



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/A
Orig. FR

***DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN
UND RECHT DER EUROPÄISCHEN
GEMEINSCHAFT***

ANHANG A
**Die Artikel des OECD-Musterabkommens
aus Gemeinschaftsperspektive**

Experten-Workshop

Dienstag, 5. Juli 2005
Charlemagne Gebäude, Raum S 2
Rue de la loi/Wetstraat 170, Brüssel

Arbeitsunterlage

ANHANG A

Die Artikel des OECD-Musterabkommens aus Gemeinschaftsperspektive

EINLEITUNG

Einige Vorschriften in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen sind nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar. In der Tat lässt sich feststellen, dass grenzüberschreitende Sachverhalte in Doppelbesteuerungsabkommen bilateral geregelt sind, ohne dass dabei unbedingt die Grundsätze der Gemeinschaft berücksichtigt würden. Ursache hierfür ist die Tatsache, dass sich die Doppelbesteuerungsabkommen bisher darauf beschränkten, die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen Mitgliedstaaten zu regeln, ohne eine supra-nationale Rechtsordnung zu schaffen. Zurzeit umfasst das Abkommensrecht eine Reihe von Schiedsregeln betreffend die Anwendung der einzelstaatlichen steuerlichen Vorschriften der Vertragsstaaten. Da hier eigentlich nur die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften die Grundlage bilden, wirkt sich jede Unvereinbarkeit dieser Vorschriften mit dem (primären oder sekundären) Gemeinschaftsrecht in grenzüberschreitenden Sachverhalten unweigerlich auf die Abkommensanwendung aus.

In der Studie der Kommission aus dem Jahr 2001¹ wird in *Kasten 56* ein Überblick über die (auf dem OECD-Musterabkommen beruhenden) Bestimmungen in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten gegeben, die im Lichte der sich aus dem EG-Vertrag ergebenden mitgliedstaatlichen Verpflichtungen und der Rechtsprechung des EuGH überarbeitet werden müssten. Jene erste Analyse soll durch dieses Dokument ergänzt werden. In der Analyse werden hauptsächlich die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten betrachtet, aber einige Vorschläge könnten auch Abkommen der Mitgliedstaaten mit Drittstaaten betreffen.

Präambel des Abkommens

Für die Präambel der Abkommen enthält das OECD-Musterabkommen keine Standardformulierung. Stattdessen wird auf die verfassungsrechtlichen Verfahren der Vertragsstaaten verwiesen.

Es wäre zu wünschen, dass die Mitgliedstaaten in die Präambel ausdrücklich das in Artikel 293 EG-Vertrag genannte Ziel der *Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft* zugunsten ihrer Staatsangehörigen aufnehmen.

¹ SEK(2001) 1681 endg. vom 23. Oktober 2001.

Artikel 1 (Unter das Abkommen fallende Personen)

Artikel 1 der bilateralen Abkommen beschränkt den Geltungsbereich des Abkommens auf Personen, die in den Vertragsstaaten (A und/oder B) ansässig sind. In einigen seltenen Fällen wird der persönliche Geltungsbereich sogar auf Staatsangehörige der Vertragsstaaten beschränkt.

Nach dem derzeitigen Wortlaut von Artikel 1 des OECD-Musterabkommens haben Betriebsstätten von Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat (C, D, ...), die in Staat A (oder B) tätig sind und sich in derselben Situation befinden wie ein in Staat A (oder B) ansässiges Unternehmen, keinen Anspruch auf Vorteile des Abkommens A-B. Artikel 43 EG-Vertrag verbietet jedoch jegliche Beschränkung der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats, und Artikel 48 EG-Vertrag stellt Gesellschaften mit Sitz innerhalb der Gemeinschaft den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind.

Artikel 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern)

Die meisten bilateralen Abkommen beziehen sich lediglich auf die Einkommen- und die Vermögensteuer. Nur wenige decken auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer ab.

Der EG-Vertrag gilt für alle Steuern. Sofern noch erforderlich und nicht aus den Binnenmarktbestimmungen des EG-Vertrags abzuleiten, verpflichtet Artikel 293 EG-Vertrag die Mitgliedstaaten, untereinander Verhandlungen einzuleiten, um die Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft zu beseitigen². Besonders das fast völlige Fehlen von Abkommen über Erbschaft- und Schenkungsteuer bildet ein wichtiges Hindernis für die Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft. Wünschenswert oder gar erforderlich wäre außerdem, dass die bilateralen Abkommen auch der Gefahr der Doppelbesteuerung infolge mangelhafter Koordination der Steuern und Sozialabgaben der Mitgliedstaaten Rechnung tragen.

Artikel 3 (Begriffsbestimmungen)

Dieser Artikel enthält allgemeine Bestimmungen, die zur Auslegung der in dem bilateralen Abkommen verwendeten Begriffe erforderlich sind. Unter anderem wird der Begriff „Staatsangehöriger“ definiert: Er bezeichnet *jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit oder Staatsbürgerschaft dieses Vertragsstaats besitzt*.

In Artikel 24 (*Gleichbehandlung*) der auf dem Musterabkommen basierenden Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten wird der in Artikel 3 bestimmte Begriff des „Staatsangehörigen“ verwendet. Es heißt dort, dass die Besteuerung oder die damit zusammenhängenden Verpflichtungen der Staatsangehörigen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat nicht belastender sein dürfen, als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen der Staatsangehörigen des anderen Staates.

² Der EuGH hat allerdings in seinem Urteil vom 12. Mai 1998, Rs. C-336-96 (*Gilly*), Ziffern 15-17 präzisiert, dass Art. 293 keinerlei *direkte Wirkung* entfaltet.

Unabhängig von der Auslegung durch den EuGH in den zurzeit anhängigen Rechts-sachen³ scheint es jedenfalls angebracht, in den Steuerabkommen ausdrücklich fest-zulegen, dass Mitgliedstaaten Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten, die sich in der-selben Situation befinden wie eigene Staatsangehörige, nicht diskriminieren dürfen.

Um eindeutiger festzulegen, dass die Abkommen dem in Artikel 12 EG-Vertrag verankerten Verbot *jeder* Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit Rechnung tragen müssen, sollte in Artikel 3 möglichst präzisiert werden, dass der Begriff des „Staatsangehörigen“ jede natürliche (oder juristische) Person bezeichnet, die die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats der Europäischen Union besitzt oder gemäß den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union errichtet worden ist.

Gemäß Artikel 3 Absatz 2 hat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht der Vertragsstaaten für die Steuern zukommt. Dieser Absatz könnte durch einen Verweis auf das Steuerrecht der Gemeinschaft als vorrangige Auslegungsquelle ergänzt werden.

Artikel 4 (Ansässige Person)

Die in Artikel 4 gegebene Definition des Begriffs der „ansässigen Person“ legt den Anwendungsbereich der Abkommen fest und ermöglicht die Regelung von Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger zwei Wohnsitze hat (Doppelwohnsitz). In dem Artikel wird präzisiert, welchem Vertragsstaat gemäß dem Abkommen aufgrund der persönlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen das umfassende Besteuerungsrecht zukommt. Klar-gestellt wird auch, dass eine (natürliche oder juristische) Person, die in einem Vertragsstaat *nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen* steuerpflichtig ist, nicht als in diesem Vertragsstaat ansässig gelten kann.

Die in dem Artikel vorgenommene Unterscheidung zwischen *ansässigen* und *nicht ansässigen* (gebietsfremden) Personen ist im internationalen Steuerrecht grundlegend, um die die Steuererhebungskompetenzen aufzuteilen. Sie verstößt nicht unbedingt gegen das Gemeinschaftsrecht⁴. Wird jedoch im Steuerrecht der Mitgliedstaaten z. B. in Bezug auf die Steuerbarkeit von Dividenden aus Beteiligungen an ausländischen Tochter- und Einzelgesellschaften⁵ nicht zwischen ansässigen Unternehmen (einschließlich ansässiger Tochterunternehmen gebietsfremder Unternehmen) einerseits und Betriebstätten gebiets-fremder Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat andererseits unterschieden, befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in einer objektiv vergleichbaren Situation und sollten dieselben Vergünstigungen in Anspruch nehmen können wie Staatsangehörige, insbesondere in Bezug auf Vergünstigungen, die sich aus Steuer-

³ Eventuelle Anwendung der Meistbegünstigungsklausel, siehe die Rechtssachen C-376803 (*D. / Rijksbelastingdienst*) und (*E. Bujara / Inspecteur van de Belastingdienst Limburg*).

⁴ „Auch wenn nicht völlig auszuschließen ist, dass eine Unterscheidung je nach dem Sitz einer Gesellschaft oder eine Unterscheidung je nach dem Wohnsitz einer natürlichen Person unter bestimmten Voraussetzungen auf einem Gebiet wie dem des Steuerrechts gerechtfertigt sein kann, [...]“. (Rechtssache 270/83 (*Kommission gegen Frankreich*, „*Steuergutschrift*“), Randnr. 19.)

⁵ Siehe Rechtssache C-307/97 (*Saint-Gobain*), Randnr. 47.

abkommen ergeben⁶. Angesichts der Tatsache, dass eine in einem Mitgliedstaat A gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat B nicht ungünstiger besteuert werden darf als ein Unternehmen des Mitgliedstaats A und dass Auslandseinkünfte aus Gegenständen oder Rechten, die effektiv der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte zuzuordnen sind, generell im Betriebsstättenstaat steuerbar sind und dass überdies der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie auf Betriebsstätten ausgeweitet wurde⁷, könnte der Ausdruck „in einem Vertragsstaat ansässige Person“ auch Betriebsstätten umfassen, bei denen der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung innerhalb der Europäischen Union liegt.

Artikel 5 (Betriebsstätte)

Der Begriff der Betriebsstätte ist im internationalen Steuerrecht von grundlegender Bedeutung. Er ist maßgebend für die Bestimmung des Rechts eines Vertragsstaates, die Gewinne eines grenzübergreifend tätigen Unternehmens zu besteuern. Im Steuerrecht einiger Mitgliedstaaten ist der Begriff der Betriebsstätte nicht definiert, so dass die bilateralen Abkommen häufig den einzigen rechtlichen Bezugspunkt darstellen. Dennoch wird dieser Artikel des Musterabkommens keineswegs einheitlich ausgelegt⁸. Zahlreiche Staaten sind sogar konkret vom Musterabkommen abgewichen. Je nach Staatszugehörigkeit des Unternehmens, von dem eine Betriebsstätte abhängt, kann folglich das Besteuerungsrecht ganz unterschiedlich ausfallen.

Die Frage, ob eine Person als in einem anderen Mitgliedstaat „ansässig“ zu gelten hat als in demjenigen, in dem sie ihre Haupttätigkeit ausübt, ist innerhalb der Gemeinschaft nicht nur für die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten von Bedeutung, sondern auch für die ordnungsgemäße Anwendung der im EG-Vertrag verankerten Grundrechte von Bürgern und Unternehmen. Im Binnenmarkt haben unterschiedslos alle Unternehmen der Gemeinschaft ohne jede Einschränkung das Recht, in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich ihr Sitz befindet, eine Zweigniederlassung zu gründen (Artikel 43 EG-Vertrag) oder von ihrem Sitz in einem Mitgliedstaat aus eine Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben (Artikel 49

⁶ In Bezug auf Arbeitnehmer hat der EuGH Folgendes entschieden: Wenn zwischen der Situation eines Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare nichtselbständige Beschäftigung ausübt, kein objektiver Unterschied besteht, der eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte, ist Artikel 48 des Vertrages dahin auszulegen, dass er der Anwendung von Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaats ist, in dem er auch wohnt, und der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige Beschäftigung ausübt, höher besteuert wird als ein Arbeitnehmer, der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates wohnt und dort die gleiche Beschäftigung ausübt, wenn der Staatsangehörige des zweitgenannten Mitgliedstaats sein Einkommen ganz oder fast ausschließlich aus der Beschäftigung erzielt, die er im ersten Mitgliedstaat ausübt, und im zweitgenannten Mitgliedstaat keine ausreichenden Einkünfte erzielt, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, bei der seine persönliche Lage und sein Familienstand berücksichtigt werden.

⁷ Artikel 1 der Richtlinie 2003/123/EG zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG.

⁸ Mehrere EU-Mitgliedstaaten (Griechenland, Italien, Portugal, Spanien, Slowakische Republik und Tschechische Republik) haben Vorbehalte formuliert.

EG-Vertrag). Ob das eine oder das andere dieser Grundrechte in Anspruch genommen wird, bleibt jedoch nicht ohne Folgen⁹.

Artikel 7 (Unternehmensgewinne)

Artikel 7 des Musterabkommens, Fortsetzung und Ergänzung des Artikels 5, dient dem Zweck festzulegen, welche Gewinne einer Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat steuerbar sind. Im Grundsatz ist das Recht des Quellenstaates, seine eigenen Regeln auf nicht-gebietsansässige Steuerpflichtige anzuwenden, legitim. In einigen Staaten gelten allerdings für Betriebsstätten in Bezug auf Buchführung, Abzug der allgemeinen Kosten und/oder der Verluste, besondere Regeln, die in mehrfacher Hinsicht strenger sind als die Regeln für inländische Gesellschaften.

Artikel 43 und 48 EG-Vertrag verbieten jede direkte oder indirekte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Der EuGH hat bereits mehrfach Gelegenheit gehabt, sich zu diesem Thema zu äußern¹⁰.

Gemäß dem gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz, dass Betriebsstätten und inländische Unternehmen gleich zu behandeln sind, sollten auch ihre Einkünfte auf gleiche Weise ermittelt werden¹¹.

Artikel 9 (Verbundene Unternehmen)

Wird eine Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen unter anderen Bedingungen als denen des freien Marktes abgewickelt, können die Steuerbehörden des Staates A bei der Ermittlung der Gewinne des in ihrem Gebiet ansässigen verbundenen Unternehmens (a) gewisse Berichtigungen vornehmen. Staat B seinerseits sollte die

⁹ Die Definition, die ein Staat dem Begriff "Betriebsstätte" beilegt – und die es ihm erlaubt festzustellen, ob ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates über eine derartige Niederlassung auf seinem Gebiet verfügt – wirkt sich auf die Abgrenzung der Reichweite des Grundrechts der Dienstleistungsfreiheit aus. Mit anderen Worten könnte ein Mitgliedstaat durch seine eigene, freie Definition des Betriebsstättenbegriffs ggf. bewirken, „dass Artikel 49 EG-Vertrag, dessen Ziel es gerade ist, die Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit solcher Personen zu beseitigen, die nicht in dem Staat niedergelassen sind, in dessen Gebiet die Dienstleistung erbracht werden soll, jede praktische Wirksamkeit genommen wird.“ (Rechtssache 205/84 (*Kommission gegen Deutschland*), Randnr. 52). Im Bereich der indirekten Steuern hat der EuGH bereits in mehreren Urteilen seine eigene Auffassung des Begriffs der Betriebsstätte dargelegt; siehe in Bezug auf die Mehrwertsteuer das Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-190/95 (*ARO Lease*) und das Urteil vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 (*Berkholz*), in dem es heißt, dass eine Betriebsstätte „ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln voraussetzt“.

¹⁰ Urteile des EuGH vom 14. Dezember 2000 in Rechtssache C-141/99 (*AMID*), vom 21. September 1997 in der Rechtssache C-307/97 (*Saint-Gobain*) und vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (*Futura*).

¹¹ In der Studie der Kommission aus dem Jahr 2001 wird eine anteilmäßige Aufteilung der Kosten (und/oder Verluste) zwischen den betreffenden Unternehmensteilen vorgeschlagen. Der EuGH hat in seinem *Futura*-Urteil seine Zweifel an der Wirksamkeit dieser Methode der Gewinnermittlung folgendermaßen zum Ausdruck gebracht: *Angesichts der mangelnden Genauigkeit der Aufteilung ist ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet, die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung eines Steuerpflichtigen allein auf dieser Basis zu ermitteln (C-250/95, Randnr. 42).*

Gewinne des verbundenen Unternehmens (b) entsprechend anpassen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die Anpassung der Besteuerung durch einen Mitgliedstaat infolge einer Berichtigung in einem anderen Mitgliedstaat ergibt sich aus dem Binnenmarktgrundsatz, den die EU-Mitgliedstaaten in einem multilateralen Schiedsübereinkommen bestätigt haben¹². Ein Verweis oder eine ausdrückliche Bezugnahme auf dieses Übereinkommen erscheint angebracht.

Artikel 10 (Dividenden)

Schüttet eine Gesellschaft (a) Gewinne an gebietsfremde Anteilseigner (b) aus, werden diese im Wohnsitzstaat (B) der Anteilseigner als Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen besteuert. Internationalem Recht zufolge handelt es sich dabei jedoch nicht um ein ausschließliches Besteuerungsrecht, sondern Staat A, in dem die Gesellschaft (a) ansässig ist, darf ebenfalls Quellensteuer erheben. Die geltenden Steuersätze und Modalitäten sind im Abkommen geregelt.

Die Richtlinie 90/435/EWG¹³ verbietet es dem Staat der Tochtergesellschaft, auf dieselben Dividenden Quellensteuer zu erheben, die an eine Muttergesellschaft gemäß Artikel 3 Absatz 1 ausgeschüttet werden. Bei der Besteuerung von Dividendenzahlungen innerhalb der EU sind - selbst in Fällen außerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie - die Gemeinschaftsgrundsätze der Gleichbehandlung, des freien Kapitalverkehrs und der Niederlassungsfreiheit zu berücksichtigen.

Da Abkommensvorschriften der genannten Richtlinie nicht widersprechen bzw. ihre Tragweite nicht einschränken dürfen, sollte der Wortlaut des Artikels 10 der bilateralen Abkommen mit dieser Richtlinie in Einklang gebracht werden.

Ferner hat der EuGH entschieden, dass es einer Diskriminierung gleichkäme und damit gegen den EG-Vertrag verstoßen würde, bestimmten Gebietsfremden im Zusammenhang mit Dividendenzahlungen keine Steuergutschrift zu gewähren¹⁴.

¹² 90/436/EWG: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. L 225 vom 20. August 1990, 10-24.

¹³ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225 vom 20. August 1990, 6-9.

¹⁴ Verstoß gegen Artikel 43 EG-Vertrag, siehe das Urteil des EuGH vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (*Avoir fiscal*). Die Richtlinie lässt Abkommensbestimmungen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (Steuergutschriften für Begünstigte von Dividendenzahlungen) unberührt. Einige Mitgliedstaaten vermeiden die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, indem sie gebietsansässigen Begünstigten von Dividendenzahlungen gebietsansässiger Gesellschaften eine Steuergutschrift gewähren (die - ganz oder teilweise - der Steuer entspricht, welche die Gesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne entrichtet hat). Dieses System zur Vermeidung der Doppelbesteuerung darf jedoch nicht auf diskriminierende Weise angewendet werden. Der EuGH hat entschieden, dass die Artikel 56 und 58 EG-Vertrag einer Regelung entgegenstehen, die das Recht der Gebietsansässigen auf eine solche Steuergutschrift für den Fall einschränkt, dass die Dividenden von Gesellschaften der Gemeinschaft gezahlt werden, die ihren Sitz nicht in diesem Staat haben. Urteil des EuGH vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/93 (*Manninen*).

Mehrere bilaterale Abkommen enthalten Bestimmungen, denen zufolge in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Begünstigten von Dividendenzahlungen auf bilateraler Grundlage eine Steuergutschrift gewährt wird¹⁵. Solange die Dividendenbesteuerung im Binnenmarkt nicht harmonisiert ist¹⁶, könnten bei Ausweitung einer solchen Bestimmung auf das gesamte Abkommensnetz in der Gemeinschaft insbesondere auch natürliche Personen, die sich ja nicht auf die Mutter-Tochter-Richtlinie berufen können, von den Freiheiten des Binnenmarktes profitieren.

Artikel 11 (Zinsen)

Gemäß Artikel 11 des Musterabkommens kann auf Zinsen im Zeitpunkt ihrer Zahlung im Abzugsweg eine Steuer erhoben werden. Ferner enthält der Artikel eine Definition des Begriffs „Zinsen“, die in das Gemeinschaftsrecht übernommen worden ist.

Gemäß der Richtlinie 2003/49/EG¹⁷ ist ausschließlich der Wohnsitzmitgliedstaat des Begünstigten zur Besteuerung der Zinsen berechtigt, wenn es sich beim Begünstigten um ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats handelt.

Artikel 11 der Abkommen sollte mit der genannten Richtlinie in Einklang gebracht werden.

Artikel 12 (Lizenzgebühren)

Im Musterabkommen ist der Grundsatz festgehalten, dass Lizenzgebühren ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten besteuert werden können. Einige EU-Mitgliedstaaten haben diesen Grundsatz jedoch abgelehnt und entsprechend einen Vorbehalt formuliert¹⁸.

Gemäß der bereits genannten Richtlinie 2003/49/EG sind Lizenzgebühren - wie Zinsen - im Quellenstaat von jeglicher Besteuerung befreit, wenn es sich beim Begünstigten um ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats handelt.

Artikel 12 der Abkommen sollte mit dieser Richtlinie in Einklang gebracht werden.

Artikel 13 (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen)

Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen (Veräußerungsgewinne) ist von Staat zu Staat sehr verschieden. Daher beschränkt sich Artikel 13 des Musterabkommens darauf, das Besteuerungsrecht dem Staat zuzugestehen, der auch

¹⁵ Siehe Artikel 8 Absatz 3 des Abkommens zwischen Frankreich und Luxemburg (zitiert in dem Urteil in der Rechtssache 270/83, *Avoir fiscal*) und das Abkommen zwischen Finnland und Irland (zitiert in den Schlussfolgerungen des Generalanwalts in der Rechtssache C-319/02, *Manninen*).

¹⁶ Siehe KOM(2003) 810 endg. vom 19. Dezember 2003.

¹⁷ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157 vom 26. Juni 2003, 49.

¹⁸ Griechenland, Italien, Portugal, die Slowakische Republik, Spanien und die Tschechische Republik.

berechtigt ist, die gewöhnlichen Einkünfte aus dem Vermögenswert, aus dem sich die Veräußerungsgewinne ergeben, zu besteuern. Der Artikel gibt keine genaue Definition des Begriffs „Veräußerungsgewinne“ und verweist in Bezug auf den Zeitpunkt der effektiven Besteuerung, der mit der Realisierung der Wertsteigerung zusammenhängt, auf die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften.

Der EG-Vertrag gewährt Bürgern und Unternehmen der Gemeinschaft das Recht, sich innerhalb der EU frei zu bewegen und sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, ohne deshalb benachteiligt zu werden. Einem einschlägigen Urteil des EuGH zufolge hat es für Steuerpflichtige, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollen oder müssen, abschreckende Wirkung, wenn (noch nicht realisierte) Wertsteigerungen nur deshalb besteuert werden, weil der Inhaber der Wertpapiere seinen steuerlichen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt¹⁹, während im Fall von Wohnsitzverlegungen innerhalb seines Herkunftsmitgliedstaats keine Besteuerung erfolgt wäre; Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen, würden gegenüber Steuerpflichtigen, die in ihrem Herkunftsmitgliedstaat bleiben, schlechter gestellt²⁰.

Nichtsdestoweniger lässt sich nicht leugnen, dass die von einigen Staaten beim Transfer des Wohnsitzes des Steuerpflichtigen ins Ausland praktizierte Wegzugsbesteuerung einer echten Notwendigkeit zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung und der Umgehung des DBAs entspricht. In den bilateralen Abkommen zwischen Mitgliedstaaten könnte eine Lösung angestrebt werden, die es unter Wahrung der Grundsätze des EG-Vertrags²¹ ermöglichen würde, das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaates für Veräußerungsgewinne beizubehalten, die sich auf den Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige dort ansässig war, beziehen. Die geltenden gemeinschaftlichen Regelungen könnten zur Erreichung einer derartigen Lösung beitragen.

¹⁹ Die rechtliche Reichweite von Art. 13 OECD-MA ist im Schrifttum umstritten. Insbesondere über die Auffassung, dass diese Bestimmung alle Formen der Wegzugsbesteuerung abdeckt, besteht keine Einigkeit. Einige Autoren sind der Meinung, dass Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung eine rein innerstaatliche Besteuerungsform darstellen, die vom Anwendungsbereich der DBA nicht erfasst wird. Umgekehrt fassen andere Kommentatoren derartige Bestimmungen unter das DBA-Recht. Unter den letzteren halten allerdings einige nicht Art. 13 OECD-MA für einschlägig, sondern Art. 21 (Andere Einkünfte), da die beim Wegzug betroffenen stillen Reserven noch nicht konkret realisiert worden sind. Gemäß Art. 21 würde daher das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen zufallen. In dieser Hinsicht könnte folglich eine gemeinsame Definition des Begriffs 'stille Reserven' in Zukunft die Kapitalverkehrsfreiheit im Binnenmarkt verbessern.

²⁰ Urteil des EuGH vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02 (*de Lasteyrie du Saillant*).

²¹ Die Mitgliedstaaten könnten beispielsweise vor Entstehung der Gewinne Regeln für die Aufteilung des Besteuerungsrechts entsprechend der jeweiligen Wohndauer in jedem der beiden Staaten festlegen (und für besondere Situationen Klauseln gegen Missbrauch vorsehen). Generalanwalt Micho schlägt in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Lasteyrie* (Randnummer 64) z. B. den Steuerbehörden des Herkunftsmitgliedstaats vor, die Wertsteigerungen zu besteuern, die von einem Steuerpflichtigen realisiert werden, der nach vorübergehendem Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat [der sein Recht auf Besteuerung der Wertsteigerungen nicht - oder nur sehr begrenzt - ausübt] und nach Veräußerung seiner Wertpapiere wieder in den Herkunftsmitgliedstaat zurückkehrt.

Artikel 15 (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit)

In Artikel 15 des Musterabkommens wird der Grundsatz festgehalten, dass Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem die Arbeit tatsächlich ausgeführt wird. Dieses Besteuerungsrecht hat im Allgemeinen keinen ausschließlichen Charakter. Auch der Wohnsitzmitgliedstaat kann diese Einkünfte berücksichtigen, muss jedoch anhand der in den Artikeln 23A und 23B vorgesehenen Methoden eine Doppelbesteuerung vermeiden. Er kann das Einkommen also einfach befreien oder dem Arbeitnehmer den Betrag anrechnen, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Dieser Betrag darf jedoch die auf dieses Einkommen geschuldete Steuer im Wohnsitzstaat nicht übersteigen²².

Wird in einem Abkommen das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Beschäftigungsstaat zugestanden - wie in mehreren Abkommen in Bezug auf Grenzgänger der Fall²³ - oder wendet der Wohnsitzstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode an, bezieht der Arbeitnehmer in seinem Wohnsitzstaat unter Umständen kein Einkommen, das erheblich genug wäre, als dass der Wohnsitzstaat ihm die sich aus seiner persönlichen Lage und seinem Familienstand ergebenden Vorteile gewähren könnte. Damit gebietsfremde Arbeitnehmer, die sich in einer Situation befinden, die objektiv mit der Situation gebietsansässiger Arbeitnehmer vergleichbar ist, nicht schlechter gestellt werden als diese, hat der EuGH entschieden, dass die sich aus der persönlichen Lage und dem Familienstand ergebenden Vorteile in einem solchen Fall vom Beschäftigungsstaat zu gewähren sind. Es stellt sich allerdings die Frage, ob diese Rechtsprechung ausdrücklich in das Musterabkommen aufgenommen werden muss oder ob sie umgekehrt als implizit einbegriffen verstanden werden kann (ohne die Notwendigkeit einer weiteren formalen Aufnahme).

Artikel 17 (Künstler und Sportler)

Dem Musterabkommen zufolge werden in einem Vertragsstaat ansässige Künstler und Sportler in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sie ihre Tätigkeit ausüben. Diese Regelung bildet eine Ausnahme von den Artikeln 7 (*Unternehmensgewinne*) und 15 (*unselbständige Arbeit*).

Wie bei Grenzgängern, so besteht auch bei diesen Steuerpflichtigen die Gefahr, dass die Bemessungsgrundlage in ihrem Wohnsitzstaat (weil das Abkommen dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, das ausschließliche Besteuerungsrecht zugesteht oder der Wohnsitzstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode anwendet) nicht hoch genug ist, um ihnen die sich aus ihrer persönlichen Lage und ihrem Familien-

²² Laut Urteil des EuGH in der Rechtssache *Gilly* ist diese Einschränkung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

²³ Mehrere Steuerabkommen zwischen Mitgliedstaaten sehen für bestimmte Grenzgänger Ausnahmen von der Regel der Besteuerung im Beschäftigungsstaat vor, und zwar im Prinzip für diejenigen, die im Grenzgebiet ansässig sind (siehe z. B. Artikel 13 Absatz 5 Buchstabe b des Abkommens zwischen Deutschland und Frankreich (Entfernung von der Grenze max. 20/30 km). Das Problem könnte jedoch auch durch Umformulierung des Artikels 15 gelöst werden: Durch Einführung einer verallgemeinerten Ausnahme, die alle Grenzgänger der Steuerhoheit ihres Wohnsitzstaates unterstellt, würden Schwierigkeiten auf Gemeinschaftsebene vermieden.

stand ergebenden Vorteile zu gewähren. Diese Gefahr könnte durch eine Besteuerung ausschließlich im Wohnsitzstaat beseitigt werden.

Ferner sagt das Musterabkommen nichts darüber aus, wie die betreffenden Einkünfte zu bemessen sind. Im Kommentar zu dem Artikel (Randziffer 10) hingegen wird ausdrücklich die Möglichkeit von *Abzugsteuern* erwähnt, *die mit einem niedrigen Satz von den an die Künstler oder Sportler gezahlten Bruttobeträgen zu erheben sind*. Dem EuGH zufolge²⁴ steht der EG-Vertrag einer nationalen Regelung entgegen, soweit sie für beschränkt Steuerpflichtige die Möglichkeit, von ihren zu versteuernden Einkünften die Betriebsausgaben abzuziehen, ausschließt, während unbeschränkt Steuerpflichtigen diese Möglichkeit zugestanden wird. Durch einen Verweis in den Abkommen zwischen Mitgliedstaaten auf die *Inländerbehandlung* gebietsfremder Künstler und Sportler in Bezug auf die Abzugsfähigkeit ihrer Betriebsausgaben würden die Rechte der Steuerpflichtigen in der Gemeinschaft, die von der Freizügigkeit Gebrauch machen, klarer.

Artikel 18 (Ruhegehälter)

Gemäß dem Musterabkommen können Ruhegehälter aus einem privaten Arbeitsverhältnis nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Empfänger ansässig ist. In der Praxis kommen jedoch auch andere Aufteilungen der Steuerhoheit vor.

Ruhegehälter werden in der Gemeinschaft nicht einheitlich besteuert. Zahlt jemand Beiträge in einem Mitgliedstaat, in dem Beiträge besteuert, Leistungen aber befreit werden („TEE-System“), und bezieht dann sein Ruhegehalt in einem Mitgliedstaat, in dem - umgekehrt - Beiträge befreit, Leistungen aber besteuert werden („EET-“ oder „ETT-System“), kann es bei Befolgung des Musterabkommens ohne entsprechende Anpassung zu Doppelbesteuerung des Ruhegehalts kommen, was gegen den EG-Vertrag verstoßen würde²⁵.

Wie von der Kommission bereits vorgeschlagen²⁶, kann Doppelbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Steuervorschriften für die Altersversorgung auch durch entsprechende Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen vermieden werden. So könnten die Vertragsstaaten zum Beispiel vorsehen, dass in Land A bestehende Ruhegehaltsansprüche, die an Gebietsansässige des Landes B ausgezahlt werden, in letzterem Staat

²⁴ Urteil des EuGH vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01 (*Gerritse*), Randnr. 29. Gemäß des Abkommens zwischen Deutschland und den Niederlanden (Artikel 9 Absatz 2) war Herr Gerritse in Bezug auf seine in Deutschland erzielten Einkünfte unbegrenzt in Deutschland steuerpflichtig, obwohl er dort keine ständige Einrichtung hatte.

²⁵ Dem EuGH zufolge (Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, *Wielockx*) können Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die es den in diesem Staat ansässigen Personen gestattet, vom steuerpflichtigen Einkommen die Beiträge zu einer Altersrücklage abzuziehen, diesen Vorteil aber gebietsfremden steuerpflichtigen Gemeinschaftsangehörigen verweigert (die im erstgenannten Mitgliedstaat nahezu ihre gesamten Einkünfte erzielen), nicht durch den Umstand gerechtfertigt werden, dass die späteren Rentenzahlungen aus der Altersrücklage an den gebietsfremden Steuerpflichtigen gemäß dem bilateralen Abkommen nicht in diesem Staat besteuert werden. Im Gegenteil, da die „steuerliche Kohärenz“ auf der Grundlage des bilateralen Abkommens gewährleistet wird, kann dieser Grundsatz nicht herangezogen werden, um die Verweigerung einer solchen Abzugsmöglichkeit zu rechtfertigen.

²⁶ Mitteilung der Kommission „Beseitigung der steuerlichen Hemmnisse für die grenzüberschreitende betriebliche Altersversorgung“, KOM(2001) 214 vom 19. April 2001, 20-21.

besteuert werden können, aber mit Ausnahme des Betrags, der in Land A steuerfrei wäre, wenn der Empfänger dort ansässig wäre. Eine solche Regelung würde es einem Arbeitnehmer aus einem „TEE-Land“ ermöglichen, seinen Ruhestand in einem „EET-Land“ zu verleben, ohne dass sein bereits im Herkunftsland besteuertes Ruhegehalt dort erneut besteuert würde. Zudem könnte die Aufnahme von Bestimmungen zur Verhütung von Missbrauch und "doppelter Nicht-Besteuerung" ernsthaft erwogen werden.

Artikel 19 (Öffentlicher Dienst)

Dieser Artikel gilt für Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie für Ruhegehälter für die im öffentlichen Dienst erbrachten Leistungen. Die Bestimmung beruht auf dem Grundsatz der ausschließlichen Besteuerung dieser Vergütungen durch den zahlenden Staat. Dieser Grundsatz entspricht dem Begriff der *internationalen Courtoisie* der Wiener Übereinkommen. Der Grundsatz, wonach dem zahlenden Staat ein ausschließliches Besteuerungsrecht zusteht, erfährt eine Ausnahme: Vergütungen, die der zahlende Staat Staatsangehörigen des Empfangsstaats zahlt, können im Allgemeinen auch von diesem besteuert werden.

Dem EuGH zufolge können - durch Abkommensbestimmungen zum Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit vorgenommene - Unterscheidungen zwischen Vergütungen aus öffentlichen Kassen und Vergütungen aus dem Privatsektor nicht so gewertet werden, als begründeten sie eine durch Artikel 39 EG-Vertrag verbotene unterschiedliche Behandlung²⁷. Dasselbe gilt für etwaige Unterscheidungen und Ausnahmen aus Gründen der Staatsangehörigkeit²⁸.

Artikel 20 (Studenten)

Gemäß Artikel 20 dürfen Zahlungen, die ein Student (oder ein Praktikant oder ein Lehrling) für seine Ausbildung im anderen Vertragsstaat erhält, in diesem Staat nicht besteuert werden, außer sie stammen aus einer Quelle innerhalb dieses Staates. Das heißt für die Praxis, dass Ausbildungsbeihilfen, die ein in Staat A ansässiger Student zur Belegung von Kursen in Staat B erhält, nur dann in Staat B besteuert werden, wenn sie von einer Einrichtung des Staates B gezahlt werden. Stammen sie hingegen von einer Einrichtung im Staat A (oder in einem Staat C²⁹), dürfen sie in Staat B nicht besteuert werden, können dann jedoch von dem Staat A (bzw. gegebenenfalls von dem Staat C) besteuert werden.

²⁷ Urteil des EuGH vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (*Gilly*).

²⁸ Rechtssache *Gilly*, Randnr. 30: *Auch wenn das Kriterium der Staatsangehörigkeit [...] als solches im Zusammenhang mit der Aufteilung der Steuerhoheit aufgeführt wird, können derartige Unterscheidungen 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] des Vertrages, aus der Befugnis der Vertragsparteien, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen.*

²⁹ Z. B. Zahlungen von EU-Einrichtungen.

Studenten verfügen per Definition in der Regel nur über bescheidene finanzielle Mittel und leben häufig nur von ihrer Ausbildungsbeihilfe. Ist der im Ausland belegte Kurs von kurzer Dauer, werden die Studenten im Gastland nicht zu Steuerinländern. Bei Besteuerung einer von einer Einrichtung des Gastlandes gezahlten Ausbildungsbeihilfe gemäß dem im Musterabkommen vorgeschlagenen Grundsatz besteht daher die Gefahr, dass Studenten, die von dem im EG-Vertrag verankerten Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machen möchten, sowohl gegenüber Gebietsansässigen des Gastlandes als auch gegenüber Studenten des Herkunftsstaats, die keine Kurse in einem anderen EU-Mitgliedstaat belegen, benachteiligt werden³⁰.

Indem die Abkommen die Besteuerung solcher Zahlungen im Wohnsitzstaat statt im Gastland vorsehen, wäre dieses Problem leicht zu lösen³¹.

Artikel 22 (Vermögen)

Nur bestimmte Staaten erheben eine Steuer vom Vermögen, und nur ein Teil der bilateralen Abkommen deckt diese Steuer ab. Dem Musterabkommen zufolge kann grundsätzlich der Staat, dem das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus einem bestimmten Vermögensteil zusteht, ergänzend auch die Steuern von diesem Vermögensteil erheben. Das heißt, dass das ausschließliche Recht zur Besteuerung von Vermögensteilen grundsätzlich beim Wohnsitzstaat liegt. Es gibt jedoch mehrere Ausnahmen von dieser Regel: Immobilien beispielsweise werden in dem Staat besteuert, in dem sie sich befinden. In diesem Fall obliegt es dem Wohnsitzstaat, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (sofern er eine Vermögensteuer erhebt).

Der EuGH hatte bisher seltener Gelegenheit, sich zur Vermögensteuer zu äußern als zur Einkommensteuer³², doch scheinen die für die verschiedenen Einkommensarten formulierten Grundsätze und Beobachtungen in Bezug auf die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht auch für die Vermögensteuer zu gelten.

Artikel 23 (Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung)

In Artikel 23A und 23B des Musterabkommens wird festgelegt, wie die rechtliche Doppelbesteuerung zu vermeiden ist, wenn ein Abkommen keinem Vertragsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zugesteht. Die Vermeidung einer Doppelbesteuerung obliegt dem Wohnsitzstaat. In den Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten sind zwei

³⁰ Mehrere Mitgliedstaaten besteuern derartige Einkünfte Gebietsfremder pauschal zu einem proportionalen Satz und erlauben keinerlei Senkung der Bemessungsgrundlage aufgrund der persönlichen Lage.

³¹ Der EuGH hat in einem kürzlich ergangenen Urteil (vom 1. Juli 2004 in der Rechtssache 169/03, *Wallentin gegen Riksskatteverket*) gemäß einer inzwischen gefestigten Rechtsprechung entschieden, dass in Fällen, in denen der Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Arbeitnehmers-Studenten nicht berücksichtigen kann, da eine steuerliche Belastung dort nicht besteht, der Gemeinschaftsgrundsatz der Gleichbehandlung verlangt, dass die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand des gebietsfremden Ausländers im Beschäftigungsstaat in derselben Weise berücksichtigt werden wie bei gebietsansässigen Inländern und dass ihm dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden.

³² Siehe jedoch das Urteil des EuGH vom 13. April 2000 in der Rechtssache 251/98 (*Baars*) und die noch anhängige Rechtssache C-376/03 (*D. / Rijksbelastingdienst*).

unterschiedliche Methoden vorgesehen – die *Befreiungs-* oder die *Anrechnungsmethode*. Beide Methoden haben Vor- und Nachteile.³³ Der EuGH hat jedoch gewisse DBA-Bestimmungen, die die Besteuerung von Arbeitnehmern dem Quellenstaat vorbehalten ohne angemessene Maßnahmen zur Vermeidung von Diskriminierung, sei es im nationalen Gesetz oder im Abkommen, vorzusehen, häufig als zweifelhaft beurteilt³⁴. Hingegen hat der EuGH keine Einwände erhoben, wenn der Wohnsitzstaat bei Anwendung der Anrechnungsmethode nicht in Bezug auf die volle Höhe der Auslandseinkünfte eine steuerliche Entlastung gewährte³⁵.

Einige Abkommen zwischen Mitgliedstaaten³⁶, in denen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode gewählt wird, sehen vor, dass der Wohnsitzstaat für seine Unternehmen fiktive Steueranrechnungen vornimmt (*tax sparing*), wenn der Quellenstaat vorübergehend Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen gewährt, um Investitionen aus dem Ausland anzuziehen.

Eine solche Bestimmung stellt auf den ersten Blick eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG-Vertrag dar und wäre daher auf Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht zu prüfen. Derartige Bestimmungen sollten nicht in Steuerabkommen zwischen Mitgliedstaaten aufgenommen bzw. sollten daraus gestrichen werden.

Artikel 24 (Gleichbehandlung)

Der Artikel des Musterabkommens über die Gleichbehandlung wird im Allgemeinen in alle Steuerabkommen aufgenommen. Er legt den Grundsatz fest, dass die an die Staatsangehörigkeit anknüpfende Diskriminierung untersagt ist und dass die Staatsangehörigen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat nicht ungünstiger behandelt werden dürfen. Damit diese Bestimmung anwendbar ist, müssen sich Staatsangehörige und Nichtstaatsangehörige *insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit* in gleichen

³³ Die Befreiungsmethode erscheint auf Gemeinschaftsebene häufig als die bessere Lösung, da sie gebietsfremde Unternehmen den gebietsansässigen steuerlich gleichstellt. Der Wettbewerb zwischen Unternehmen ist ein wichtiges Element der Gemeinschaftspolitik für größere wirtschaftliche Effizienz; die Steuerpolitik darf daher nicht Wettbewerbsverzerrungen verursachen, indem sie die wirtschaftlichsten Unternehmen davon abhält, ihre Produktionsstätten am kostengünstigsten Ort zu errichten (*Ruding-Bericht*, 36).

³⁴ Siehe Rechtssachen *Schumacker* und *Gerritse*. Im Urteil *De Groot* (RS. C-385/00) vom 12. Dezember 2002 hat der EuGH bestätigt, dass *es den Mitgliedstaaten frei [steht], im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen*. Allerdings präzisiert der EuGH, dass dabei das Gemeinschaftsrecht zu beachten ist und insbesondere der 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*. Der Ansässigkeitsstaat muss seinen eigenen Bürgern, die von den Freiheiten des EG-Vertrages Gebrauch machen, alle im nationalen Recht vorgesehenen Abschläge und sonstigen Steuervergünstigungen (die mit den persönlichen Verhältnissen und dem Familienstand des Steuerpflichtigen in Zusammenhang stehen) gewähren, und zwar unabhängig von anderen Vorteilen, die diese Steuerpflichtigen erhalten haben könnten (z.B. das so genannte Splitting-Verfahren) aus der Anwendung des in bilateralen Steuerabkommen niedergelegten Befreiungsprinzips.

³⁵ Siehe Rechtssache *Gilly*.

³⁶ Z. B. die Abkommen zwischen Deutschland und Griechenland, Frankreich und Portugal sowie zwischen dem Vereinigten Königreich und Spanien.

Verhältnissen befinden. Steuerliche Vergünstigungen (aufgrund der persönlichen Verhältnisse oder des Familienstands), die gemäß den einzelstaatlichen Vorschriften Gebietsansässigen vorbehalten sind, können auf dieser Grundlage also nicht von Gebietsfremden eingefordert werden, auch wenn diese sich in ansonsten gleichen Verhältnissen befinden.

Der EG-Vertrag (Artikel 12 und die anderen besonderen Bestimmungen des EG-Vertrags) verbietet jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit. Der EuGH hat diesem Verbot eine viel größere Tragweite gegeben und jede *indirekte* Diskriminierung aus Gründen der Ansässigkeit verurteilt.

Artikel 24 der Abkommen sollte mit dem im EG-Vertrag verankerten Grundsatz der Nichtdiskriminierung in Einklang gebracht werden. Dies bedeutet Folgendes: Staatsangehörigkeit und Ansässigkeit eröffnen dieselben Rechte³⁷; in Sonderfällen³⁸ können gebietsfremde Gemeinschaftsangehörige dieselben Vergünstigungen in Anspruch nehmen wie Gebietsansässige; Betriebstätten müssen genauso behandelt werden wie ansässige Tochtergesellschaften³⁹; für in einem Mitgliedstaat eingetragene öffentliche Einrichtungen und Organisationen oder Einrichtungen ohne Erwerbszweck gelten in den anderen Mitgliedstaaten die in deren einzelstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehenen Bedingungen, d. h., ihnen werden in Bezug auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer dieselben Befreiungen oder sonstigen Vergünstigungen gewährt wie gleichartigen inländischen Einrichtungen⁴⁰; die Bestimmungen eines Mitgliedstaats für Unternehmensgruppen müssen auch dann angewandt werden, wenn ein Mitglied der Gruppe in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist⁴¹. In Bezug auf den freien Kapitalverkehr bedeutet es außerdem, dass für Dividenden, die von in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmen ausgeschüttet werden, dieselben steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren sind wie für Dividenden, die inländische Unternehmen ausschütten⁴².

Artikel 25 (Verständigungsverfahren)

Für den Fall, dass in Bezug auf Auslegung oder Anwendung eines bilateralen Abkommens Meinungsunterschiede entstehen, schlägt das Musterabkommen ein Verständigungsverfahren zwischen den Steuerverwaltungen der Vertragsstaaten vor. Leider ist dieses Verfahren nicht zwingend vorgeschrieben. Die Staaten sind daher in keiner Weise verpflichtet, zu einem zufrieden stellenden Ergebnis zu gelangen. In den

³⁷ Urteil des EuGH vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (*Schumacker*), Randnummern 28-29.

³⁸ Wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat kein erhebliches Einkommen hat und den wesentlichen Teil seiner steuerbaren Einkünfte aus einer im Beschäftigungsstaat ausgeübten Tätigkeit bezieht;

Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (*Schumacker*), Randnummern 36-37.

³⁹ Siehe u. a. das Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 („*Avoir fiscal*“), Randnummern 19-20.

⁴⁰ Siehe die zurzeit anhängige Rechtssache C-386/04 (*Centro di musicologia*).

⁴¹ Siehe u. a. das Urteil des EuGH vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (*Imperial Chemical Industries*), Randnummer 30.

⁴² Siehe die Urteile vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (*Verkooijen*) und vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-315/02 (*Lenz*).

meisten Streitfällen im Zusammenhang mit der Anwendung eines bilateralen Abkommens geht es um Verrechnungspreise (doch es können auch andere Konflikte auftreten).

Das von allen Mitgliedstaaten unterzeichnete und auf Artikel 293 EG-Vertrag beruhende multilaterale Schiedsübereinkommen⁴³ regelt den Fall, in dem verbundene Unternehmen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten einander wirtschaftliche oder finanzielle Vorteile gewähren, die umfassender sind als es zwischen unabhängigen Unternehmen wahrscheinlich wäre. Es soll verhindern, dass es zu einer Doppelbesteuerung kommt, wenn die Gewinne eines Unternehmens in einem Mitgliedstaat berichtigt werden, weil ihm ein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat, das es kontrolliert oder von dem es abhängt, wirtschaftliche oder finanzielle Vorteile gewährt.

Aus gemeinschaftlicher Perspektive ist nur schwer vorstellbar, dass zur Lösung von Konflikten über die Auslegung von Abkommensbestimmungen zur Besteuerung grenzüberschreitend erzielter Gewinne lediglich ein nicht zwingend vorgeschriebenes Verfahren zur Verfügung steht. Dies erhöht das Doppelbesteuerungsrisiko, zumindest jedoch bewirkt es eine Unsicherheit, die das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigen könnte. Dieser Artikel sollte derart geändert werden, dass er mit dem Schiedsübereinkommen in Einklang steht und Gemeinschaftsangehörigen für Fälle, in denen es nicht um die Festlegung von Verrechnungspreisen geht, ein zwingend vorgeschriebenes Verfahren zur Beilegung von Meinungsverschiedenheiten zur Verfügung stellt. Es wäre sinnvoll, nach dem Vorbild des Steuerabkommens zwischen Österreich und Deutschland in allen Streitfällen, die sich bei Anwendung eines bilateralen Abkommens (oder - bei Dreiecksbeziehungen - auch mehrerer Abkommen) ergeben können, dem EuGH die Entscheidungsgewalt zuzuerkennen. Es stellt sich allerdings die Frage, ob Artikel 239 eine einschlägige und angemessene Rechtsgrundlage darstellt, um dem EuGH diese Art von Schiedsfunktion zuzugestehen.

Artikel 26 (Informationsaustausch)

Dieser Artikel des Musterabkommens enthält die Regeln für einen Informationsaustausch, um eine möglichst angemessene Anwendung der einzelstaatlichen Rechtsvorschriften über die unter das jeweilige Abkommen fallenden Steuern zu gewährleisten.

Die Gemeinschaft verfügt über eine Richtlinie zur Erleichterung der gegenseitigen Amtshilfe zwischen Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern⁴⁴. Dieses Rechtsinstrument integriert und verstärkt die zwischen den Mitgliedstaaten bereits geltenden Abkommensbestimmungen.

In der Richtlinie heißt es ausdrücklich, dass *weitergehende Verpflichtungen zum Auskunftsaustausch [...] von den vorstehenden Bestimmungen unberührt* bleiben.

⁴³ 90/436/EWG: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. L 225 vom 20. August 1990, 10-24.

⁴⁴ Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. L 336 vom 27. Dezember 1977, 15-20.

Weniger umfassende Verpflichtungen zum Informationsaustausch hingegen werden automatisch durch die einschlägige Bestimmung der Richtlinie ersetzt.

Es müsste zumindest ein ausdrücklicher Hinweis auf diese Richtlinie, die Vorrang hat vor allen Abkommensbestimmungen, aufgenommen werden.

Eine weitere Möglichkeit wäre es, den Artikel zu streichen.

Artikel 27 (Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steueransprüchen)

Dieser Artikel bestimmt die Regeln, nach denen Vertragsstaaten übereinkommen können, einander Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steueransprüchen zu leisten.

Dieser Artikel wurde erst kürzlich in das Musterabkommen aufgenommen und fehlt bisher in den meisten Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten. Einige Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts verpflichten die Mitgliedstaaten jedoch bereits zur Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steueransprüchen⁴⁵; sie sollten in den Steuerabkommen zwischen den Mitgliedstaaten angeführt und - wo möglich - auf bilateraler Basis erweitert werden.

Eine weitere Möglichkeit wäre es, den Artikel zu streichen.

⁴⁵ Siehe die Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen sowie die Richtlinie 2002/94/EG der Kommission vom 9. Dezember 2002 zur Festlegung ausführlicher Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Artikeln der Richtlinie 76/308/EWG.