtigen in dem einen Staat erhoben werden, nicht höher sind als diejenigen, die von ihm in dem anderen Staat erhoben werden.“ (Rechtssache C-336/96, *Gilly*, Randnummer 46).

²⁰ „Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen Folgendes sicherzustellen: [...] - die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft, [...]“ (Artikel 293 EG-Vertrag, zweiter Spiegelstrich).

²¹ „Der Rat erlässt einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses, Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.“ (Artikel 94 EG-Vertrag)

²² Rechtssache C-336/96 (*Gilly*), Randnummer 30.

besteuerung sich direkt auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken kann, fällt ein solches Ziel vielmehr auch in den Zuständigkeitsbereich der Gemeinschaft.

Ferner sind bestimmte Artikel der Doppelbesteuerungsabkommen anscheinend nicht in vollem Umfang mit dem primären und abgeleiteten Gemeinschaftsrecht vereinbar, so dass erhebliche Auslegungskünste erforderlich werden, um Normen unterschiedlicher Art und Hierarchieebenen zu koordinieren.

Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern

15. Die Vereinbarkeit von mit Drittländern geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Gemeinschaftsrecht wird anders beurteilt als die Vereinbarkeit von Rechtsakten zwischen den Mitgliedstaaten. Infolgedessen muss unterschieden werden zwischen Abkommen, die vor Inkrafttreten des EG-Vertrags (oder des Beitrittsvertrags im Falle der zehn neuen Mitgliedstaaten), und Abkommen, die erst danach unterzeichnet wurden oder werden.
16. Artikel 307 EG-Vertrag legt fest, wie Konflikte zwischen dem Gemeinschaftsrecht und Übereinkünften, die vor Inkrafttreten des EG-Vertrags zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittland geschlossen wurden, zu regeln sind. Im ersten Absatz heißt es, dass *die Rechte und Pflichten aus Übereinkünften, die vor Inkrafttreten des EG-Vertrags bzw. des Beitrittsvertrags zwischen einem oder mehreren Mitgliedstaaten einerseits und einem oder mehreren dritten Ländern andererseits geschlossen wurden, [...] durch diesen Vertrag nicht berührt werden*. Die allgemeine Tragweite dieses Artikels wurde vom EuGH mehrfach bestätigt²³.
17. Bei Unvereinbarkeit der internationalen Rechtsnorm mit dem Gemeinschaftsrecht sieht der zweite Absatz des Artikels 307 jedoch ausdrücklich eine Verpflichtung der betreffenden Mitgliedstaaten vor, *alle geeigneten Mittel an[zuwenden], um die festgestellten Unvereinbarkeiten zu beheben*, d. h., die internationale Vorschrift so zu ändern, dass sie mit den auf Ebene der Gemeinschaft eingegangenen Verpflichtungen vereinbar wird. Der betreffende Mitgliedstaat muss versuchen, die Bestimmungen, die nicht mit den auf Gemeinschaftsebene eingegangenen Verpflichtungen vereinbar sind, neu zu verhandeln und alle geeigneten Mittel anwenden, um das Problem zu lösen²⁴, einschließlich ggf. der Kündigung des bilateralen Abkommens.
18. Für Abkommen, die nach Inkrafttreten des EG-Vertrags zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittland geschlossen wurden bzw. werden, enthält der EG-Vertrag keine spezifischen Vorschriften. In Artikel 10 Absatz 2 EG-Vertrag heißt es jedoch, dass *die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen [unterlassen], welche die Verwirklichung der Ziele dieses Vertrags gefährden könnten*. Durch Abschluss eines bilateralen Abkommens, das gegen Gemeinschaftsrecht verstoßende

²³ Artikel 307 EG-Vertrag gilt unabhängig von dem in ihnen geregelten Gegenstand für alle internationalen Übereinkünfte ... Durch diese Verpflichtung der Gemeinschaftsorgane soll es jedoch dem betreffenden Mitgliedstaat lediglich ermöglicht werden, seinen Verpflichtungen aus den früheren Übereinkünften nachzukommen, ohne dass damit die Gemeinschaft dem fraglichen Drittland gegenüber gebunden werden soll. (Urteil des EuGH vom 14. Oktober 1980 in der Rechtssache 812/79 (*Juan Burgoa*), Randnummern 6 und 8.

²⁴ Im zweiten Absatz des Artikels 307 EG-Vertrag wird beispielsweise vorgeschlagen, dass die Mitgliedstaaten einander zu diesem Zweck Hilfe leisten, Druck auf diplomatischer Ebene ausüben bzw. gegenüber dem Drittland, das eine Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens ablehnt, eine gemeinsame Haltung einnehmen.

Bestimmungen enthält, mit einem Drittland würde ein Mitgliedstaat zweifelsohne seine Verpflichtungen gemäß dem EG-Vertrag verletzen²⁵.

19. Selbst wenn der Vorschlag, eine Bestimmung in ein Abkommen aufzunehmen, die einen substantiellen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht enthält – z. B. weil sie Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten benachteiligt, wie im Falle bestimmter Missbrauchsklauseln (*limitation on benefits clauses*)²⁶ –, von dem Drittland kommt, würde der Mitgliedstaat, der das Abkommen mit diesem Land schließt, gegen den EG-Vertrag verstoßen, weil er damit seiner Verpflichtung zur loyalen Zusammenarbeit gemäß Artikel 10 EG-Vertrag nicht nachkommt.

III. Doppelbesteuerungsabkommen und Rechtsprechung des EuGH

Der Europäische Gerichtshof

20. Doppelbesteuerungsabkommen dienen in erster Linie der Beseitigung (oder zumindest Begrenzung) der internationalen rechtlichen Doppelbesteuerung²⁷, und die Beseitigung der - rechtlichen und wirtschaftlichen - Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft gehört, wie bereits erläutert, zu den Zielen der Gemeinschaft. Aus Sicht des Gemeinschaftsrechts müssen Doppelbesteuerungsabkommen insbesondere den Anforderungen des Binnenmarktes in Bezug auf die Nichtdiskriminierung sowie den vier im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten Rechnung tragen.

Bevor nun eine kurze Analyse der Rechtsprechung des EuGH zu Fragen der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen folgt, sei daran erinnert, dass es Hauptaufgabe des EuGH ist, das geltende Gemeinschaftsrecht in Bezug auf konkrete Fälle und unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände auszulegen. Der Zweck der EuGH-Urteile liegt also nicht in der Aufstellung neuer Regeln mit allgemeiner, abstrakter Gültigkeit. Aus diesem Grund können die bereits ergangenen bzw. zukünftigen Urteile des EuGH die dargelegten Probleme nicht endgültig lösen.

Aufteilung der Steuerhoheit

21. Der EuGH hat bereits in den 60er Jahren mit der Prüfung der rechtlichen Fragen in Bezug auf die Vereinbarkeit bilateraler Abkommen mit dem Gemeinschaftsrecht begonnen²⁸. Erst sehr viel später jedoch, nämlich in den 80er Jahren, wurde ihm

²⁵ Siehe Urteil des EuGH vom 27. September 1988 in der Rechtssache 235/87 (*Matteucci*): „Nach Artikel [10 EG-Vertrag] treffen die Mitgliedstaaten alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus dem Vertrag ergeben. Wenn also die Anwendung einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift durch eine Maßnahme behindert werden kann, die im Rahmen der Durchführung eines - auch außerhalb des Anwendungsbereichs des Vertrages geschlossenen - zweiseitigen Abkommens getroffen worden ist, ist jeder Mitgliedstaat verpflichtet, die Anwendung dieser Vorschrift zu erleichtern und zu diesem Zweck jeden anderen Mitgliedstaat, dem eine Verpflichtung aus dem Gemeinschaftsrecht obliegt, zu unterstützen.“

²⁶ Siehe Punkt 29 dieses Dokuments.

²⁷ Vermieden bzw. begrenzt werden soll auch die doppelte Nichtbesteuerung.

²⁸ Siehe z. B. das Urteil des EuGH in der Rechtssache 10/61, zu den Bereichen Zoll und freier Warenverkehr. Der EuGH stellte darin klar, dass ein Mitgliedstaat, der aufgrund des Inkrafttretens des EWG-Vertrages neue Verpflichtungen eingeht, die im Widerspruch zu seinen Rechten aus einer früheren Übereinkunft stehen, nach den Grundsätzen des Völkerrechts ipso facto darauf verzichtet, diese Rechte

Gelegenheit gegeben, sich mit Doppelbesteuerungsabkommen und ihren komplexen Beziehungen zum EG-Vertrag zu befassen.

22. In der Rechtssache „Avoir fiscal“²⁹ stellte der EuGH erstmals klar, dass die Rechte, die sich für die Begünstigten aus Artikel [43 EG-Vertrag] ergeben, unbedingt [sind] und ein Mitgliedstaat [...] ihre Beachtung nicht vom Inhalt eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Abkommens abhängig machen [kann].

Und um besser zu veranschaulichen, dass die Rechte der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten durch die „bilaterale“ Logik der Doppelbesteuerungsabkommen nicht eingeschränkt werden können, fügte der EuGH im selben Urteil hinzu: *„insbesondere erlaubt es dieser Artikel nicht, diese Rechte einer Gegenseitigkeitsbedingung zu unterwerfen, um in anderen Mitgliedstaaten entsprechende Vorteile zu erlangen“*.

23. In seinem Urteil in der Rechtssache *Gilly*³⁰ klärte der EuGH die Tragweite des Artikels 293 EG-Vertrag dahin gehend, dass dieser keine unmittelbare Wirkung entfaltet.

„[...] Artikel [293] [will] keinen unmittelbar geltenden Rechtssatz aufstellen, sondern steckt nur den Rahmen für von den Mitgliedstaaten "soweit erforderlich" untereinander einzuleitende Verhandlungen ab. Als Ziel dieser etwaigen Verhandlungen wird in seinem zweiten Gedankenstrich lediglich die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft angegeben. Auch wenn die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft also zu den Zielen des Vertrages gehört, ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, dass diese dem einzelnen nicht aus sich heraus Rechte gewähren kann, auf die er sich vor den nationalen Gerichten berufen kann.“

Ausübung der Steuerhoheit

Freier Warenverkehr: Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit den persönlichen und familiären Verhältnissen

24. Nicht aus den Augen verloren werden darf der feine Unterschied zwischen der *Aufteilung der Steuerhoheit*, für die die Staaten souverän zuständig sind, und der *Ausübung der Steuerhoheit*, die bei Wahrnehmung durch die Mitgliedstaaten den im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten nicht im Wege stehen darf³¹.

25. Die Rechtssache *Schumacker*³² bleibt in diesem Zusammenhang exemplarisch.

In seinem Urteil in dieser Rechtssache hatte der EuGH nichts dagegen einzuwenden, dass die Staaten in ihren Doppelbesteuerungsabkommen nach der im

auszuüben, soweit dieser Verzicht zur Erfüllung seiner neuen Verpflichtungen notwendig ist. Artikel 307 EG-Vertrag beschränkt sich darauf, die Rechte dritter Länder aus früheren Übereinkünften zu garantieren.

²⁹ Urteil des EuGH vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (*Kommission/Frankreich*), Randnummer 26.

³⁰ Rechtssache C-336/96 (*Gilly*), Randnummern 24 bis 30.

³¹ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH können sich die Mitgliedstaaten *bei der Auslegung der auf diese Weise aufgeteilten Steuerhoheit [...] nämlich nicht über die gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften hinwegsetzen* (Rechtssache C-307/97 (*Saint-Gobain*), Randnummer 57).

³² Rechtssache C-279/93 (*Schumacker*), Randnummern 21 ff.

OECD-Musterabkommen vorgeschlagenen Regel im Prinzip den Wohnsitzstaat als den Staat festlegen, der die persönlichen und familiären Verhältnisse von Grenzgängern berücksichtigen und die entsprechenden Steuervergünstigungen gewähren muss³³. Dem EuGH zufolge kann eine solche Lösung jedoch zu diskriminierender – und damit gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßender – Behandlung führen, wenn der Arbeitnehmer in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat, sofern das Abkommen selbst oder die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften keine Alternativlösungen vorsehen (z. B., dass die Steuervergünstigungen vom Beschäftigungsstaat zu gewähren sind)³⁴.

Niederlassungsrecht: Steuerliche Behandlung von Betriebsstätten

26. Weiteres Schlüsselement bei der Ausübung der Steuerhoheit ist die Pflicht, Betriebsstätten von Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich genauso zu behandeln wie inländische Unternehmen, sofern sie sich in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden.

Seit dem Urteil in der bereits angesprochenen Rechtssache „*Avoir fiscal*“³⁵ hat der EuGH entschieden, dass die Mitgliedstaaten in ihrem Gebiet befindlichen Betriebsstätten von Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat dieselben Steuervergünstigungen gewähren müssen wie inländischen Unternehmen. Dieses Recht hat unbedingten Charakter und kann nicht durch Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten eingeschränkt werden.

27. In seinem Urteil in der Rechtssache *Saint-Gobain* gibt der EuGH eine bessere Definition des Grundsatzes der *Inländerbehandlung*: Einer Betriebsstätte müssen – wie einem inländischen Unternehmen – alle Vergünstigungen gewährt werden, die sich aus den Doppelbesteuerungsabkommen des Mitgliedstaats ergeben, in der sie sich befindet. Das bedeutet in der Praxis, dass ein Mitgliedstaat A, der aufgrund eines Abkommens mit einem Staat B (ob Mitgliedstaat oder nicht) inländischen Unternehmen in Bezug auf ihre Einkünfte aus Staat B Steuervergünstigungen gewährt, in seinem Gebiet befindlichen Betriebsstätten von Unternehmen mit Hauptsitz in einem Mitgliedstaat C dieselben Vergünstigungen gewähren muss. Im Gegensatz dazu – und ohne Angabe zulässiger Gründe für diese Beschränkung allgemeiner Natur – wird in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten zurzeit jedoch die Anwendung der Abkommensbestimmungen auf Unternehmen mit Sitz in einem der beiden Vertragsstaaten beschränkt, so dass Betriebsstätten von Unternehmen mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten nicht abkommensberechtigt sind³⁶. Die Abkommensbestimmungen sind in diesem Falle eindeutig nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

³³ Artikel 15 Absatz 1 und Artikel 24, Absatz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 11. April 1967. Siehe auch den Kommentar zu Artikel 24 des OECD-Musterabkommens, Randziffern 3 und 4.

³⁴ In der Rechtssache *de Groot* hat der EuGH klargestellt, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Steuerhoheit verpflichtet [sind], [...] den Grundsatz der Inländerbehandlung von Staatsangehörigen der anderen Mitgliedstaaten und ihrer eigenen Staatsangehörigen zu wahren, die von den durch den EG-Vertrag garantierten Freiheiten Gebrauch gemacht haben (Urteil des EuGH vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00 (*de Groot*), Randnummern 94 ff.).

³⁵ Urteil des EuGH vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (*Kommission/Frankreich*), Randnr. 27.

³⁶ Die Auslegung des EuGH wird durch das Urteil des EuGH vom 15. Januar 2002 in der Rechtssache 55/00 (*Elide Gottardo / INPS*) zur Sozialen Sicherheit besser verständlich. Den Richtern zufolge zwingt der fundamentale Grundsatz der Gleichbehandlung einen Mitgliedstaat, der mit einem Drittstaat ein

Doppelbesteuerungsabkommen und abgeleitetes Gemeinschaftsrecht

28. Der EuGH hatte ebenfalls Gelegenheit, sich zur Vereinbarkeit der bilateralen Abkommen mit dem abgeleiteten Gemeinschaftsrecht zu äußern³⁷.

Auch in der Rechtssache *Zythopoiia* berief sich die Regierung eines Mitgliedstaats auf Bestimmungen eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens, um die Besteuerung von Dividenden, die an eine ausländische Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden, zu rechtfertigen. Nach Ansicht des betreffenden Mitgliedstaats war die Besteuerung gerechtfertigt, da es in Artikel 7 Absatz 2 der Mutter-/Tochter-Richtlinie³⁸ heißt, die Richtlinie berühre nicht die Anwendung einzelstaatlicher oder *vertraglicher* Bestimmungen, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken.

Der EuGH hat die Tragweite dieser Bestimmung eingeschränkt – nur Bestimmungen, die konkret der Vermeidung von Doppelbesteuerung dienen, fallen unter Artikel 7 der Richtlinie – und klargestellt, dass ein Abkommen das in der Richtlinie vorgesehene Verbot der Quellensteuer nicht schmälern kann:

„... die Rechte, die sich für die Wirtschaftsteilnehmer aus [...] der Richtlinie ergeben, [...] [sind] unbedingt, und ein Mitgliedstaat kann ihre Beachtung nicht vom Inhalt eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Abkommens abhängig machen“³⁹.

Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern: Missbrauchsklauseln

29. Manche bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern enthalten Klauseln, die bestimmte Abkommensvorteile ausschließlich Unternehmen mit Sitz in einem der Vertragsstaaten vorbehalten und ausdrücklich Betriebsstätten und sogar Gesellschaften mit Sitz im Inland ausschließen, wenn diese unter ausländischer (in Bezug auf die Vertragsstaaten) Kontrolle stehen.

Solche Klauseln verstoßen gemäß der Auslegung des Vertrags in der Rechtssache *Saint-Gobain* gegen das Niederlassungsrecht⁴⁰. Die in letzter Zeit ergangenen Urteile im Luftverkehrsbereich⁴¹ lassen sogar annehmen, dass unter diesen

bilaterales Abkommen abschließt, den Staatsangehörigen der anderen Mitgliedstaaten die gleichen Vorteile zu gewähren, die auch seinen eigenen Staatsangehörigen aufgrund dieses Abkommens zustehen, es sei denn, dass er eine objektive Rechtfertigung für seine Weigerung vorbringen kann.

³⁷ Siehe das Urteil des EuGH vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-294/99 (*Athinaiki Zythopoiia*), Randnummern 31 ff., und das Urteil vom 25. September 2003 in der Rechtssache C-58/01 (*Océ Van der Grinten*), Randnummern 54 ff., zur Auslegung von Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie 90/435/EWG, in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen, die das Vereinigte Königreich unterzeichnet hat.

³⁸ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

³⁹ Rechtssache C-294/99 (*Athinaiki Zythopoiia*), Randnummer 32.

⁴⁰ Der EuGH stellt klar, dass die gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen keineswegs die abkommensrechtlichen Verpflichtungen gegenüber Drittstaaten in Frage stellen: „*Das Gleichgewicht und die Gegenseitigkeit der Abkommen zwischen [...] [einem Mitgliedstaat und Drittstaaten] werden durch eine einseitig von [dem Mitgliedstaat] beschlossene Ausdehnung des persönlichen Geltungsbereichs der in diesen Abkommen vorgesehenen Steuervergünstigungen in [diesem Mitgliedstaat] [...] nicht gefährdet, da eine solche Ausdehnung in keiner Weise die Rechte der an den Abkommen beteiligten Drittstaaten beeinträchtigt und ihnen keine neuen Verpflichtungen auferlegt*“ (Rechtssache C-307/97 (*Saint-Gobain*), Randnummer 59).

⁴¹ Urteil des EuGH vom 5. November 2002 in den Rechtssachen C-466/98 ... C-476/98 („*Open skies*“).

Umständen nicht nur durch *Ausübung* der Steuerhoheit durch einen Mitgliedstaat gegen Artikel 43 EG-Vertrag, sondern außerdem durch *Aufteilung der Steuerhoheit* gegen Artikel 10 EG-Vertrag verstoßen wird (Verpflichtung zur loyalen Zusammenarbeit). Tatsächlich ist die Annahme von Regeln, die geeignet sind, die Gemeinschaftsvorschriften zu beeinträchtigen, durch einen Mitgliedstaat nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

Rechtfertigungen

30. Die Mitgliedstaaten haben häufig versucht, dem EuGH zu erklären, dass gewisse dem EG-Vertrag zuwiderlaufende Bestimmungen in ihren bilateralen Abkommen durch einen *zwingenden Grund des Allgemeininteresses* – wie die Bekämpfung von Steuerumgehung, Einnahmehausfälle oder die Kohärenz des Steuersystems – gerechtfertigt seien. Der EuGH hat die Argumente der einzelstaatlichen Steuerverwaltungen jedoch immer zurückgewiesen⁴².
31. In der Rechtssache *Wielockx* rechtfertigte eine einzelstaatliche Steuerverwaltung ihre Weigerung, Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen (hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Rentenbeiträgen) zu gewähren, mit der Notwendigkeit, die *Kohärenz des Steuersystems* zu wahren⁴³. Der EuGH wies diese Rechtfertigung in diesem konkreten Fall mit dem Hinweis auf den 'globalen Charakter' der Doppelbesteuerungsabkommen zurück:

„[...] aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen [wird die] steuerliche Kohärenz [...] nicht auf der Ebene der Einzelperson, durch eine strenge Wechselbeziehung zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Renten, hergestellt, sondern sie wird auf eine andere Ebene, nämlich die der Gegenseitigkeit der in den Vertragsstaaten anwendbaren Vorschriften verlagert. Da die steuerliche Kohärenz auf der Grundlage eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen bilateralen Abkommens gewährleistet wird, kann dieser Grundsatz nicht herangezogen werden, um die Verweigerung einer Abzugsmöglichkeit, wie sie hier in Rede steht, zu rechtfertigen.“

IV. Mögliche Lösungen

Einleitende Bemerkung

32. Die Forderung, dass die steuerlichen Beziehungen zwischen den EU-Mitgliedstaaten klar geregelt und mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein müssen, ist nicht neu. Schon in den 60er Jahren untersuchte der Ausschuss zu Steuer- und

⁴² Siehe z. B. Rechtssache 270/83 (*Kommission / Frankreich*, „*Steuergutschrift*“), Randnummern 25 ff. und Rechtssache C-264/96 (*Imperial Chemical Industries*), Randnummer 26, in Bezug auf die *Gefahr der Steuerumgehung*, Rechtssache C-307/97 (*Saint-Gobain*), Randnummer 50 und Rechtssache C-264/96 (*Imperial Chemical Industries*), Randnummer 28, in Bezug auf *Steuermindereinnahmen* sowie Rechtssache C-80/94 (*Wielockx*), Randnummern 23-25, in Bezug auf die *Kohärenz des Steuersystems*.

⁴³ Die *Kohärenz des Steuersystems* gehört zu den wenigen Rechtfertigungen, die der EuGH im Steuerbereich als zulässig akzeptiert hat. In der betreffenden Rechtssache spielten die Doppelbesteuerungsabkommen jedoch nur eine untergeordnete Rolle. (Siehe die Urteile des EuGH vom 28. Januar 1992 in den Rechtssachen C-204/90 (*Bachmann*), Randnummern 26-28, und C-300/90 (*Kommission gegen Belgien*), Randnummern 20 und 21.)

Finanzfragen unter dem Vorsitz von Professor Neumark das Problem der Doppelbesteuerung im gemeinsamen Markt und erklärte eine Reform des DBA-Systems für notwendig. In seinen Schlussfolgerungen schlug der Ausschuss schon damals vor, ein multilaterales Abkommen zu schließen, um Doppelbesteuerung zu verhindern⁴⁴.

Von der Antwort auf einige parlamentarische Anfragen⁴⁵ abgesehen, hatte die Kommission bis zu Beginn der 90er Jahre⁴⁶ keine Gelegenheit mehr, sich mit der Frage der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zu befassen.

33. 1992 stellte der Ruding-Ausschuss in seinem Bericht⁴⁷ fest, dass das Netz der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten noch gewisse Lücken aufweise und die Vermögensteuern (manchmal) und Erbschaftsteuern (so gut wie immer) von diesen Doppelbesteuerungsabkommen nicht erfasst würden. Zudem schlossen die Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern, die häufig zur Diskriminierung von Unternehmen in anderen EG-Mitgliedstaaten bewirkten⁴⁸.
34. Heute stellt sich die Situation doch recht anders dar als zu Zeiten der ersten Versuche einer Integration der Abkommensbeziehungen. Die Steuersysteme haben sich kontinuierlich angenähert und dank der zahlreichen Arbeiten der OECD in diesem Bereich sind die Doppelbesteuerungsabkommen heute insgesamt einheitlicher als früher. Der Binnenmarkt hat sich gefestigt, viele andere Hindernisse wurden abgebaut, so dass die steuerlichen Hemmnisse stärker in den Vordergrund treten. Zudem hat der EuGH in seiner Rechtsprechung deutlich gemacht, dass die Steuerabkommenspolitik der Mitgliedstaaten in den Bereichen, die unmittelbar dem Gemeinschaftsrecht unterliegen, auf Gemeinschaftsebene besser koordiniert

⁴⁴ EWG-Kommission, *Bericht*, 1962, Kapitel VII, zweite Phase, Aktion A-3. 1968 erarbeitete die Kommission einen Vorentwurf eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens, der weitgehend auf dem OECD-Musterabkommen von 1963 basierte (Doc.11.414/XIV/68-F vom 1.7.1968). Das Vorhaben wurde jedoch wegen der großen rechtlichen Unterschiede, die damals zwischen den einzelnen Steuersystemen bestanden, aufgegeben.

⁴⁵ Europäisches Parlament, Frage Nr. 224/82 (*Y. Thebald-Paoli*), ABl. C 156 vom 21.6.1982, S. 33.

⁴⁶ 1990 zog die Kommission es vor, sich zu einer sehr spezifischen Frage eines Mitglieds des Europäischen Parlaments betreffend die Vereinbarkeit einzelner Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/USA mit den Grundsätzen des EG-Vertrages in Bezug auf die Freizügigkeit (Niederlassungsrecht und Gleichbehandlung) nicht endgültig zu äußern. Sie kündigte vielmehr an, sie werde das Problem eingehender prüfen und dann das Ergebnis ihrer Untersuchung mitteilen. Frage EP Nr. 2046/90 (*G. de Vries*), ABl. C 79 vom 25.3.1991, S. 28.

⁴⁷ Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, März 1992.

⁴⁸ Der Ausschuss forderte nicht nur die Mitgliedstaaten auf, die vorhandenen Lücken zu schließen, sondern empfahl außerdem der Kommission, *im Einvernehmen mit den Mitgliedstaaten ein gemeinschaftliches Konzept für den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten untereinander und zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern [zu] erarbeiten*. Europäische Kommission, Ruding-Bericht, Kapitel 10.

In einer Mitteilung im Anschluss an die Schlussfolgerungen des Ruding-Ausschusses zeigte die Kommission ihre Zustimmung zu den Empfehlungen betreffend die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen und bekräftigte ihre Bereitschaft, die Vereinbarkeit der von den Mitgliedstaaten untereinander und mit Drittländern geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu prüfen. („Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluss an die Schlussfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses unter dem Vorsitz von Herrn Ruding über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes“ vom 26. Juni 1992, SEK(92) 1118 endg.)

werden muss, und zwar nicht nur bei Aushandlung von Abkommen zwischen EG-Mitgliedstaaten, sondern auch bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern.

35. Auch die Mitgliedstaaten zeigten Interesse an einer Zusammenarbeit auf Gemeinschaftsebene im Bereich der Steuerabkommen. So schlug die hochrangige Arbeitsgruppe⁴⁹ unter anderem vor, die Rolle und Funktionsweise sowie die Möglichkeit einer Koordination der Doppelbesteuerungsabkommen im Binnenmarkt⁵⁰ zu prüfen.
36. Um das Problem der Doppelbesteuerung im Binnenmarkt zu lösen und die Frage der Vereinbarkeit des bestehenden Abkommensnetzes mit dem Gemeinschaftsrecht zu beantworten, wurde in der Studie im Anhang zu der Mitteilung der Kommission „*Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse*“⁵¹ vorgeschlagen, die Abkommenspolitik der Mitgliedstaaten innerhalb eines Gemeinschaftsrahmens stärker zu koordinieren.

In der Studie werden mehrere Konzepte präsentiert, so z. B. der Abschluss eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen allen EU-Mitgliedstaaten, die Ausarbeitung eines EU-Musterabkommens auf der Grundlage des OECD-Abkommens (allerdings unter Berücksichtigung der Erfordernisse des EG-Vertrages) oder eine Empfehlung an die EU-Mitgliedstaaten mit Leitlinien zu den schwierigsten Aspekten der Doppelbesteuerungsabkommen (z.B. Definition der Begriffe „Ansässigkeit“ und „Nichtdiskriminierung“).

Diese Vorschläge sind nicht erschöpfend. So könnte beispielsweise die Kommission angesichts der direkten Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen auf das Funktionieren des Binnenmarktes zur Regelung der Situation auch eine Richtlinie auf der Grundlage des Artikels 94 EG-Vertrag vorschlagen.

37. Im Folgenden werden die einzelnen Arbeitshypothesen, geordnet nach dem Umfang des jeweils notwendigen Eingreifens der Gemeinschaft, kurz dargelegt. Eine Vielzahl von Optionen ist denkbar, von einer echten *Harmonisierung* der Rechtsvorschriften auf Gemeinschaftsebene bis zu Formen der *Koordination* der Maßnahmen der Mitgliedstaaten.

Gemeinschaftliche Regelung anstelle von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten

38. Um das reibungslose Funktionieren des Gemeinsamen Marktes sicherzustellen oder ein gemeinschaftliches Ziel zu verwirklichen, kann die Kommission dem Rat

⁴⁹ Hochrangige Gruppe der persönlichen Vertreter der EU-Finanzminister, eingesetzt nach den Beratungen auf der informellen Tagung des Rates „Wirtschaft und Finanzen“ 1996 (vgl. SEK(96)487, *Steuern in der Europäischen Union*, vom 20. März 1996).

⁵⁰ „Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“, Bericht der Kommission an den Rat, KOM(96)546 vom 22. Oktober 1996: „*Ausführlich diskutiert wurde auch die Frage, wie die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten (und mit Drittländern) im Binnenmarkt am wirkungsvollsten zum Tragen kommen könnten.. Bilaterale Abkommen nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens tragen weltweit zwar schon seit vielen Jahren zur Erleichterung des internationalen Handels bei, doch wurde von zahlreichen Mitgliedern der Arbeitsgruppe eine Verbesserung dieser Abkommen gefordert. Es wurde vorgeschlagen, zunächst festzustellen, in welchen Bereichen es zu einer Doppelbesteuerung kommen kann, um dann auf Gemeinschaftsebene Lösungen zu erarbeiten. Hieraus könnte sich eine gemeinsame Vorgehensweise zur Angleichung der Steuersysteme entwickeln*“.

⁵¹ SEK (2001)1681 endg., Teil IV, Abschnitt 9.2.

eine Richtlinie vorschlagen. Diese Lösung würde bedeuten, das sämtliche Doppelbesteuerungsabkommen zwischen EU-Mitgliedstaaten durch ein gemeinschaftsrechtliches Instrument abgelöst würden.

Eine solche Maßnahme wäre für die europäischen Steuerpflichtigen in Bezug auf Rechtssicherheit, Vereinfachung der Verfahren und Abbau der Befolgungskosten von unzweifelhaftem Wert. Ohne behaupten zu wollen, dieses Instrument könne alle mit grenzübergreifenden Vorgängen verbundenen Probleme lösen, wäre es doch bereits ein großer Fortschritt, wenn diese Vorgänge durch ein einziges Instrument in einheitlicher Weise geregelt würden.

Multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen

39. Vom Problem der Vereinbarkeit bilateraler Instrumente mit dem Gemeinschaftsrecht einmal abgesehen, wird das gesamte herkömmliche Abkommenssystem durch die Entwicklungen im wirtschaftlichen Umfeld in Frage gestellt. Die Binnenmarktlogik selbst scheint nach einem einheitlichen Instrument zu verlangen, das der zunehmenden Anzahl wirtschaftlicher Dreiecks- und Vielfachbeziehungen – unter anderem eine Folge der schrittweisen Abschaffung der Steuergrenzen – gerecht wird, durch die die bisherigen Doppelbesteuerungsabkommen hinfällig zu werden drohen.
40. Mehrere Experten haben die Frage aufgeworfen, ob die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen noch immer das am besten geeignete Instrument sind, um die neue Komplexität der internationalen Wirtschaftsbeziehungen zu ordnen, und ob ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen eine solche Aufgabe nicht wirksamer erfüllen könnte⁵². Mit einem multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen ließen sich manche Probleme regeln, die in einem System bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen unlösbar bleiben. Es würde außerdem die Komplexität reduzieren und brächte ein zusätzliches Maß an Rechtssicherheit⁵³, vor allem, wenn die Mitgliedstaaten sich darauf einigen könnten, dem EuGH im Einklang mit Artikel 239 EG-Vertrag⁵⁴ in Streitfällen die Entscheidungsgewalt zu übertragen.

Außerdem ist es nicht unbedingt erforderlich, dass alle Mitgliedstaaten einem solchen Doppelbesteuerungsabkommen zustimmen – so wünschenswert ein solcher Konsens auch grundsätzlich sein mag, dürfte er doch nicht leicht zu erreichen sein.

⁵² So hieß es im Ruding-Bericht von 1992: *Alle diese Benachteiligungen und Verzerrungen könnten natürlich durch den Abschluss eines multilateralen Steuerabkommens zwischen allen Mitgliedstaaten im Rahmen des EWG-Vertrags oder eines speziellen Übereinkommens ausgeräumt werden. Auch eine konzertierte Aktion der Mitgliedstaaten und der Kommission könnte eine Überwindung der diesbezüglichen Probleme bringen.* Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, Anhang 6 (abgefasst von Prof. A. Rädler).

⁵³ Das Phänomen des *Treaty Shopping* ist ein gutes Beispiel für die Rechtsunsicherheit, die ein umfassendes Netz bilateraler Abkommensbeziehungen bewirken kann. Die Steuerverwaltungen und die einzelstaatlichen Gesetzgeber tendieren immer mehr dazu, ein derartiges Vorgehen als echten Regelverstoß anzusehen. Infolgedessen versuchen sie, ihm auf die eine oder andere Weise die rechtliche Gültigkeit abzuspochen. Dieses Problem erstreckt sich über die Grenzen der Gemeinschaft hinaus und erfordert ein international abgestimmtes Vorgehen.

⁵⁴ *Der Gerichtshof ist für jede mit dem Gegenstand dieses Vertrags in Zusammenhang stehende Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten zuständig, wenn diese bei ihm aufgrund eines Schiedsvertrags anhängig gemacht wird.* Artikel 239 EG-Vertrag, vgl. in diesem Zusammenhang auch Artikel 23 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Österreich.

Es wäre durchaus denkbar, dass ein multilaterales Übereinkommen für die Staaten in Kraft tritt, die es bereits unterzeichnet haben, ohne dass die Unterzeichnung und/oder Ratifikation durch alle Mitgliedstaaten abgewartet werden muss, auch wenn eine solche Lösung die Vorzüge des multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens etwas einschränken würde⁵⁵.

41. Es gibt einige Beispiele für multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen⁵⁶. 1983 unterzeichneten die nordischen EU-Mitgliedstaaten (Finnland, Schweden und Dänemark) mit anderen Staaten des Nordischen Rates (Island und Norwegen) ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen⁵⁷, das die vorherigen bilateralen Abkommen zwischen diesen fünf Ländern ersetzt. Dieses Nordische Abkommen ist gutes Beispiel für ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen zwischen einer Gruppe von Staaten, die der OECD und (zum Teil) der EU angehören. Es hält sich eng⁵⁸ an die Bestimmungen des derzeitigen OECD-Musterabkommens. Hierzu ist allerdings zu bemerken, dass die Annäherung der Steuersysteme in den nordischen Ländern ganz besonders weit gediehen ist, und dennoch muss auch das Nordische Doppelbesteuerungsabkommen häufig durch Protokolle angepasst werden, damit es nichts von seiner Wirksamkeit einbüßt.
42. Ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten ist im Übrigen die Lösung, der die Sachverständigen der Wirtschaft und der Sozialpartner, die die Kommission bei der Abfassung der Unternehmensteuerstudie unterstützten, den Vorzug geben würden. Nach Ansicht der Mehrzahl der befragten Experten werden bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen den immer komplizierteren multilateralen Strukturen von Unternehmen nicht mehr gerecht, so dass an einem multilateralen Abkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten kein Weg vorbei führt⁵⁹.
43. Der OECD-Fiskalausschuss hat die Möglichkeit untersucht, ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen anzunehmen, um die vorhandenen Doppelbesteuerungsabkommen zu ersetzen. Er verwarf diese Lösung jedoch, zumindest für den Moment, weil sie nur schwer in die Tat umzusetzen sei. Dennoch schloss die OECD nicht aus, dass ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen für eine Gruppe von Ländern mit vergleichbaren Steuersystemen und gemeinsamen Zielen eine interessante – und technisch machbare – Lösung sein kann⁶⁰.

⁵⁵ Solange neben dem multilateralen noch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen existieren, würde das Phänomen des *Treaty Shopping* zumindest teilweise fortbestehen.

⁵⁶ So z. B. das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Andenstaaten (Bolivien, Chile, Ecuador, Kolumbien und Peru) vom 16. November 1971; das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Ländern der Karibik (1994 Caribbean Community Double Taxation Agreement); ferner gibt es noch das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, das von Europarat und OECD ausgearbeitet und am 25. Januar 1988 in Straßburg unterzeichnet wurde (in Kraft getreten am 1. April 1995).

⁵⁷ *Nordiska skatteavtalet*, unterzeichnet am 22. März 1983 in Helsinki.

⁵⁸ OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Einleitung, Nummer 38.

⁵⁹ SEK (2001) 1681 endg.

⁶⁰ OECD-Musterabkommen, Einleitung, Nummer 37: Der Fiskalausschuss hatte sich mit der Frage beschäftigt, ob die Möglichkeit des Abschlusses eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens besteht; er kam zu dem Ergebnis, dass dies unter den damaligen Umständen auf große Schwierigkeiten stoßen würde. Er erkannte an, dass einzelne Gruppen von Mitgliedstaaten in der Lage sein könnten, den

Europäisches Doppelbesteuerungsabkommen

44. Der Grundgedanke besteht darin, nach dem Vorbild des vom OECD-Fiskalausschuss ausgearbeiteten Musterabkommens ein EU-spezifisches Musterabkommen auszuarbeiten, das die EU-Mitgliedstaaten bei der Aushandlung von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten sowie mit Drittländern als Bezugsrahmen wählen müssten.
45. Die meisten Autoren, die diese Hypothese prüften, sehen ein bilaterales EU-Musterabkommen immer als Zwischenetappe auf dem Weg zu einem multilateralen Abkommen. Ein solches Musterabkommen dürfte nicht darauf abzielen, das OECD-Modell abzulösen oder mit ihm in Konkurrenz zu treten. Seine Funktion wäre es vielmehr, für spezifisch die Gemeinschaft betreffende Aspekte klarere Lösungen anzubieten⁶¹.
46. Die meisten Bestimmungen des EU-Musterabkommens sollten wohl vernünftigerweise aus dem OECD-Musterabkommen übernommen werden. Der Vorschlag würde dann lediglich diejenigen Artikel (und Kommentare zu Artikeln) umfassen, die einer „gemeinschaftlichen“ Auslegung bedürfen, und in jeder anderen Hinsicht auf das OECD-Muster verweisen.
47. Das EU Musterabkommen wäre zwar nicht rechtsverbindlich⁶², aber im Steuerbereich haben die Mitgliedstaaten bereits Erfahrungen mit Lösungen außerhalb des üblichen gemeinschaftsrechtlichen Instrumentariums gesammelt⁶³. Um den Mitgliedstaaten ihre Aufgabe zu erleichtern, schlagen manche Autoren in diesem Zusammenhang vor, eine geeignete rechtliche Lösung zu suchen, bei der der Europäischen Kommission eine Koordinierungsfunktion übertragen würde. Denkbar wäre beispielsweise, dass in Brüssel regelmäßig Treffen der Personen organisiert werden, die die Doppelbesteuerungsabkommen aushandeln, so dass sie auf bilateraler Basis die vereinbarten Änderungen der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten paraphieren können.

Empfehlungen an die Mitgliedstaaten

48. Das Konzept der Empfehlungen knüpft strukturell an das des EU-Musterabkommens an. Die Europäische Kommission würde in diesem Fall auf Grundlage der Artikel 249 und 211 EG-Vertrag⁶⁴ Empfehlungen oder Stellung-

Abschluss eines solchen Abkommens untereinander auf der Grundlage des Musterabkommens mit den zur Verwirklichung der landesspezifischen Ziele gegebenenfalls erforderlichen Änderungen zu erwägen. Trotzdem beurteilt der OECD-Fiskalausschuss die Durchführbarkeit eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens skeptisch und erklärt abschließend zu diesem Thema, dass nichts dafür spricht, dass die Ausarbeitung und der Abschluss eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen allen Mitgliedstaaten als praktisch verwirklichtbare Lösung angesehen werden kann. OECD-Musterabkommen, Einleitung, Nummer 40.

⁶¹ SEK (2001)1681 endg, Kapitel IV, Abschnitt 9.2.2.

⁶² Die Musterbestimmungen könnten in Form einer Empfehlung der Kommission vorgelegt werden. Die Möglichkeit, wie beim OECD-Musterabkommen Vorbehalte zu formulieren oder Kommentare hinzuzufügen, könnte die Annahme eines europäischen Musterabkommens erleichtern.

⁶³ Vgl. z. B. den « Verhaltenskodex » für die Unternehmensbesteuerung.

⁶⁴ *Zur Erfüllung ihrer Aufgaben und nach Maßgabe dieses Vertrags erlassen das Europäische Parlament und der Rat gemeinsam, der Rat und die Kommission Verordnungen, Richtlinien und Entscheidungen, sprechen Empfehlungen aus oder geben Stellungnahmen ab. ... Die Empfehlungen und Stellungnahmen sind nicht verbindlich.* Artikel 249 EG-Vertrag,

nahmen für Bereiche abgeben, die für die Gemeinschaft von besonderer Bedeutung sind. Dies beträfe z. B. für die Bestimmungen des EG-Vertrages, die durch Grundsatzurteile eine eindeutige Auslegung erhalten haben. Empfehlungen könnten Leitlinien zu Begriffen wie Ansässigkeit und Nichtdiskriminierung enthalten. Die Mitgliedstaaten könnten dann frei entscheiden, ob sie diese Leitlinien in ihren Doppelbesteuerungsabkommen oder innerstaatlichen Rechtsvorschriften berücksichtigen.

Dieses Konzept könnte auch durch *Anmerkungen und Vorbehalte* zum OECD-Musterabkommen und seinem Kommentar umgesetzt werden.

Änderung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten

49. Mehrere Kommentatoren haben festgestellt, dass Doppelbesteuerungsabkommen nicht unbedingt notwendig sind. Wenn keine solchen Abkommen existieren, können die Mitgliedstaaten ein System zur Verhinderung der Doppelbesteuerung anwenden, das direkt auf ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften basiert⁶⁵.

Jeder Mitgliedstaat würde sein Steuerrecht vor dem Hintergrund des EG-Vertrags vollständig überarbeiten, um jegliche Diskriminierung gebietsfremder Staatsangehöriger zu beseitigen und Bestimmungen einzuführen, die eine vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung garantieren.

50. Zum Schluss sei hier noch ein Konzept erwähnt, das zwar eine Beseitigung von Doppelbesteuerung und steuerlicher Diskriminierung in der EU ermöglichen, gleichzeitig aber eine radikale Änderung der bisher üblichen Praxis des internationalen Steuerrechts erfordern würde.

Meistbegünstigungsklausel

51. Nach der Meistbegünstigungsklausel ist es prinzipiell nicht zulässig, dass ein Staat seine internationalen Partner unterschiedlich behandelt⁶⁶. Gewährt ein Staat einem anderen einen Vorteil, muss er diesen Vorteil auch allen anderen Partnern gewähren, denen er Meistbegünstigung zugesagt hat. In den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, die im Wesentlichen auf dem Grundsatz der Gegenseitigkeit basieren, ist meistens keine Meistbegünstigungsklausel enthalten. Es gibt einige Ausnahmen, die zeigen, dass die Aufnahme der Meistbegünstigungsklausel in Steuerabkommen nicht grundsätzlich undenkbar ist⁶⁷.

Um das ordnungsgemäße Funktionieren und die Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu gewährleisten, erfüllt die Kommission folgende Aufgaben: (...) Empfehlungen oder Stellungnahmen auf den in diesem Vertrag bezeichneten Gebieten abzugeben, soweit der Vertrag dies ausdrücklich vorsieht oder soweit sei es für notwendig erachtet. Artikel 211 EG-Vertrag,

⁶⁵ So wenden z.B. viele Länder für Einkünfte aus Ländern, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, ein Anrechnungssystem an, das dem in ihren Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen System ähnelt.

⁶⁶ Der Meistbegünstigungsgrundsatz ist schon immer der Grundpfeiler des GATT-Systems für den Warenverkehr. Er schreibt zwar nicht vor, wie weit die Staaten ihre Märkte öffnen müssen, gewährleistet aber einen fairen Wettbewerb zwischen den Handelspartnern.

⁶⁷ Vgl. z. B. Protokoll IX, Absatz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Niederlande/Lettland vom 14. März 1994 betreffend die Behandlung von Lizenzgebühren, die ein Vertragsstaat allen OECD-Mitgliedstaaten gewährt, oder die allgemeine Klausel im Protokoll zu den Abkommen Spaniens mit bestimmten Ländern Lateinamerikas.

52. Zu dieser Hypothese wurde in der Kommissionsstudie von 2001 lediglich festgestellt, dass nach Ansicht mancher Kommentatoren der europäische Steuerpflichtige die Möglichkeit haben müsste, für sich die Vorteile des Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch zu nehmen, das für ihn günstiger ist – das des Mitgliedstaates, in dem er ansässig ist, oder des Staates, in dem er seine Einkünfte erzielt⁶⁸.
53. Die Aufnahme einer Meistbegünstigungsklausel in sämtliche bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zum Vorteil der EU-Bürger würde *de facto* diese Abkommen in einen multilateralen Vertrag umwandeln, ohne dass vorher langwierige Verhandlungen erforderlich wären. Das im EG-Vertrag verankerte Diskriminierungsverbot sieht aber nicht automatisch die Anwendung des Meistbegünstigungsgrundsatzes vor.
54. In einer derzeit anhängigen Rechtssache könnte der Gerichtshof sich schließlich gezwungen sehen, sich zu diesem Sachverhalt zu äußern. Tatsächlich hat das Berufungsgericht von 's-Hertogenbosch (Niederlande) in der Rechtssache C-376/03 (*D. / Rijksbelastingdienst*)⁶⁹ dem Gerichtshof die Frage unterbreitet, inwieweit eine Ungleichbehandlung der Bürger der Europäischen Union, die sich aus der Anwendung der verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, mit dem EG-Vertrag vereinbar ist⁷⁰.

Vor- und Nachteile der einzelnen Konzepte

55. Alle dargelegten Lösungsansätze haben Vor- und Nachteile.
56. Ein europäisches Musterabkommen würde es den Mitgliedstaaten ermöglichen, rein bilaterale Probleme auch weiterhin in (bilateralen) Steuerabkommen zu regeln, ohne sie unbedingt vergemeinschaften zu müssen.

Außerdem könnte ein solches Musterabkommen im Unterschied zu einem multilateralen Abkommen und ähnlich wie das OECD-Musterabkommen in einer nicht rechtsverbindlichen Form angenommen werden⁷¹ und dann die Grundlage für die Abkommensverhandlungen untereinander und mit Drittstaaten bilden.

Mit dem Musterabkommen würde aber nach wie vor eine bilaterale Lösung beibehalten. Seine Wirksamkeit könnte bei so genannten Dreieckssachverhalten

⁶⁸ Die Überlegung, in die Steuerabkommen eine Meistbegünstigungsklausel aufzunehmen, um das Problem der Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag zu lösen, ist nicht neu. Schon im Ruding-Bericht wurde Folgendes festgestellt: *"Innerhalb eines einheitlichen europäischen Binnenmarktes kann unter keinen Umständen hingenommen werden, dass Unternehmen in einem oder mehreren Mitgliedstaaten durch bilaterale Steuerabkommen zwischen den Mitgliedstaaten gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen steuerlich begünstigt werden (Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses, Anhang 6, III.1).*

⁶⁹ Vgl. auch die Rechtssache C-8/04 (*E. Bujara / Inspecteur van de Belastingdienst Limburg*).

⁷⁰ Der Generalanwalt plädierte in seinem Schlussantrag vom 26. Oktober 2004 dafür, dass der Gerichtshof die Vorlagefrage betreffend die Meistbegünstigungsklausel angesichts ihres komplementären Charakters nicht beantworten sollte, da dies *„für das komplexe System bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft Schwierigkeiten mit sich bringen (könnte), aber dies wäre nicht das erste Mal, in dem ein Urteil des Gerichtshofes in der Rechtsordnung der Mitgliedstaaten ein Spannungsverhältnis erzeugt.“* Vgl. auch Rechtssache C-279/93, Schlussantrag des Generalanwalts Léger vom 22. November 1994, Randnummer 87; Urteil des Gerichtshofs vom 8. März 2001, verbundene Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 (*Metallgesellschaft und Hoechst / Commissioners of Inland Revenue*).

⁷¹ SEK (2001) 1681.

naturgemäß begrenzt sein, und das weitverzweigte Netz bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen bliebe weiterhin hochkomplex.

57. Ein multilaterales Steuerabkommen wäre unter technischen Gesichtspunkten wohl eine Lösung für Dreieckssachverhalte und würde das gesamte Abkommensnetz vollständig beseitigen. Es könnte aber selbst wiederum unvorstellbar kompliziert sein, da ohne Zweifel eine ganze Reihe von erläuternden Protokollen notwendig wäre, um die spezifischen Situationen der Vertragsstaaten zu präzisieren und den Besonderheiten der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen der 25 (und bald 27) Mitgliedstaaten gerecht zu werden. Es besteht also die Gefahr, dass ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen nur eine oberflächliche, im Wesentlichen künstliche Verbesserung der derzeitigen Situation bewirkt.

58. Obwohl das EU-Musterabkommen von seiner Struktur und seiner Ausführlichkeit her einer Richtlinie in nichts nachstünde, hätte es doch ohne förmliche Annahme durch den Gemeinschaftsgesetzgeber nicht den Status des Gemeinschaftsrechts. Hauptkonsequenz dieser Tatsache wäre, dass jegliche Intervention des Gerichtshofs auf Grundlage der Artikel 226 und 236 EG-Vertrag (Direktklagen und Vorabentscheidungen) grundsätzlich ausgeschlossen wäre. Der Gerichtshof könnte jedoch bei Streitigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten über die Auslegung eines konkreten bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens tätig werden, sofern das Abkommen einen ausdrücklichen Verweis auf Artikel 239 EG-Vertrag enthält.

Ein multilaterales Steuerabkommen auf der Grundlage des Artikels 293 EG-Vertrag wäre ein wesentlich „gemeinschaftlicheres“ Instrument. Wenn jedoch der Gerichtshof nicht die Befugnis erhält, die einheitliche und korrekte Anwendung dieses Abkommens sicherzustellen, ist die Gefahr groß, dass dieselben rechtlichen Probleme und Unsicherheiten auftreten, wie heute beim Schiedsübereinkommen.

59. Ohne die unzweifelhaften Vorteile in Frage zu stellen, die eine Richtlinie, ein multilaterales Abkommen oder andere Alternativlösungen bieten könnten, dürfte doch ein Musterabkommen, zumindest in einem ersten Schritt, am einfachsten zu konkretisieren sein. Ein solches grundsätzlich leichter zu verwirklichendes Projekt bedürfte allerdings in technischer Hinsicht einer sorgfältigen, mit den Mitgliedstaaten abgestimmten Vorbereitung⁷².

60. Die Kommissionsdienststellen haben noch keine abschließende Auffassung darüber erlangt, welche gemeinsamen Schritte empfehlenswert sind, und sind jeder Anregung gegenüber aufgeschlossen, die sich aus diesem Workshop ergibt, um zu erreichen, dass die Doppelbesteuerungsabkommen und die Praxis der Mitgliedstaaten bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte besser mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind.

⁷² Im Jahr 2001 erklärte die Kommission in einer Mitteilung, dass die Durchsetzung der im EG-Vertrag verankerten Grundsätze des Binnenmarkts *langfristig am besten im Wege einer EU-Version des OECD-Mustersteuerabkommens und des zugehörigen Kommentars (oder bestimmter Artikel) erreicht [werden könne], die den spezifischen Erfordernissen der Mitgliedschaft in der EU entsprechen*. Hiermit sollte der endgültigen Entscheidung nicht vorgegriffen werden, sondern angesichts der vielen Schwierigkeiten, die mit der Abfassung eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens verbunden zu sein scheinen, lediglich ein pragmatischer Ansatz aufgezeigt werden.

V. Fragen

1. *Stimmen die Delegierten der Auffassung zu, dass es Situationen geben kann, in denen Bestimmungen, die üblicherweise in den Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sind, dem Gemeinschaftsrecht zuwiderlaufen?*
2. *Stimmen die Delegierten der Auffassung zu, dass darüber nachgedacht werden muss, wie derartige Konflikte vermieden werden können?*
3. *Würden die Delegierten es für sinnvoll halten, zu diesem Zweck Arbeitsgruppen oder Untergruppen zu bilden, die spezifische Fragen oder konkrete Abkommensbestimmungen prüfen?*
4. *Welche der in diesem Papier dargelegten langfristigen Lösungen ließe sich nach Ansicht der Delegierten am ehesten umsetzen?*
5. *Haben die Delegierten weitere Vorschläge, wie am besten vorgegangen werden sollte?*