

Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht
Herausgegeben von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Band 47

Doppelbesteuerungs- abkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht

von

Priv.-Doz. DDr. Georg Kofier, LL.M. (NYU)

Ende

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Abkürzungsverzeichnis	17
I. Einleitung, Problemstellung und Gang der Untersuchung	27
II. Gemeinschaftsrecht und direkte Besteuerung	31
III. Struktur und Wirkungsweise der Grundfreiheiten im direkten Steuerrecht	51
A. Grundlegung.....	51
B. Der Schutzbereich der Grundfreiheiten in ihrer gleichheitsrechtlichen Ausprägung.....	55
1. Ausgangspunkt: Vom traditionellen Verbot der offenen und verdeckten Staatsangehörigkeitsdiskriminierung zum umfassenden Verbot der ungerechtfertigten Benachteiligung durch den Gastmitgliedstaat.....	55
2. Ausdehnung auf Exportsituationen: Verbot der Diskriminierung durch den Herkunftsmitgliedstaat	70
3. Zusammenfassung und Ausblick: Mögliche „Schutzreserven“, insbesondere durch horizontale Vergleichspaarbildung.....	84
C. Der Schutzbereich der Grundfreiheiten in ihrer freiheitsrechtlichen Ausprägung und deren mögliche Relevanz für das direkte Steuerrecht.....	89
1. Von <i>Dassonville</i> und <i>Cassis-de-Dijon</i> zu <i>Säger, Gebhard</i> und <i>Bosman</i>	89
2. Die relevante „Beschränkung“.....	90
a) Beeinträchtigung des Marktzugangs als entscheidendes Element.....	90
b) Nichtdiskriminierende Beschränkungen in der Rechtsprechung des EuGH.....	93
aa) Beeinträchtigung des Marktzugangs durch „neutrale“ Regelungen.....	93
bb) Beeinträchtigung des Marktzugangs durch „doppelte Hürden“.....	95
3. Zusammenfassung und mögliche Folgerungen für das Steuerrecht.....	102

D. Rechtfertigung beschränkender Steuernormen	106
1. Konzeptionelle Vorbemerkungen	106
2. Die „ <i>Äw/e of Reason</i> “ im direkten Steuerrecht	109
a) Überblick zur Rechtfertigung steuerlicher Beschränkungen	109
b) Speziell: Die Kohärenz einer Steuerregelung	112
3. Ausblick	118
E. Disparitäten, „Quasibeschränkungen“ und die grundfreiheitsimmunisierte Metaebene	122
IV. Doppelbesteuerung im Binnenmarkt	131
A. Grundlegung	131
B. Die Doppelbesteuerung als Hindernis für den Binnenmarkt im Spiegel der Steuerpolitik der Gemeinschaft	134
C. Die Rechtsposition des einzelnen Marktteilnehmers durch Art 293 EG	150
D. Die Existenz eines Verbots der juristischen Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft	154
1. Einleitung: Die gemeinschaftsrechtliche Problematik der nichtdiskriminierenden Kumulationswirkung mitglied- staatlicher Steuerzugriffe	154
2. Meinungsstand	160
3. Das <i>Kerckhaert-Motres-UrtQil</i> des EuGH und das Verneinen eines grundfreiheitsrechtlichen Verbots der Doppelbesteuerung im Binnenmarkt	167
4. Kritik und mögliche Lösungsansätze	177
a) Grundlegung	177
b) Die bisherige Rechtsprechung des EuGH zum Problem der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft	180
aa) Die Doppelbesteuerungsproblematik in der Recht- sprechung des EuGH zum direkten Steuerrecht	180
bb) Die Doppelbesteuerung im indirekten Steuerrecht ...	193
cc) Die „doppelte Hürde“ in der Rechtsprechung zur sozialen Sicherheit	206
dd) Exkurs: <i>Multiple State Tax Burdens</i> im Lichte der amerikanischen <i>Commerce Clatise</i>	221
c) Folgerungen und mögliche Anhaltspunkte für ein Konzept der Vermeidung der juristischen Doppel- besteuerung in der Gemeinschaft	231

V. Die formelle Stellung von Doppelbesteuerungsabkommen im System des Gemeinschaftsrechts.....	265
A. Grundlegung: Umfassender Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts.....	265
1. Unmittelbare Geltung und Vorrang des Gemeinschaftsrechts.....	265
2. Das Verhältnis zwischen supranationalem Gemeinschafts- recht und völkervertraglichen Doppelbesteuerungs- abkommen.....	269
a) Problemaufriss.....	269
b) /«rer-se-Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten.....	271
c) Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten.....	280
3. Konsequenzen der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit abkommensrechtlicher Normen.....	285
B. Die Kompetenz der Mitgliedstaaten zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen und deren Grenzen.....	288
1. Ausgangspunkt: Die völkerrechtliche Souveränität der Mitgliedstaaten.....	288
2. Die Kompetenz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft.....	294
a) Die Harmonisierungskompetenz der Gemeinschaft.....	294
b) Konkurrierende Kompetenz im Bereich des Steuerrechts und Sperrwirkung.....	305
c) Einschränkung der gemeinschaftlichen Kompetenz- ausübung durch das Subsidiaritätsprinzip des Art 5 Abs 2 EG.....	311
d) Ergebnis.....	317
3. Die implizite externe Kompetenz der Gemeinschaft im Bereich der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten.....	317
a) <i>In foro interno, in foro externo</i>	317
b) Die implizite externe Kompetenz auf Basis ausgeübter interner Rechtssetzung - Die „4ir77“-Grundsätze.....	328
c) Die implizite externe Kompetenz wegen deren Notwendigkeit zur Zielerreichung - Die <i>Rheinschiffahrt-Grundsätze</i>	336
d) Folgerungen für Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten.....	340

e) Ergebnis, Ausblick und mögliche Folgerungen für eine gemeinsame Abkommenspolitik aus der Entwicklung nach <i>Open Skies</i>	358
C. Der Auftrag an die Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft nach Art 293 EG.....	366
1. Grundlegung.....	366
2. Stoßrichtung des Art 293 EG: Multilaterales Abkommen	374
3. Der Verpflichtungsgehalt des Art 293 EG.....	381
4. Erforderlichkeitsvorbehalt.....	387
5. Rechtliche Qualität von Übereinkommen nach Art 293 EG ...	402
6. Ergebnis und Ausblick.....	412
D. Die eingeschränkte „Unberührtheitsklausel“ des Art 307 EG für vorgemeinschaftsrechtliche Drittstaatsabkommen	421
1. Die temporäre Immunisierung vorgemeinschaftsrechtlicher Abkommen durch Art 307 Abs 1 EG.....	421
a) Altverpflichtungen aus Drittstaatsabkommen.....	421
b) Zeitliche Aspekte.....	427
c) Kompetenzverschiebung und Art 307 EG.....	430
2. Die Verpflichtung zur gemeinschaftsrechtskonformen Anpassung nach Art 307 Abs 2 EG.....	432
VI. Das materielle Einwirken des primären Gemeinschaftsrechts auf bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen.....	439
A. Grundlegung.....	439
B. Die Abkommensberechtigung im Lichte des Gemeinschaftsrechts.....	446
1. Grundlegung.....	446
2. Die Betriebsstättenbesteuerung in der Europäischen Union: Inländergleichbehandlung, Abkommensvorteile und Dreiecksverhältnisse.....	451
a) Inländergleichbehandlung und Rechtsformneutralität im Betriebsstättenstaat.....	451
b) Dreiecksverhältnisse.....	460
aa) Die Ausdehnung abkommensrechtlicher Vorteile auf Betriebsstätten.....	460
bb) Betriebsstätten als Empfänger von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.....	465
(1) Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	465
(2) Besteuerung im Quellenstaat.....	474
(3) Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.....	479
cc) Das Problem der „doppelten Quelle“.....	482
c) Resümee.....	493

3. „Zurechnungskonflikte“ und der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung	494
4. Die Beschränkung der Abkommensberechtigung durch Anti-Missbrauchsklauseln am Beispiel der <i>Limitation-on-Benefits-Klauseln</i> in Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten und den USA: <i>Treaty Shopping, Quota Hopping</i> und <i>Open Skies</i>	500
a) Einleitung und Überblick.....	500
b) Der <i>Ownership and Base Erosion Test</i> vor dem Hintergrund des primären Gemeinschaftsrechts: <i>Open Skies</i> und <i>ACT Group Litigation</i>	504
c) Die Verhinderung von <i>Treaty Shopping, Derivative Benefits</i> und die „subjektive“ Klausel.....	516
d) Ergebnis und Ausblick.....	526
C. Die grundfreiheitsimmunisierte „Aufteilung der Steuerhoheit“ und gemeinschaftsrechtliche Problembereiche abkommensrechtlicher Verteilungsnormen.....	530
1. Allokation, Disparitäten und Diskriminierung	530
2. Das G/7/y-Urteil des EuGH.....	532
3. Die gemeinschaftsrechtliche Immunisierung abkommensrechtlicher Verteilungsnormen.....	542
4. Resümee: Die erforderliche Differenzierung zwischen allokativen und materiellen Abkommensnormen.....	548
D. Die Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen auf die gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsprüfung	552
1. Einleitung und Problemstellung.....	552
2. Gegenseitigkeitsvorbehalt, Vorteilskompensation und die Einbeziehung von Abkommensvorteilen in die Prüfung der Benachteiligung	554
3. Einbeziehung von Kompensationseffekten aufgrund einer abkommensrechtlichen Entlastungsverpflichtung	564
a) Problemstellung und Meinungsstand.....	564
b) Die Möglichkeit der abkommensrechtlichen Verpflichtungsaufteilung nach <i>De Groot</i>	568
c) Die DBA-Irrelevanzthese im <i>Fokus-Bank-Urteil</i> des EFTA-Gerichtshofes	572
d) Die Einbeziehung der grenzüberschreitenden Kompensation in die grundfreiheitsrechtliche Diskriminierungsprüfung: <i>Bouanich, ACT Group Litigation</i> und <i>Denkavit Internationaal BV</i>	582
e) Zusammenfassung und Folgerungen.....	601

4.	Gemeinschaftsrechtliche Aspekte des einseitigen Abweichens von abkommensrechtlichen Verpflichtungen: <i>Treaty Override</i> und <i>Treaty Underride</i>	604
5.	Zusammenfassung.....	618
E.	Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	619
1.	Methodenwahl und Gemeinschaftsrecht.....	619
2.	Gemeinschaftsrechtliche Aspekte der Befreiung unter Progressionsvorbehalt.....	631
a)	Gemeinschaftskonformität der Befreiung unter positivem Progressionsvorbehalt.....	631
b)	Einzelfragen zur Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt.....J.....	636
aa)	Die „Befreiung“ ausländischer Betriebsstättenverluste.....	636
bb)	Die aliquote Nichtberücksichtigung der familien- und personenbezogenen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat.....	651
cc)	Möglicher Ausblick: Progressionsvorbehalt im Quellenstaat.....	666
3.	Gemeinschaftsrechtliche Aspekte der Anrechnungsmethode	669
a)	Gemeinschaftskonformität der Anrechnungsmethode im Hinblick auf den „Heraufschleusungseffekt“.....	669
b)	Der Anrechnungshöchstbetrag und das Unterbleiben einer „Herab Schleusung“.....	675
aa)	Die grundsätzliche gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit der unterbleibenden „Herabschleusung“.....	675
bb)	Diskriminierende Versagung der Anrechnung bzw Erstattung von Auslandssteuern.....	679
cc)	<i>Per Country Limitation</i> versus <i>Per Community Limitation</i>;	683
c)	Verluste im Rahmen der Anrechnungsmethode und Anrechnungsvortrag.....	686
VII.	Die Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen auf der Rechtfertigungsebene und das Konstrukt der abkommensrechtlichen „Makrokohärenz“.....	695
A.	Grundlegung.....	695
B.	Die Reziprozität von Doppelbesteuerungsabkommen.....	697
1.	Grundlegung: Das Verbot eines Gegenseitigkeitsvorbehalts..	697
2.	Die Reziprozität eines konkreten Doppelbesteuerungsabkommens.....	699

a)	Reziprozität und Vorteilsversagung mangels Abkommensberechtigung	700
b)	Reziprozität und faktische Benachteiligung Abkommensberechtigter.....	708
C.	Die abkommensrechtliche „Makrokohärenz“	712
1.	Grundlegung.....	712
2.	Die Rechtsprechung des EuGH zur „Makrokohärenz“: <i>Wielockx, Danner, Xund Y, Du Saillant</i> und <i>Weidert</i> und <i>Paulus</i>	735
3.	Die „Makrokohärenz“ als spezifische Ausprägung des Anerkennungsgrundsatzes	724
4.	Exkurs: Die Umkehrung der „Makrokohärenz“ durch ab- kommensrechtliche Verlängerung nationaler Besteuerungs- ansprüche am Beispiel von Wegzugsbesteuerungs- systemen.....	731
a)	Problemstellung.....	731
b)	Die gemeinschaftsrechtliche Problematik einer „Wegzugsbesteuerung“ und die Frage nach der Möglichkeit und Notwendigkeit der Schaffung externer Kohärenz auf abkommensrechtlicher Ebene ..	735
c)	Exkurs: Die österreichische Lösung der Wegzugs- besteuerungsproblematik.....	748
VIII.	Multilateralisierung bilateraler Doppelbesteuerungs- abkommen durch die Grundfreiheiten: Die Frage der gemeinschaftsrechtlichen „Meistbegünstigung“	759
A.	Grundlegung und Problemstellung	759
B.	Inbound-Meistbegünstigung durch den Quellenstaat	764
1.	Einleitung und Problemstellung.....	764
2.	Die Entscheidungen in den Rechtssachen <i>D, Bujara</i> und <i>ACT Group Litigation</i>	781
3.	Folgerungen und Konsequenzen.....	793
C.	Outbound-Meistbegünstigung durch den Ansässigkeitsstaat ..	808
D.	Exkurs: Das „Meistbegünstigungsverbot“ des Art 307 Abs 3 EG.....	817
E.	Conclusio.....	819
IX.	Das Einwirken des sekundären Gemeinschaftsrechts auf bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen	822
A.	Grundlegung.....	822
B.	Das „Günstigkeitsprinzip“ und dessen Grenzen	826
1.	Richtlinienvorbehalte zugunsten günstigerer Abkommensnormen.....	826

2. Richtlinienvorbehalte zulasten günstigerer Abkommensnormen.....	840
C. Das ominöse Verhältnis zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und Art 7 Abs 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie	847
1. Problemstellung.....>•.....	847
2. Der <i>Oce-van-der-Grinten-FaU</i>	848
a) Der Ausgangssachverhalt im Lichte des britischen Anrechnungssystems.....:	848
b) Das Quellenbesteuerungsverbot, Art 7 Abs 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie und die Kürzung des Erstattungsbetrages.....».....	857
c) Würdigung.....•.....	869
3. Folgerungen: Die beschränkte Reichweite des Art 7 Abs 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie.....:	871
X. Exkurs: Das Phänomen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft.....',,,,,'.....	874
A. Grundlegung.....i.....•.....	874
B. Der Fremdvergleichsgrundsatz, diskriminierende Gewinnberichtigungen und wirtschaftliche Doppelbesteuerung.....	875
1. Das Gemeinschaftsrecht und der <i>Arm's-Length-Grundsatz</i> ...	875
2. Der <i>Lankhorst-Hohorst-Fa.\\</i> und Folgerungen für Unterkapitalisierungs- und Verrechnungsregeln im Binnenmarkt.....	886
3. Das vermeintliche Verbot der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft.....	901
4. Verrechnungspreiskorrekturert und das steuerliche Richtlinienrecht.....:	915
a) Urnqualifizierung von Zinszahlungen und Anwehdung der Mutter-Tochter-Richtlinie im <i>Lankhorst-Hohorst-Val\</i> : Implikationen für Primärberichtigungen.....	917
b) Sekundärberichtigungen und das Zusammenspie! von Mutter-Tochter-Richtlinie und Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Verrechnungspreisfällen.....	927
C. Grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen und die wirtschaftliche Doppelbelastung im Lichte der Grundfreiheiten	934
1. Grenzüberschreitende Dividenden im Binnenmarkt.....	934
a) Das Problem der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Ausschüttungen.....	934
b) Lösungsansätze der Mitgliedstaaten bei der Dividendenbesteuerung natürlicher Personen ,,,,,,.....	937

Die Bedeutung der Kapitalverkehrs- und der Niederlassungsfreiheit für die Dividendenbesteuerung	942
a) Grenzüberschreitender Dividendenbezug im sachlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG und der Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG	942
b) Das Verhältnis zwischen Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit	944
c) Die Steuerklausel des Art 58 Abs 1 lit a EG	950
d) „Weltweite“ Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit und die Stillhalteklausele des Art 57 Abs 1 EG	953
e) Exkurs: Die EWR-Kapitalverkehrsfreiheit	965
Mitgliedstaatliche Körperschaftsteuersysteme auf dem genjenschaftsrechtlichen Prüfstand	971
a) Problemautritt	971
b) Hereinausschüttungen	978
aa) Überblick	978
bb) Tatbestandliche Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Nichterstreckung des Entlastungsmechanismus auf Hereinausschüttungen	989
cc) Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsprüfung	992
(1) Art 58 EG als Ausgangspunkt	992
(2) Vergleichbarkeit der steuerlichen Ausgangssituationen	994
(3) Territorialität	998
(4) Rechtfertigung der Benachteiligung von Hereinausschüttungen auf Basis der Kohärenz des Steuersystems	1001
dd) Zusammenfassende Würdigung: Hereinausschüttungen in Schedules- und Anrechnungssystemen auf dem europarechtlichen Prüfstand	1017
(1) Ausgangspunkt	1017
(2) Staatenübergreifende Gesamtschau zur Ermittlung der Vergleichbarkeit von Situationen?	1020
(3) Supranationale Kohärenz und internationale Kompensation	1024
(4) Überlegungen zur Höhe der anzurechnenden Auslandssteuer in Anrechnungssystemen	1025
c) Hinausschüttungen	1032

Inhaltsverzeichnis

aa) Überblick.....	1032
bb) <i>Fokus Bank</i>	1037
cc) <i>Denkavit Internationaal BV</i>	1046
dd) Zusammenfassende Würdigung: Hinausaus- schüttungen in Schedules- und Anrechnung- systemen auf dem europarechtlichen Prüfstand	1052
(1) Übersicht.....	1052
(2) Diskriminierungsfreie Körperschaftsteuer- anrechnung durch den Quellenstaat.....	1054
(3) Das Ende von Quellensteuern auf Dividenden im Binnenmarkt?.....	1059
d) Ausblick: Das gemeinschaftskonforme Zusammen- treffen nicht harmonisierter Dividendenbesteuerungs- systeme.....	1063
XL Ausblick.....	1066
Literaturverzeichnis.....	1072
Stichwortverzeichnis	1183