

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

**Redaktion:** MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

## EFTA-Gerichtshof: Besteuerung von „Auswärtsausschüttungen“ unter der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit

ÖStZ 2005/  
279, S. 143 Art 40 des EWR-Abkommens steht einer gesetzlichen Regelung entgegen, die Anteilseignern mit Sitz in einem bestimmten Vertragsstaat eine Steuergutschrift für Dividenden gewährt, die von einer Gesellschaft mit Sitz in demselben Vertragsstaat gezahlt worden sind, wohingegen nicht ansässigen Anteilseignern eine solche Steuergutschrift nicht gewährt wird. Ob der Steuerpflichtige in einem anderen Vertragsstaat ansässig ist, der sich aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Vertragsstaat, aus dem die Dividende stammt, verpflichtet hat, die Steueranrechnung für die einbehaltene Quellensteuer zu gewähren, oder ob dem Steuerpflichtigen in dem konkreten Fall die Anrechnung für die Quellensteuer tatsächlich gewährt worden ist oder gewährt werden wird, ist ohne rechtliche Bedeutung<sup>1)</sup>.

EFTA-Gerichtshof, Urteil vom 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank ASA/Norwegen*

**Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M.**  
Universität Linz

### 1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

a. Die Besteuerung grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen ist in der jüngeren Vergangenheit zunehmend in das gemeinschaftsrechtliche Blickfeld gerückt. Basierend auf der Rs Verkooijen<sup>2)</sup> hat die Kommission Ende 2003 ausführlich zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“<sup>3)</sup> Stellung genommen und ist im Wesentlichen zum Ergebnis gelangt, dass das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten gebietet, nationale Begünstigungen auch auf grenzüberschreitende Ausschüttungen auszudehnen. Mittlerweile hat auch der EuGH in den Rs Lenz<sup>4)</sup> und Manninen<sup>5)</sup> zur Besteuerung von Hereinausschüttungen

1) Nicht amtliche Übersetzung des ersten Leitsatzes des Urteils; die Entscheidung ist in englischer Sprache unter [www.eftacourt.lu](http://www.eftacourt.lu) abrufbar, eine deutsche Fassung des Urteils findet sich in IStR 2005, 55 ff.

2) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen.

3) „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg.

4) EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz; dazu auf G. Kofler, Lenz: Österreich darf ausländische Kapitalerträge nicht diskriminieren, ÖStZ 2004/757, 343 (343 ff mwN); Polivanova-Rosenauer, ECJ Rules on Austrian Discrimination of Foreign-Source Investment Income, ET 2004, 416 (416 ff); Toifl, EuGH: Besteuerung ausländischer Dividenden mit dem Normalsteuersatz gemeinschaftsrechtswidrig! RdW 2004/448, 504; siehe auch die Information des BMF vom 30. 7. 2004 zu den „Auswirkungen des EuGH-Urtells vom 15. 7. 2004, C-315/02, Lenz“, SWK 2004, S 755.

5) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-0000, Manninen; dazu etwa Liede/Hintsanen, Finnish Imputation System under ECJ Scrutiny, ET 2003, 31 (31 ff); Muten, ECJ Advocate General Issues Opinion on Finland's Imputation System, 33 Tax Notes Int'l 1154 (1154) (Mar. 29, 2004); G. Kofler, Manninen: Kapitalverkehrsfreiheit verpflichtet zur grenzüberschreitenden Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer, ÖStZ 2004/1081, 582 (582 ff); G. Kofler, Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der Rs Manninen, ÖStZ 2005/59, 26 (26 ff).

ausländischer EU-Gesellschaften geurteilt: Die Rs Lenz hat gezeigt, dass es mit dem Gemeinschaftsrecht nicht zu vereinbaren ist, ausländischen Dividenden die für inländische Dividenden bestehenden Begünstigungen – hier: die frühere österreichische 25%ige Endbesteuerung bzw Halbsatzbesteuerung – vorzuenthalten<sup>6)</sup>. In der Rs Manninen hat der EuGH für das frühere finnische Anrechnungssystem entschieden, dass es die Kapitalverkehrsfreiheit verbietet, eine Anrechnung ausländischer KSt auf die ESt des Dividendenbeziehers zu verweigern<sup>7)</sup>.

b. Die beim EuGH anhängigen Rs Meilicke, ACT Group Litigation und Denkavit werden weitere Klärung in diesen Bereichen bringen: So hat unlängst das Finanzgericht Köln dem EuGH in der Rs Meilicke<sup>8)</sup> die Frage vorgelegt, ob das frühere deutsche Anrechnungssystem<sup>9)</sup>, das – ebenso wie das finnische in der Rs Manninen – nur für „inländische“ Dividenden eine Anrechnung vorsah, im Einklang mit dem EG Vertrag steht. Die ausführliche und komplexe Fragestellung des britischen High Court in der Rs ACT Group Litigation

6) Zu den Änderungen der österreichischen Besteuerung ausländischer Kapitalerträge durch das BBG 2003 (BGBl I 2003/71) siehe etwa D. Aigner/H.-J. Aigner/G. Kofler, Die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalerträgen durch das BudgetbegleitG 2003, ecolex 2003, 480 (480 ff).

7) Zur Neuregelung der Dividendenbesteuerung in Finnland siehe etwa Helminen, Tax Treatment of Cross-Border Dividends and Finland's Tax Reform of 2005, BfD 2004, 487 (487 ff); Helminen, Finland: Cross-Border Business and the Tax Reform of 2005, ET 2004, 396 (396 ff).

8) FG Köln 24. 6. 2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580; beim EuGH geführt als Rs C-292/04, Meilicke; siehe dazu bereits Krebs/Bödefeld, Nochmals: Verbot der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners ist europarechtswidrig, BB 2004, 1712 (1712 f).

9) § 36 Abs 2 Nr 3 dEStG idF vor dem dStSEkG, dBGBI I 2000, 1433.

on<sup>10)</sup> läuft im Wesentlichen darauf hinaus, ob und inwie- weit grenzüberschreitende Ausschüttungen einer ansässigen Tochtergesellschaft an eine ausländische Muttergesellschaft von einer Steuergutschrift begleitet werden müssen, wobei jeweils als Vergleich natürliche Personen oder Gesellschaften herangezogen werden, die in Ländern ansässig sind, mit denen das Vereinigte Königreich eine solche Gutschrift im DBA<sup>11)</sup> zugestanden hat<sup>12)</sup>, zumal bei britischen Körperschaften Dividenden steuerfrei sind. Schließlich geht es in der französischen Rs Denkavit<sup>13)</sup> um die Frage, ob es das Gemeinschaftsrecht verbietet, dass Frankreich für Ausschüttungen einer französischen an eine niederländische Gesellschaft eine – abkommensrechtlich auf 5 % reduzierte – Quellensteuer erhebt, während Dividenden im nationalen Kontext (quellen-)steuerfrei sind, umgekehrt aber die Niederlande zur Anrechnung der französischen Quellensteuer verpflichtet sind; diesbezüglich ergibt sich freilich die Zusatzfrage, ob es für die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung eine Rolle spielt, dass diese Anrechnung aufgrund des holländischen Schachtelprivilegs ins Leere geht<sup>14)</sup>.

**c.** Die unlängst vom EFTA-Gerichtshof entschiedene Rs Fokus Bank reiht sich nahtlos in diesen Reigen von Rechts-sachen zu grenzüberschreitenden Ausschüttungen ein und betrifft die vom EuGH noch nicht behandelte Konstellation der Gewährung einer Steuergutschrift an ausländische Anteilseigner in einem Anrechnungssystem. Die materielle Frage<sup>15)</sup> lief dabei darauf hinaus, ob es Art 40 des EWR-Abkommens (EWRA)<sup>16)</sup> verbietet, dass nach dem norwe-

- 10) *Rs Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, beim EuGH geführt als Rs C-374/04; die umfangreichen Vorlagefragen sind in ABI C 273/17 f (6. 11. 2004) abgedruckt.*
- 11) Manche britische, französische und italienische DBA sehen die Auszahlung eines Erstattungsbetrages durch den Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft vor; ein schönes Beispiel betreffend Körperschaften bietet etwa der jüngst entschiedene britische *Océ van der Grinten-Fall* (EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, Slg 2003, I-9809, *Océ van der Grinten NV*); dazu etwa *G. Kofler, Ocè van der Grinten: Gestattet die Mutter-Tochter-RL eine abkommensrechtlich vorgesehene Quellenbesteuerung?* ÖStZ 2004/79, 28 (28 ff mwN); weiters *Bouzoraalvan der Brink/Baranger/Russo, The Ocè van der Grinten Case: Implications for Other EU Member States – A Critical Assessment*, ET 2003, 394 (394 ff), auch zu den Regelungen in den französischen und italienischen DBA.
- 12) Dieses Vergleichspaar läuft auf eine Frage der Meistbegünstigung hinaus, die in anderen Konstellationen derzeit auch in den Rs D (C-376/03) und Bujura (C-8/04) beim EuGH anhängig ist; zum parallelen Problem beim (früheren) französischen *avoir fiscal* vgl auch *Schultze, Doch noch Anspruch auf den „avoir fiscal“?* IStR 2004, 639 (640 f); weiters *Richter, Frankreich: Avoir fiscal, Précompte mobilie, wie lange noch ...?* IStR 2002, 726 (731). Zu den beiden beim EuGH anhängigen Rs siehe etwa *G. Kofler, Generalanwalt zur Kapitalverkehrsfreiheit und Meistbegünstigung bei DBA-Anwendung*, ÖStZ 2004/1066, 558 (558 ff mwN); *Hofbauer, Erfordern die Grundfreiheiten des EG-V eine innereuropäische Meistbegünstigung?* – Erste Erkenntnisse aus dem „D“-Fall, SWI 2004, 586 (586 ff); *Cussions, The “D” Case: D v Rijksbelastingdienst (C-376/03), Tax Planning Int’l Rev* (Dec. 2004); *Schnitger, Vermögensteuer-Freibeträge in Holland, weil keine Vermögensteuer in Deutschland*, IStR 2004, 793 (801 ff); *Meussen, The Advocate General’s Opinion in the “D” Case: Most-Favoured-Nation Treatment and the Free Movement of Capital*, ET 2005, 52 (52 ff).
- 13) Vorlage noch nicht im ABI veröffentlicht.
- 14) Siehe dazu – im Kontext des *Océ van der Grinten-Urteils* – bereits *Comis/van der Stok, Double Tax on Dividends: the UK v Holland*, Int’l Tax Rev. (July 2000); *Englisch, Ocè van der Grinten: 5% Quellensteuer von grenzüberschreitenden Dividenden*, IStR 2003, 777 (783); *Wattel, Red Herrings in Direct Tax Cases before the ECJ*, LIEI 2004, 81 (94); *G. Kofler, ÖStZ 2004/79, 28 (30 f).*
- 15) Die zweite, hier nicht wiedergegebene Vorlagefrage betraf die verfahrensrechtliche Position des ausländischen Dividendenempfängers; siehe dazu *Eicker/Breuer, EWR-Kapitalverkehrsfreiheit: Grenzüberschreitende Anrechnung von Körperschaftsteuer (Quellensteuer); Verfahrensrechte ausländischer Anteilseigner in den EWR/EFTA-Mitgliedstaaten*, IStR 2005, 55 (62).
- 16) BGBl 1993/909.

gischen Vollarrechnungssystem ansässige Anteilseigner eine Steuergutschrift auf Dividendenzahlungen erhielten, die ihre 28%ige Einkommensteuerpflicht auf die bezogenen Dividenden „auslöscht“<sup>17)</sup>, wohingegen ausländischen Anteilseignern eine solche Anrechnung nicht gewährt wurde. Ausländische – hier: deutsche und britische – Anteilseigner unterlagen vielmehr in Norwegen einer abkommensrechtlich auf 15 % reduzierten Quellensteuer, die im Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner – hier: Deutschland und Großbritannien – angerechnet und damit eine juristische Doppelbesteuerung der Dividenden vermieden wurde. Beendet man die Betrachtung also an der norwegischen Staatsgrenze, so ergibt sich folgendes Bild:

	Innerstaatl Ausschüttung	Auswärts- ausschüttung
KSt- Bmgndl	100	100
./. KSt (28 %)	(28)	(28)
= Dividende	72	72
= ESt- Bmgndl	72	72
./. ESt (28 % bzw 15 %)	(20,16)	(10,8)
+ Steuergutschrift (100 %)	20,16	—
= ESt in Norwegen	0	10,8
= Gesamtsteuerlast	28	38,8
= Nettodividende	72	61,2

**d.** Der EFTA-Gerichtshof kam in der Rs Fokus Bank zum Ergebnis, dass Art 40 EWRA der norwegischen Regelung entgegensteht und dabei die Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates des Dividendenempfängers ohne rechtliche Bedeutung sei. Diese Konstellation kann dabei als umgekehrter Manninen-Fall bezeichnet werden<sup>18)</sup>: In Manninen war der das Anrechnungssystem anwendende Mitgliedstaat als Wohnsitzstaat angesprochen, in Fokus Bank als Quellenstaat; letzteres ist eine Konstellation, die der EuGH auch in den anhängigen Rs ACT Group Litigation und Denkavit untersuchen wird<sup>19)</sup>. Aufgrund der offensichtlichen Relevanz dieses Urteils auch für die EU-Mitgliedstaaten hat die Entscheidung des EFTA-Gerichtshof bereits vermehrte – teilweise kritische – Aufmerksamkeit in der Literatur erfahren<sup>20)</sup>. Bevor allerdings die Entscheidungsgründe des EFTA-Gerichtshofes dargestellt und im Kontext der bisherigen EuGH-Rsp gewürdigt werden sollen, erscheint es angebracht, einen kurzen Überblick über die Bedeutung des EWRA und der Rsp des EFTA-Gerichtshofes für die EU-Mitgliedstaaten zu geben.

- 17) Ein sog *gross-up* der Dividende um die Steuergutschrift finden in Norwegen – anders als zB im britischen und im früheren französischen und finnischen Anrechnungssystem – nicht statt; siehe dazu *Leegaard, Norway – Corporate Income Tax*, in: *Kesti* (Hrsg), European Tax Handbook, Norway Chp 1.1; *Leegard, Reform of Company and Shareholder Taxation in Norway*, ET 2005, 121 (122).
- 18) Siehe auch *Eicker/Breuer, IStR 2005, 55 (59); Zimmer, EFTA Court Strikes Down Norwegian Withholding Tax on Dividends*, 36 Tax Notes Int’l 840 (840) (Dec. 6, 2004); *Muller, Fokus Bank Case: EFTA Ruling, Tax Planning Int’l EU Focus* (Jan. 2005).
- 19) Dazu G. Kofler, Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus Bank-Urteil, erscheint in einer der nächsten Ausgaben der ÖStZ.
- 20) *Zimmer, EFTA Court Strikes Down Norwegian Withholding Tax on Dividends*, 36 Tax Notes Int’l 840 (840 ff) (Dec. 6, 2004); *Muller, Fokus Bank Case: EFTA Ruling, Tax Planning Int’l EU Focus* (Jan. 2005); *Bullen, Norwegian Withholding Tax Contrary to Rules on Free Movement of Capital in EEA Agreement*, ET 2005, 75 (75 ff); *Eicker/Breuer, IStR 2005, 55 (59 ff); siehe auch Leegaard/Valat, Imputation Tax Credit under Free Movement of Capital (Art. 40 EEA Agreement)*, ET 2004, 207 (207 ff).

## 2. Die EWR-Kapitalverkehrsfreiheit und die Rolle des EFTA-Gerichtshofes

**a.** Die Entwicklung des EWR ist eng mit der Entwicklung des Binnenmarktes auf EU-Seite verknüpft. Mitte der 80er Jahre hat die Europäische Kommission ihr ehrgeiziges Vorhaben zur Schaffung eines voll integrierten Binnenmarkts eingeleitet. Der entsprechende Plan wurde in der Einheitlichen Europäischen Akte, die 1986 unterzeichnet wurde, niedergelegt<sup>21)</sup>. 1984 haben die EFTA-Staaten und die EG eine Erklärung über die gemeinsame Einrichtung eines dynamischen Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) unterzeichnet, in der verschiedene Wege der Zusammenarbeit, insb im Bereich des Handels mit Waren, aufgeführt wurden. 1989 hat Jacques Delors, der damalige Präsident der Europäischen Kommission, schließlich eine neue, stärker strukturierte Form der Partnerschaft vorgeschlagen, die später im EWR-Abkommen Form annehmen sollte. Die EFTA-Staaten, zu denen damals Österreich, Finnland, Island, Liechtenstein, Norwegen, Schweden und die Schweiz zählten, begrüßten diese Idee und im Juni 1990 wurden die formellen Verhandlungen aufgenommen. Am 2. Mai 1992 wurde in Oporto das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum unterzeichnet, das am 1. 1. 1994 in Kraft getreten ist<sup>22)</sup>. Die Schweiz hat sich in einer Abstimmung im Dezember 1992 gegen die Mitgliedschaft im EWR ausgesprochen und hat seitdem ihre Beziehungen mit der EU im Rahmen von bilateralen Abkommen fortgesetzt und weiterentwickelt; Österreich, Finnland und Schweden sind 1995 innerhalb des EWR von der EFTA- auf die EU-Seite gewechselt. Ebenfalls im Jahr 1995 ist Liechtenstein dem EWR beigetreten<sup>23)</sup>.

**b.** Der Europäische Wirtschaftsraum (EWR) vereint ab 1. 5. 2004 die 25 EU-Mitgliedstaaten und die drei EFTA-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen in einem von einheitlichen Regeln beherrschten Binnenmarkt. Durch diese Regeln soll der freie Verkehr von Waren, Dienstleistungen, Kapital und Personen innerhalb des EWR in einem offenen und wettbewerbsfähigen Umfeld gewährleistet werden, nach dem Konzept der sog vier Freiheiten. Ziel des EWR-Abkommens ist es, wie in Art 1 des Abkommens festgelegt, „*eine beständige und ausgewogene Stärkung der Handels- und Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Vertragsparteien [...] zu fördern, um einen homogenen Europäischen Wirtschaftsraum [...] zu schaffen*“. Mit dem EWR sollte also ein Binnenmarkt errichtet werden, der nicht nur die EG, sondern auch die Länder der Europäischen Freihandelszone (EFTA) umfasst.

**c.** Ebenso wie unter dem EG-Vertrag fallen auch im EWR die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese haben jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des EWR Rechts auszuüben<sup>24)</sup>. Die Kapitalverkehrsfreiheit ist dabei eines der fundamentalen Prinzipien des EWRA und

21) ABI L 169/1 ff (29. 6. 1987).

22) Siehe den Genehmigungsbeschluss ABI L 1/1 (3. 1. 1994).

23) Siehe den Beschluss des EWR-Rates Nr. 1/95 vom 10. März 1995 über das In-Kraft-Treten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum für das Fürstentum Liechtenstein, ABI 1995 L 86/58 (20. 4. 1995).

24) Vgl zB EFTA-Gerichtshof 22. 2. 2002, E-1/01, EFTA Court Report 2002, 1, Hörður Einarsson – Tz 17; EFTA Gerichtshof 12. 12. 2003, E-1/03, EFTA Court Report 2003, 143, EFTA Surveillance Authority v Iceland – Tz 26; siehe auch EFTA-Gerichtshof 20. 5. 1999, E-6/98, EFTA Court Report 1999, 74, Norway v EFTA Surveillance Authority – Tz 34; für die parallele Situation im EG-Recht etwa EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, Slg 2000, I-11619, AMID – Tz 19; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft und Hoechst – Tz 37.

ist – ebenso wie Art 56 EG<sup>25)</sup> – unmittelbar anwendbar<sup>26)</sup>. So normiert Art 40 EWRA, dass „*der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den EG-Mitgliedstaaten oder den EFTA-Staaten ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes [unterliegt]. Die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel sind in Anhang XII enthalten*<sup>27)</sup>.“ Dieser Anhang, der die Vorschriften zur Implementierung von Art 40 EWRA enthält, erklärt die gemeinschaftsrechtliche KapitalverkehrsRL<sup>28)</sup> und deren Anhang I als für den EWR anwendbar, Rechtsgrundlagen also, die auch in der EU Hinweiswirkung für die Auslegung des Art 56 EG entfalten<sup>29)</sup>.

**d.** Bei der Auslegung des Art 40 EWRA hat sich der EFTA-Gerichtshof<sup>30)</sup> stets von der in Art 1 EWRA niedergelegten Zielsetzung der Schaffung eines homogenen Europäischen Wirtschaftsraumes leiten lassen<sup>31)</sup>. Was das Verhältnis zwischen Art 40 EWRA und Art 56 EG betrifft ist zudem Art 6 EWRA einschlägig, wonach die diesbezügliche Rsp des EuGH bis zur Unterzeichnung des EWRA am 2. 5. 1992 zu beachten ist; weiters hat nach Art 3 Abs 2 des ESA/Court Agreements<sup>32)</sup> der EFTA-Gerichtshof die in

25) Siehe zB EuGH 23. 2. 1995, C-358/93 und 416/93, Slg 1995, I-361, Bordessa – Tz 32 ff.

26) Dazu EFTA-Gerichtshof 14. 7. 2000, E-1/00, EFTA Court Report 2000-2001, 8, Íslandsbanki-FBA hf.

27) Der Wortlaut des Art 40 EWRA entspricht somit im Wesentlichen jenem des früheren Art 67 Abs 1 EG-Vertrag, ohne jedoch die damalige Verhinderung der unmittelbaren Anwendbarkeit (siehe zB EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I- 3955, Svensson und Gustavsson – Tz 5 ff) zu übernehmen (dazu auch Schnitter, Geltung der Grundfreiheiten des EGV für Drittstaatsangehörige im Steuerrecht, IStR 2002, 711 [713]). Der EU-Vertrag (ABI C 191/1 ff [29. 7. 1992]) hat nachfolgend mit Wirkung ab 1. 1. 1994 neue Bestimmungen über die Kapitalverkehrsfreiheit eingeführt, die ua Art 73b EG-Vertrag enthielten, welcher seinerseits im Wesentlichen Art 1 der – ab 1. 7. 1990 unmittelbar anwendbaren (EuGH 23. 2. 1995, C-358/93 und 416/93, Slg 1995, I-361, Bordessa – Tz 32 ff) – Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABI L 178/5 ff (8. 7. 1988), entsprach. Nach dem Vertrag von Amsterdam (ABI C 340/1 ff [10. 11. 1997]) wurde Art 73b EG-Vertrag umnummeriert und findet sich nunmehr in Art 56 EG.

28) Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABI L 178/5 ff (8. 7. 1988).

29) Siehe zB EuGH 16. 3. 1999, C-222/97, Slg 1999, I-1661, Trummer und Mayer – Tz 21; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 27; EuGH 11. 1. 2001, C-464/98, Slg 2001, I-0173, Stefan – Tz 5; siehe auch EFTA-Gerichtshof 14. 7. 2000, E-1/00, Íslandsbanki-FBA hf., EFTA Court Report 2000-2001, 8 – Tz 14 f.

30) Nach Art 108 Abs 2 EWRA und Art 34 des Abkommens zwischen den EFTA-Staaten zu Errichtung einer Überwachungsbehörde und eines Gerichtshofs (ABI L 344/1 ff [31. 12. 1994]) hat der EFTA-Gerichtshof Jurisdiktion zur gutachtlichen Auslegung des EWRA. Auf der anderen Seite hat der EuGH Jurisdiktion über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts, zu dem auch das EWR-Abkommen gehört, sofern dessen Anwendung auf Mitgliedstaaten nach deren EU-Beitritt betroffen ist (siehe EuGH 15. 6. 1999, C-321/97, Slg 1999, I-3551, Andersson – Tz 31; EuGH 15. 5. 2003, C-300/01, Slg 2003, I-4899, Salzmann – Tz 69).

31) Siehe zB EFTA-Gerichtshof 10. 12. 1998, E-9/97, EFTA Court Report 1998, 95, Sveinbjörnsdóttir – Tz 49 ff; EFTA-Gerichtshof 9. 10. 2002, E-6/01, EFTA Court Report 2002, 281, CIBA – Tz 33; EFTA Gerichtshof 12. 12. 2003, E-1/03, EFTA Court Report 2003, 143, EFTA Surveillance Authority v Iceland – Tz 27; EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 22.

32) Abkommen zwischen den EFTA-Staaten zu Errichtung einer Überwachungsbehörde und eines Gerichtshofs, ABI 1994, L 344/1 (31. 12. 1994). Art 3 Abs 2 dieses Abkommens bestimmt, dass „*[b]ei der Auslegung und Anwendung des EWR-Abkommens und dieses Abkommens werden die EFTA-Überwachungsbehörde und der EFTA-Gerichtshof die in den betreffenden Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften dargelegten Grundsätze gebührend berücksichtigen [sind], die nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des EWR-Abkommens ergingen und die Auslegung jenes Abkommens oder solcher Bestimmungen des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft [...] betreffen*“, die mit den Bestimmungen des EWR-Abkommens in ihrem wesentlichen Gehalt identisch sind.

der EuGH-Judikatur dargelegten Grundsätze gebührend zu berücksichtigen. Tatsächlich orientiert sich der EFTA-Gerichtshof inhaltlich stark am Prüfungsschema und der Argumentationsweise des EuGH und zitiert dessen Urteile als für ihn maßgeblich<sup>33)</sup>. Ausdrücklich verweist der EFTA-Gerichtshof in der Rs Fokus Bank auch darauf, dass die Rsp des EuGH zu Art 56 EG für die Auslegung von Art 40 EWRA von maßgeblicher Bedeutung ist<sup>34)</sup>.

**e.** Auch der EuGH hat in seiner Rsp zur Kapitalverkehrsfreiheit konsequent darauf hingewiesen, dass die Vorschriften, nach denen Beschränkungen des Kapitalverkehrs und die dadurch bewirkte Diskriminierung untersagt sind, in den Beziehungen zwischen den Vertragsstaaten des EWR-Abkommens – unabhängig davon, ob es sich um Mitglieder der Gemeinschaft oder der EFTA handelt – mit denen identisch sind, die das Gemeinschaftsrecht für die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten aufstellt<sup>35)</sup>. So betonte der EuGH in der Rs Ospelt<sup>36)</sup>, dass „eines der Hauptziele des EWR-Abkommens die möglichst umfassende Verwirklichung der Freizügigkeit und des freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs im gesamten EWR [ist], sodass der innerhalb des Gebietes der Gemeinschaft verwirklichte Binnenmarkt auf die EFTA-Staaten ausgeweitet wird. Im Hinblick darauf dienen mehrere Bestimmungen des genannten Abkommens dazu, eine möglichst einheitliche Auslegung des Abkommens im gesamten EWR sicherzustellen [...]. In diesem Rahmen ist es Sache des Gerichtshofes, darüber zu wachen, dass die Vorschriften des EWR-Abkommens, die im Wesentlichen mit denen des Vertrages identisch sind, innerhalb der Mitgliedstaaten einheitlich ausgelegt werden“.

**f.** Aus der bisherigen Rsp sowohl des EFTA-Gerichtshofes als auch des EuGH lässt sich also ableiten, dass Art 40 EWRA und Art 56 EG in ihrem jeweiligen Anwendungsbereich gleichförmig auszulegen sind<sup>37)</sup>. Obwohl der Begriff des Kapitalverkehrs nicht definiert ist, ergibt sich aus dem – Indizwirkungen entfaltenden<sup>38)</sup> – Anhang I der KapitalverkehrsRL unstrittig, dass die Investition in Kapitalgesellschaften und der Bezug von Dividenden sowohl von Art 40 EWRA als auch von Art 56 EG erfasst ist<sup>39)</sup>. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass Art 40 EWRA – im Unterschied zu Art 56 EG – Sachverhalte außerhalb des EWR nicht erfasst<sup>40)</sup>.

33) Siehe auch Eicker/Breuer, IStR 2005, 55 (61).

34) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 22.

35) Siehe EuGH 23. 9. 2003, C-452/01, Slg 2003, I-9743, Margarethe Ospelt – Tz 28 f; EuGH 1. 4. 2004, C-286/02, Slg 2004, I-0000, Bellio Flli Srl – Tz 34; siehe auch das Gutachten des EuGH, 10. 4. 1992, I/92, Slg 1992, I-2821; weiters EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 23.

36) EuGH 23. 9. 2003, C-452/01, Slg 2003, I-9743, Margarethe Ospelt – Tz 29.

37) Siehe EuGH 23. 9. 2003, C-452/01, Slg 2003, I-9743, Margarethe Ospelt – Tz 28 ff.

38) Siehe zB EuGH 16. 3. 1999, C-222/97, Slg 1999, I-1661, Trummer und Mayer – Tz 21; EuGH 11. 1. 2001, C-464/98, Slg 2001, I-0173, Stefan – Tz 5; siehe auch EFTA-Gerichtshof 14. 7. 2000, E-1/00, EFTA Court Report 2000-2001, 8, Íslandsbanki-FBA hf. – Tz 14 ff.

39) Siehe zB EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 28 ff; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-0000, Manninen; EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 24.

40) Siehe hingegen zum „weltweiten“ Ansatz des Art 56 EG und dessen Grenzen zB D. Aigner/G. Kofler, Austria Clarifies Third Country Impact of ECJ's Lenz Decision, 36 Tax Notes Int'l 477 (477 ff) (Nov. 1, 2004).

### 3. Entscheidung des EFTA-Gerichtshofes in der Rs Fokus Bank<sup>41)</sup>

**a.** Am Beginn seiner Entscheidungsgründe<sup>42)</sup> hat der EFTA-Gerichtshof zunächst daran erinnert, dass EWR/EFTA-Staaten ihr Besteuerungsrecht in Übereinstimmung mit dem EWR-Recht ausüben müssen<sup>43)</sup>, dass ein Mitgliedstaat auch bei DBA-Sachverhalten bei der Ausübung des zugewiesenen Besteuerungsrechts das EWR-Recht nicht unbeachtet lassen darf<sup>44)</sup>, und dass die Ausschüttung und der Empfang von Dividenden unter den freien Kapitalverkehr gem Art 40 EWRA fallen<sup>45)</sup>. Gem Art 40 EWRA sind dabei alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Vertragsstaaten gegenüber Personen, die in EG- oder in EFTA-Staaten ansässig sind sowie jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder der Ansässigkeit einer natürlichen oder juristischen Person oder aufgrund des Anlageortes verboten. Die Vorschrift verleiht dem Einzelnen sowie anderen Wirtschaftsteilnehmern ein Recht auf Marktzugang<sup>46)</sup>.

**b.** Sodann stellte der Gerichtshof fest, dass die norwegische Regelung den freien Kapitalverkehr beschränkt<sup>47)</sup>: Die streitigen norwegischen Bestimmungen wirkten sich nachteilig auf den Gewinn der nicht ansässigen Anteilseigner aus und könnten dadurch die Wirkung haben, sie von der Kapitalinvestition in Gesellschaften mit Sitz in Norwegen abzuhalten. Die Anwendung solcher Vorschriften behinderte die Freiheit der Gesellschaften sowie Privatpersonen, die in anderen Vertragsstaaten ansässig sind, in Norwegen zu investieren. Solche Vorschriften können außerdem norwegische Gesellschaften bei der Beschaffung von Kapital außerhalb Norwegens behindern. Daher beeinträchtigte die streitige Regelung sowohl den Marktzugang der ausschüttenden Gesellschaften als auch der ausländischen Anteilseigner und stellt dadurch eine Beschränkung iSd Art 40 EWRA dar<sup>48)</sup>.

**c.** Die Prüfung der möglichen Rechtfertigung dieser Beschränkung erinnert stark an die – vom EFTA-Gerichtshof nicht erwähnten – Überlegungen des EuGH zu Art 58 Abs 1 und 3 EG<sup>49)</sup>. Auf der Rechtfertigungsebene wies der EFTA-Gerichtshof nämlich zunächst darauf hin, dass Art 40

41) Für eine nicht amtliche, deutsche Fassung der Entscheidung siehe IStR 2005, 55 ff.

42) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 20 bis 25.

43) Siehe hierzu auch EFTA-Gerichtshof 20. 5. 1999, E-6/98, EFTA Court Report 1999, 74, Norway v EFTA Surveillance Authority – Tz 34; EFTA-Gerichtshof 22. 2. 2002, E-1/01, EFTA Court Report 2002, 1, Hörður Einarsson – Tz 17; EFTA Gerichtshof 12. 12. 2003, E-1/03, EFTA Court Report 2003, 143, EFTA Surveillance Authority v Iceland – Tz 26.

44) EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 58; EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot – Tz 94.

45) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 30.

46) Vgl in Bezug auf die Dienstleistungsfreiheit EFTA Gerichtshof 12. 12. 2003, E-1/03, EFTA Court Report 2003, 143, EFTA Surveillance Authority v Iceland – Tz 30.

47) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 26.

48) In Tz 34 seines Urteils wies der EFTA-Gerichtshof zudem darauf hin, dass die fragliche norwegische Steuerregelung zu einer unterschiedlichen Behandlung von ansässigen und nicht ansässigen Anteilseignern in Bezug auf die Steueranrechnung führt. Die Versagung des Vorteils der Steueranrechnung benachteilige ausländische Anteilseigner gegenüber in Norwegen ansässigen Anteilseignern, wenn diese in norwegische Kapitalgesellschaften investierten. Daher stelle die streitige Regelung eine Diskriminierung dar, die gem Art 40 EWRA unzulässig ist. Der dogmatische Wert dieser Aussage ist freilich unklar, da der wahre Grund für die vom EFTA-Gerichtshof in Tz 26 des Urteils gefundene „Beschränkung“ durch die Beeinträchtigung des Marktzuganges gerade auf diese Diskriminierung zurückzuführen ist; man kann daher durchaus von einer diskriminierenden Beschränkung sprechen.

49) Dazu zB G. Kofler, ÖStZ 2004/757, 343 (345 ff mwN).

EWRA die EWR-Staaten nicht daran hindert, die entsprechenden Bestimmungen ihres Steuerrechts anzuwenden, die zwischen Steuerzahldern unterscheiden, welche aufgrund ihrer Ansässigkeit nicht in einer vergleichbaren Situation sind. Da dieser Gesichtspunkt jedoch zu einer Beschränkung des Grundprinzips der Kapitalverkehrsfreiheit führt, müsste er eng und nicht in der Weise ausgelegt werden, dass jede gesetzgeberische Unterscheidung zwischen Steuerzahldern nach dem Ort ihrer Ansässigkeit automatisch im Einklang mit dem EWR-Abkommen steht. Die unterschiedliche Behandlung könnte nur dann als vereinbar mit Art 40 EWRA angesehen werden, wenn die umstrittenen Fallgestaltungen nicht objektiv vergleichbar sind, oder wenn dies aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Um gerechtfertigt zu sein, dürfe die unterschiedliche Behandlung zudem nicht über das hinausgehen, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist<sup>50)</sup>.

- Was die Vergleichbarkeit der Situationen zwischen den in Norwegen ansässigen Anteilseignern und auslandsansässigen Anteilseignern betrifft, vertrat der EFTA-Gerichtshof – in Abgrenzung zu Schumacker<sup>51)</sup> und unter Verweis auf *Royal Bank of Scotland*<sup>52)</sup> – die Ansicht, dass die bloße Tatsache, dass der ansässige Anteilseigner in Norwegen unbeschränkt stpfl ist, während nicht ansässige Anteilseigner der Besteuerung in Norwegen nur mit den Einkünften unterliegen, die sie dort erzielt haben, nicht daran hindert, die beiden Kategorien als vergleichbare Situationen anzusehen<sup>53)</sup>. Unter Rückgriff auf die EuGH-Rsp zu „Hereinausschüttungen“<sup>54)</sup> begründete der EFTA-Gerichtshof die Vergleichbarkeit weiters damit, dass der durch das norwegische System angestrebte Zweck der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nur erreicht werden könne, wenn allen Anteilseignern der Vorteil des Anrechnungsguthabens gewährt wird, unabhängig davon, wo sie ansässig sind, da die wirtschaftliche Doppelbelastung desselben Gewinns unabhängig von dem Ort der Ansässigkeit des Anteilseigners zu dieser unerwünschten Wirkung führt<sup>55)</sup>.
- Norwegen argumentierte auch, dass die Beschränkung aufgrund der Kohärenz des internationalen Steuersystems gerechtfertigt sei: Eine aus dem EWR-Recht abgeleitete Verpflichtung, nichtansässigen Anteilseignern das gleiche Anrechnungsguthaben zu gewähren wie ansässigen Anteilseignern, würde nämlich de facto zu einem Transfer des Besteuerungsrechts vom Quellenstaat zum Heimatstaat führen und liefe den Prinzipien des internationalen Steuerrechts entgegen, wonach die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung Sache des Heimatstaats des Steuerpflichtigen ist. Der EFTA-Gerichtshof ließ dieses Argument nicht gelten<sup>56)</sup>: Ausgangsbasis der Auslegung von Art 40 EWRA sei die Wirkung nationaler Maßnahmen für den Einzelnen und die Wirtschaftsteilnehmer im

50) Der EFTA-Gerichtshof verweist hier ausdrücklich auf EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-0000, Manninen – Tz 28 f.

51) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 31 f.

52) EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, Royal Bank of Scotland Tz 29.

53) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 29.

54) EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-0000, Manninen – Tz 35 ff.

55) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 30.

56) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 31.

EWR. Weiterhin würde die Befugnis zu Beschränkungen des in Art 40 EWRA niedergelegten Grundprinzips des freien Kapitalverkehrs unter Berufung auf den Schutz der Kohärenz des internationalen Steuersystems auf einen Vorrang der bilateralen DBA vor EWR-Recht hinauslaufen. Ein Vertragsstaat könnte – so der EFTA-Gerichtshof unter Berufung auf das Avoir Fiscal-Urteil des EuGH<sup>57)</sup> – die Wahrung der durch Art 40 EWRA verliehenen Rechte nicht zum Gegenstand des Inhalts bilateraler Abkommen machen, die er mit einem anderen Vertragsstaat abschließt. Zudem würde das Ziel der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung von Gewinnen, die schon auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft besteuert wurden, in keiner Weise beeinträchtigt, wenn dieser Vorteil des norwegischen Steuerrechts auch außerhalb Norwegens ansässigen Anteilseignern gewährt werden würde<sup>58)</sup>. Schließlich zeige die legislative Historie des norwegischen Anrechnungssystems, dass der wahre Zweck für die Nichtgewährung des Steuerguthabens an nicht ansässigen Anteilseignern nicht die Wahrung der Kohärenz des internationalen Steuersystems, sondern in erster Linie der Schutz des norwegischen Steueraufkommens gewesen sei; diese Zielsetzung sei freilich rein wirtschaftlicher Natur und kann deshalb nicht die Beschränkung der Ausübung einer Grundfreiheit rechtfertigen<sup>59)</sup><sup>60)</sup>.

d. Schließlich setzte sich der EFTA-Gerichtshof mit dem norwegischen Argument auseinander, dass die Gesamtsteuerlast auf den Dividenden des ausländischen Anteilseigners einschließlich der ihm in seinem Heimatstaat gewährten Steuerguthaben berücksichtigt werden müsse, wenn man seine Situation mit der Situation eines norwegischen Anteilseigners vergleiche. Diesfalls würde, so das Argument Norwegens, die Investitionsentscheidung potentieller ausländischer Anteilseigner durch die norwegische Steuerregelung nicht nachteilig beeinflusst, da die Gewährung einer Steueranrechnung in ihren Heimatstaaten die Gesamtsteuerlast konstant hält. Der EFTA-Gerichtshof hielt es zur Entkräftung dieser Überlegung für ausreichend, festzustellen, dass eine Beschränkung und Diskriminierung nicht durch Vorteile ausgeglichen werden könne, die Anteilseignern in ihren Ansässigkeitsstaaten gewährt werden. Unter der Voraussetzung, dass Steuervorteile in der Tat existieren, könne – so der EFTA-Gerichtshof unter Hinweis auf die EuGH-Rsp<sup>61)</sup> – eine nachteilige steuerliche Behandlung, die einer Grundfreiheit zuwider läuft, regelmäßig nicht durch die Existenz solcher

57) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, Kommission/Frankreich (avoir fiscal) – Tz 26.

58) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 32, uHa EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-0000, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 67, EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz – Tz 38, und EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-0000, Manninen – Tz 46.

59) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 33, uHa EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 59, EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot – Tz 103, und C EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-0000, Manninen – Tz 49.

60) Vor diesem Hintergrund spielt es wohl im Ergebnis keine Rolle, dass der EFTA-Gerichtshof es völlig unerwähnt gelassen hat, dass das von Norwegen ins Treffen geführte Prinzip des internationalen Steuerrechts, wonach die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung Sache des Heimatstaats des Steuerpflichtigen ist, nicht existiert (ebenso *Bullen*, ET 2005, 75 [77]) und es nur schwer ersichtlich ist, wie die Nichterhebung einer Quellensteuer ein solches Prinzip überhaupt verletzen könnte.

61) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, Kommission/Frankreich (avoir fiscal) – Tz 21; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 54; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 61; EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot – Tz 97.

Steuervorteile gerechtfertigt werden. Ein Vertragsstaat könne die Erfüllung der Verpflichtungen aus dem EWR-Abkommen nicht auf einen anderen Vertragsstaat verlagern, indem er sich darauf beruft, dass der Letztere der Diskriminierung und Nachteile, die durch ihn verursacht worden sind, wieder gut gemacht werden<sup>62)</sup>. Desgleichen würde das Prinzip der Rechtssicherheit es erfordern, dass die Gewährung oder Nichtgewährung eines Anrechnungsguthabens gegenüber einem nicht ansässigen Anteilseigner nicht davon abhängen darf, ob ein Steuerguthaben auf Dividendenzahlungen in seinem oder deren Ansässigkeitsstaat gewährt wird.

#### 4. Die norwegische Reaktion auf das Fokus Bank-Urteil

**a.** Anders als in der EU<sup>63)</sup> ist im Rahmen des EWR allerdings zu beachten, dass die Stellung des EFTA-Gerichtshofs völkerrechtlich geprägt ist, da sich die EWR/EFTA-Mitgliedstaaten in stärkerem Maße ihre Hoheitsrechte vorbehalten haben, als dies die EU-Mitgliedstaaten getan haben. Im Ergebnis gibt der EFTA-Gerichtshof Rechtsgutachten auf Anfrage eines nationalen Gerichts ab, die allerdings für das anfragende Gericht nicht bindend sind. Im Allgemeinen kann aber davon ausgegangen werden, dass das anfragende Gericht die Auslegung der in Frage stehenden Norm des EWR-Vertrags auf den konkret zu entscheidenden Fall anwenden wird<sup>64)</sup>. Dies folgt aus der Gegenseitigkeitserwartung der am EWR-Abkommen beteiligten Vertragsstaaten, die durch die starke wirtschaftliche Verflechtung der europäischen Staaten in besonderem Maße gestärkt wird<sup>65)</sup>.

**b.** Die norwegische Finanzverwaltung hat sich allerdings auf den Standpunkt gestellt, dass dem Fokus Bank-Urteil nur Wirkung für zukünftige Fälle einzuräumen sei, zumal der Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs kein Vorrang vor den nationalen norwegischen Steuergesetzen zukomme und es ausreichend sei, wenn Norwegen sein Steuerrecht in angemessener Frist adaptiere<sup>66)</sup>. Der norwegische Gesetzgeber hat dementsprechend erst ab 2005 für Auswärtausschüttungen an natürliche Personen in EWR-Staaten eine Befrei-

62) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 37.

63) Zu den Wirkungen der EuGH-Rsp aufz zB Cordewener, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten – Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzsystems der EG, DStR 2004, 6 (6 ff).

64) Zimmer, 36 Tax Notes Int'l 840 (841) (Dec. 6, 2004).

65) Eicker/Breuer, ISTR 2005, 55 (61).

66) Dazu bereits Zimmer, 36 Tax Notes Int'l 840 (842 f) (Dec. 6, 2004); Zimmer, Court's Ruling on Imputation Credit Not Retroactive, Finance Minister Says, 36 Tax Notes Int'l 915 (915) (Dec. 13, 2004); vor dem Hintergrund der Gewährung gegenseitiger Rechte krit Eicker/Breuer, ISTR 2005, 55 (61), zumal norwegischen Investoren in den EU-Mitgliedstaaten die uneingeschränkte Kapitalverkehrsfreiheit durch den EuGH garantiert würde.

ung vom Quellensteuerabzug vorgesehen<sup>67)</sup>. Offen ist jedoch, wie die norwegischen Gerichte Rückforderungen von in Verstoß gegen Art 40 EWRA erhobenen Quellensteuern vergangener Jahre beurteilen werden.

**c.** Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass Norwegen in seiner jüngsten Steuerreform dem EWR-rechtlichen Druck auf sein Anrechnungssystem gewichen ist<sup>68)</sup>: Rückwirkend ab 1. 1. 2004 sind Dividenden an norwegische oder EWR-Gesellschaften unabhängig von einer Mindestbeteiligungsdauer oder -höhe in Norwegen (quellen-)steuerfrei. Dividenden an ansässige natürliche Personen unterliegen ab 1. 1. 2006 bei diesen insofern einer 28%igen Steuerpflicht, als eine risikofreie Rendite (sog *shielded income*) überschritten wird<sup>69)</sup>; das Anrechnungssystem wird mit diesem Datum aufgegeben. Die Anwendung dieses neuen Regimes ab 2006 samt der Steuerfreiheit für *shielded income* auf nichtansässige Anteilseigner ist allerdings noch nicht geklärt<sup>70)</sup>; im Schrifttum wird freilich vor dem Hintergrund des Fokus Bank-Urteils eine Ausdehnung auf nichtansässige Anteilseigner gefordert<sup>71)</sup>.

#### 5. Würdigung

Obwohl insb die abkommensrechtlichen Überlegungen des EFTA-Gerichtshofes kritisch zu sehen sind, lässt sich aus dem Fokus Bank-Urteil klar eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten ableiten, die für nationale Ausschüttungen bestehenden Begünstigungen auf Ebene des Empfängers grundsätzlich auch auf Auswärtausschüttungen auszudehnen<sup>72)</sup>. Eine kritische Analyse des Urteils vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung des EuGH und der Konsequenzen für die Besteuerung grenzüberschreitender Ausschüttungen finden Sie im nächsten Heft der ÖStZ<sup>73)</sup>.

67) Siehe wiederum Leegard, ET 2005, 121 (125).

68) Siehe Zimmer, Tax Reform Targets Dual Income Tax, Dividend Imputation, 34 Tax Notes Int'l 171 (171 ff) (Apr. 12, 2004); Zimmer, Draft 2005 Budget Trims Personal Income Taxes, Increases VAT, 36 Tax Notes Int'l 133 (133) (Oct. 11, 2004); Zimmer, Norwegian Government Proposes Tax Reform Legislation, 36 Tax Notes Int'l 278 (278 ff) (Oct. 25, 2004); Zimmer, Norway: 2004 Year in Review, 37 Tax Notes Int'l 83 (83 f) (Jan. 3, 2005); Leegard, ET 2005, 121 (121 ff).

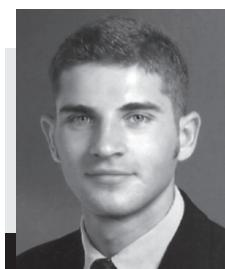
69) Zur Berechnung siehe Leegard, ET 2005, 121 (125 f).

70) Leegard, ET 2005, 121 (125).

71) ZB Zimmer, 34 Tax Notes Int'l 171 (172) (Apr. 12, 2004); Zimmer, 36 Tax Notes Int'l 278 (279) (Oct. 25, 2004).

72) Siehe zB bereits Dautzenberg, Kapitalertragsteuer auf deutsche Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften EG-rechtswidrig? BB 2001, 2137 (2137 ff), zur definitiven Quellensteuerbelastung bei Dividendenzahlungen an ausländische Körperschaften bei gleichzeitiger Befreiung deutscher Körperschaften.

73) G. Kofler, Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus Bank-Urteil des EFTA-Gerichtshofes, erscheint in einer der nächsten Ausgaben der ÖStZ.



#### Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York) ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des Internationalen und europäischen Steuerrechts.

#### Publikationen des Autors:

Regelmäßige Besprechung der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern für die ÖStZ.