

DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN UND DAS RECHT DER EU



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

1. SOUVERÄNITÄT DER MITGLIEDSTAATEN BEI DEN DIREKTEN STEUERN

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind die Grundlage für die Aufteilung von Besteuerungsrechten im Bereich der Steuern vom Einkommen (teilweise auch vom Vermögen) zwischen zwei Staaten. In Österreich werden DBA im BGBl kundgemacht und stehen damit *auf der gleichen Stufe wie innerstaatliches Recht*. Als *speziellere Vorschrift* gehen sie allerdings nationalem Steuerrecht vor.¹ Das Gemeinschaftsrecht der EU hat zwar Vorrang vor innerstaatlichem Recht, allerdings enthält der AEUV kein ausdrückliches Gebot, Doppelbesteuerung zu beseitigen². *Juristische Doppelbesteuerung* wurde vom EuGH sogar als unbedenklich eingestuft.³ Damit hat sich auch die Beantwortung der Frage erübrigt, welcher Staat unionsrechtlich zum Verzicht auf Besteuerungsansprüche angehalten wäre.⁴ Allerdings zählt die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu den Zielen der Gemeinschaft, weshalb sich die EU-Kommission in der Vergangenheit regelmäßig dem Thema gewidmet hat.⁵ Prozessual ist die EU-Kommission durch die *EU-Schiedskonvention*⁶ und die *EU-Streitbeilegungsrichtlinie*⁷ aktiv geworden, auf deren Grundlage Besteuerungskonflikte zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (MS) gelöst werden sollen. Vorschläge der EU-Kommission, ein multilaterales DBA zwischen den MS zu entwickeln, wurden nicht weiterverfolgt bzw. sind an dem für Steuerfragen notwendigen Einstimmigkeitsprinzip gescheitert, von dem übrigens die neue EU-Kommission unter Ursula von der Leyen künftig abrücken will.⁸

In Ermangelung gemeinschaftlicher Maßnahmen zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung der direkten Steuern ist es deshalb Sache der Mitgliedstaaten, zwecks Beseitigung von Doppelbesteuerung die *Kriterien für die Aufteilung ihrer*

Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen.⁹ Nach Ansicht des EuGH sei es dabei nicht sachfremd, „...sich zum Zweck der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und insbesondere den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren“.¹⁰ Die zwischenstaatlichen Beziehungen zwischen den EU-MS im Steuerbereich sind derzeit in mehr als 300 DBA geregelt, die zum Großteil dem OECD-Musterabkommen folgen, im Detail jedoch sehr unterschiedlich ausgestaltet sind. Eine „*Meistbegünstigung*“ im Sinne einer Gleichbehandlung aller DBA-Vertragsstaaten eines MS ist nach der Rechtsprechung des EuGH nicht geboten.¹¹

2. UNIONSRECHTSKONFORME AUFTEILUNG VON BESTEUERUNGSBEFUGNISSEN

Der EuGH hat mehrfach festgehalten, dass direkte Steuern beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts zwar in die Zuständigkeit der MS fallen, die jedoch die ihnen verbleibenden Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen.¹² Demnach obliegt es dem EuGH zu überwachen, ob bei der Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen die Grundfreiheiten eingehalten wurden. Über Einhaltung und Auslegung von DBA kann er jedoch nicht entscheiden.¹³ In einem deutsch-österreichischen Streit über die Auslegung des Art. 11 DBA-DE hat sich der EuGH¹⁴ auf Grundlage des Art. 25 Abs. 5 DBA-DE¹⁵, der diesen dazu normiert hat allerdings als Schiedsgericht gem. Art. 273 AEUV (ex Art. 239 EGV) für zuständig erklärt.

Den Grundsätzen des AEUV widersprechende DBA-rechtliche Diskriminierungen sind nicht zulässig. In der Rechtssache „*Avoir fiscal*“¹⁶ stellte der EuGH klar, dass die durch die Grundfreiheiten garantierten Rechte *unbedingt* sind und nicht vom Inhalt eines mit einem anderen MS geschlossenen

Abkommens abhängig gemacht werden können. So müssen einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines MS in einem anderen MS unterhält, dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden, wie inländischen Unternehmen, selbst wenn das im jeweiligen DBA so nicht vorgesehen ist.¹⁷ Ebenso dürfen die in einzelnen DBA vorgesehenen Abzugssteuern vom Quellenstaat nicht einbehalten werden, wenn EU-Richtlinien diesen entgegenstehen.¹⁸ Dem Versuch der MS, gemeinschaftswidrige DBA-Regelungen mit *zwingenden Gründen des Allgemeininteresses* (Bekämpfung der Steuerumgehung, Einnahmehausfälle, Kohärenz des Steuersystems) zu rechtfertigen, wurde vom EuGH eine Absage erteilt. Ebenso wie dem Ansatz, die von zwei Staaten zur Aufteilung von Besteuerungsrechten an Lohneinkünften vereinbarten Kriterien einer grundfreiheitlichen Belastungsprobe auszusetzen.

Auf Grundlage eines Vorabentscheidungsersuchens nach (Art. 267 AEUV) des *Tribunal première instance de Liège*, Lüttich, Belgien hatte sich der EuGH¹⁹ mit der Vereinbarkeit der im belgisch-luxemburgischen DBA (DBA-BE-LUX) vorgesehenen Verteilung von Besteuerungsrechten an Einkünften aus unselbständiger Arbeit mit der in Art. 45 AEUV normierten Arbeitnehmerfreizügigkeit zu beschäftigen und traf dazu klare Aussagen.

3. EUGH 24.10.2018, C-602/17, SAUVAGE UND LEJEUNE

3.1. DER SACHVERHALT

Gegenstand der Vorabentscheidung war die Frage, ob es mit Art. 45 AEUV vereinbar sei, wenn der Ansässigkeitsstaat Belgien Einkünfte besteuern darf, die eine dort ansässige Person aus einem Dienstverhältnis mit einer Gesellschaft in Luxemburg bezieht, die jedoch zum Teil durch Tätigkeiten in einem Drittstaat erwirtschaftete worden sind.

Herr *Benoit Sauvage* und Frau *Kristel Lejeune*, beide mit Wohnsitz in Belgien, wurden dort mit ihrem Welteinkommen zur Einkommensteuer veranlagt. Herr *Sauvage* war bei einer luxemburgischen Gesellschaft unselbständig tätig. Er musste im Zuge seiner Tätigkeit auch außerhalb Luxemburgs an Besprechungen teilnehmen und kurze Dienstreisen in Drittstaaten durchführen. Auf Grundlage des Art. 15 DBA-BE-LUX und Art. 23 Abs. 2 Nr. 1 DBA BE-LUX vom 17.9.1970 idF v. 11.12.2002 *stellte* die belgische Finanzverwaltung nur jene Einkünfte (unter Progressionsvorbehalt) von der belgischen Einkommensteuer frei, die auf Tätigkeiten entfallen sind, die tatsächlich außerhalb des luxemburgischen Hoheitsgebietes erbracht worden sind (Art. 15 Abs. 1 des DBA BE-LUX entspricht Art. 15 Abs. 1 OECD-MA). Dies in Übereinstimmung mit der Festlegung in Nr. 8 des Schlussprotokolls zum DBA-BE-LUX worin es heißt, dass iSd Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-BE-LUX eine unselbständige Arbeit „in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird“, wenn die Tätigkeit für die die Löhne, Gehälter und ähnlichen Vergütungen gezahlt werden, *tatsächlich in diesem anderen Staat ausgeübt* wird, das heißt, wenn der Arbeitnehmer zur Ausübung dieser Tätigkeit körperlich in diesem anderen Staat *anwesend* ist.

Herr *Sauvage* und Frau *Lejeune* legten gegen die sie betreffenden Entscheidungen der belgischen Steuerverwaltung Beschwerde ein. Nach deren Zurückweisung brachten sie beim *Tribunal de première instance de Liège* Klage ein und beanstandeten die Auslegung des Art. 15 Abs. 1 DBA-BE-LUX durch die belgische Finanzverwaltung. Begründet damit, dass die zeitlich begrenzten und gelegentlichen Geschäftsreisen der ausschließlichen Besteuerungsbefugnis des Staates unterliegen müssten, *in dem die Einkünfte erzielt worden sind*, zumal die betreffende Tätigkeit überwiegend dort erbracht worden sei und sich die außerhalb Luxemburgs erbrachten Leistungen in das bestehende Arbeitsverhältnis in Luxemburg eingefügt hätten.

Die Besteuerung dieser Einkünfte im Ansässigkeitsstaat Belgien würde einen Verstoß gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 45 AEUV) und den freien Dienstleistungsverkehr (Art. 56 AEUV) bedeuten. Das vorlegende Gericht brachte vor, dass damit in Belgien ansässige Arbeitnehmer davon abgehalten würden, eine Beschäftigung in einem anderen MS als Belgien anzunehmen, die auch Dienstreisen ins Ausland erforderlich mache. Außerdem würde Art. 15 Abs. 3 DBA BE-LUX Einkünfte aus unselbständige *Tätigkeiten an Bord eines Transportmittels*, das im internationalen Verkehr von einem Unternehmen mit Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Luxemburg betrieben werde, der ausschließlichen Besteuerung in Luxemburg überlassen. Selbst dann, wenn die Tätigkeit, aufgrund derer diese Einkünfte gezahlt würden, tatsächlich außerhalb Luxemburgs ausgeübt würde.²⁰

Die steuerliche Zugriffsmöglichkeit Belgiens auf solche Drittstaateinkünfte könnte nach Ansicht des vorlegenden belgischen Gerichts²¹

- eine Beeinträchtigung steuerlicher Art darstellen, die von grenzüberschreitenden Tätigkeiten abschrecken könnte,
- gegen den allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen, weil keine beständige und sichere Regelung für die Befreiung aller Vergütungen vorgesehen sei, die eine in Belgien ansässige Person aufgrund ihres Vertrages mit ihrem luxemburgischen Arbeitgeber erhält,
- diese Person der Gefahr der Doppelbesteuerung ihrer gesamten Einkünfte oder eines Teils davon ausgesetzt sei und außerdem
- die Vorhersehbarkeit und jede Rechtssicherheit nicht gegeben wäre.

3.2. DER EUGH ZUR AUFTEILUNG VON BESTEUERUNGSBEFUGNISSEN

Einleitend stellt der EuGH in dem Urteil fest, dass er zwar nicht befugt sei, darüber zu befinden, ob ein MS die *Bestimmungen bilateraler Abkommen verletzt* hat, die MS miteinander geschlossen haben, um die nachteiligen Wirkungen, die sich aus dem Nebeneinander nationaler Steuersysteme ergeben, zu beseitigen oder abzumildern. Er könne sich auch nicht mit dem *Verhältnis zwischen DBA-Recht und nationalem Recht* beschäftigen, da diese Frage nicht die Auslegung des

DBA-RECHTLICHE VERTEILUNGSNORMEN SIND UNIONSRECHTLICH IMMUNISIERT!



© Kleinwasserkraft Österreich

Unionsrechts betreffe.²² Wenn jedoch eine auf DBA-Recht beruhende Steuerregelung zu dem auf eine Rechtssache anwendbaren rechtlichen Rahmen gehört und als solche von einem nationalen Gericht dargestellt worden ist, müsse sie der EuGH gleichwohl berücksichtigen, um das Unionsrecht in einer Weise auszulegen, die für das nationale Gericht nützlich sei.²³ Das sei im Fall *Savage* gegeben.²⁴

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH bleiben die MS – in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen – dafür zuständig, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen – um gegebenenfalls im Vertragswege – die *Doppelbesteuerung zu beseitigen*. Dabei können die MS im Rahmen bilateraler Abkommen zur Beseitigung von Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festlegen.²⁵ Dabei sei es naheliegend, dass sich die MS hierbei *an den von der internationalen Besteuerungspraxis befolgten Kriterien orientieren*.²⁶ Allerdings seien die MS bei der Ausübung der in dieser Weise im Rahmen eines bilateralen DBA aufgeteilten Steuerhoheit dazu verpflichtet, Unionsvorschriften zu befolgen und insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung einzuhalten.²⁷ Erstens stellte der EuGH fest, dass die von den Beschwerdeführern gerügte Benachteiligung *nicht im belgischen Steuerrecht seine*

Wurzeln habe, sondern in der zwischen Belgien und Luxemburg gewählten Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnisse und in der im Vergleich zu Belgien günstigeren Besteuerung in Luxemburg.²⁸

Zumal die MS bei der Definition der Anknüpfungspunkte für die Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnisse frei sind, könne der Umstand, dass die luxemburgische Besteuerungsbefugnis im DBA BE-LUX die *körperliche Anwesenheit* eines in Belgien ansässigen Arbeitnehmers voraussetzt, *keine gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer verstoßende Diskriminierung oder Ungleichbehandlung* darstellen.²⁹ Ein DBA solle nur Doppelbesteuerung verhindern, müsse aber nicht gewährleisten, dass die von einem DBA-Vertragsstaat erhobenen Steuern nicht höher sind, als diejenigen, die im anderen Vertragsstaat erhoben würden. Daher könne eine steuerliche Benachteiligung, die sich aus der DBA-rechtlichen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen und den Unterschieden zwischen zwei Steuersystemen ergibt, nicht als eine gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer verstoßende Diskriminierung oder Ungleichbehandlung angesehen werden.³⁰

Zweitens könne auch der Umstand, dass im konkreten Fall Belgien *Drittstaatseinkünfte* besteuern darf, nicht als steuerliche Benachteiligung gegenüber einer in Belgien

beschäftigten Person angesehen werden, die gelegentlich oder regelmäßig außerhalb Belgiens tätig ist.³¹

Und *drittens* könne nicht geltend gemacht werden, dass eine in Belgien ansässige Person, die im Zuge ihres Dienstverhältnisses zu einer luxemburgischen Gesellschaft gelegentlich außerhalb Luxemburgs arbeiten muss, schlechter gestellt wäre, als eine Person, deren Anwesenheit in Luxemburg unerlässlich sei. Denn beide könnten von der im DBA BE-LUX für Anwesenheitstage in Luxemburg vorgesehenen Steuerfreistellung in Belgien profitieren.³²

Auch der Vergleich des Art. 15 Abs. 1 DBA BE-LUX mit der in Art. 15 Abs. 3 DBA BE-LUX vorgesehenen Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit die durch *hohe Mobilität auf internationaler Ebene gekennzeichnet* ist und die an Bord eines Transportmittels im internationalen Verkehr betrieben wird, könne keine gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstoßende Diskriminierung oder Ungleichbehandlung bewirken. Denn einerseits sei es Sache der MS, die Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen zu regeln, die in gegenständlichem Fall außerdem im *Einklang mit der internationalen Steuerpraxis* stehen würde. Andererseits sei eine gebietsansässige Person, die einer durch hohe internationale Mobilität gekennzeichneten unselbständigen Tätigkeit nachgeht, schon aufgrund des Charakters der Tätigkeit nicht in einer objektiv mit der Lage des Herrn *Savage* vergleichbaren Situation.³³

Auch der Umstand, dass der Anspruch auf einen steuerlichen Vorteil dem Steuerpflichtigen (innerstaatlich festzulegende) Nachweise abverlangt und eine gewisse *Unsicherheit über die Höhe der endgültigen Steuerlast am Ende des Jahres* besteht, würden für sich genommen keine Beeinträchtigung des Unionsrechts darstellen. Denn es sei Steuersystemen inhärent, dass die endgültige Steuerlast eines Steuerjahres zu dessen Beginn nicht mit Sicherheit vorhergesehen werden kann und erst zu dessen Ende ermittelt werden kann. Auch dürften die MS vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen, die für die Gewährung eines (DBA-rechtlichen) Steuervorteils notwendig erscheinen.³⁴

Aus diesen Gründen kam der EuGH zum Schluss, dass Art. 45 AEUV (Arbeitnehmerfreizügigkeit) der Steuerregelung eines MS nicht entgegensteht, die auf einem DBA beruht und die Befreiung von Einkünften einer in einem MS ansässigen Person, die aus einem in einem Beschäftigungsverhältnis in einem anderen MS stammen, davon abhängig macht, dass die den Einkünften zugrunde liegende Tätigkeit tatsächlich in dem anderen Staat ausgeübt wird.³⁵

4. FAZIT

In der RS *Savage und Lejeune* hat der EuGH erneut klargestellt, dass es nach dem derzeitigen Stand des Unionsrechts den MS überlassen bleibt, die Aufteilung ihrer Besteuerungsrechte durch den Abschluss von DBA bilateral zu regeln. Auch die Wahl der Anknüpfungspunkte für diese Aufteilung bleibt den

MS überlassen. Auch steuerliche Nachteile, die sich aus dem Modus der Aufteilung auf Ansässigkeits- und Quellenstaat ergeben, verstoßen nicht gegen die Grundrechte. Selbst dann, wenn dadurch die tatsächliche Höhe der Steuerbelastung nicht vorhersehbar ist. Mit diesem Urteil folgt der EuGH der bisherigen Rechtsprechung, wonach DBA-rechtliche Verteilungsnormen unionsrechtlich „immunisiert“ sind.³⁶ ■

- 1 VwGH 7.9.1989, 89/16/0085.
- 2 EuGH 14.11.2006, C-513/04, *Kerckheart & Morres*; EuGH 12.2.2009, C-67/08, *Margarete Block*; EuGH 16.7.2009, C-112/08, *Demasaux*.
- 3 EuGH 14.11.2006, C-413/04, *Kerckhaert-Morres*; EuGH 12.2.2009, C-67/08, *Margarete Block*; EuGH 16.7.2009, C-128/08, *Demasaux*; EuGH 15.4.2010, C-96/08, CIBA; EUGH 19.9.2012, C-540/11, *Levy & Sebbag*.
- 4 *Kofler*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Kommentar² (2019), Einl Rz 130.
- 5 *Europäische Kommission*, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, 9.6.2005, DOC (05), 2306.
- 6 Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, 90 /436/ EWG, ABI L 225/19 v. 20.8.1990.
- 7 Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABI L 265/1 v. 14.10.2017.
- 8 Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Generaldirektion XIV Steuerebene, Arbeitsgruppe V Internationale Steuerfragen, Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen, Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der direkten Steuern, EG-DOK 11.414/XIV/68-D v. 1.7.1968.
- 9 EuGH 23.2.2006, C-513/05, *van Hilten*; EuGH 3.10.2006, C-290/04, *FKP Scorpio*; EuGH 17.9.2015, C-589/13, *FE Familienprivatstiftung Eisenstadt*.
- 10 EuGH 12.5.1998, C-336/96, *Gilly*, Rz 24; EuGH 15.5.2008, C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*, Rz 22.
- 11 EuGH 5.7.2005, C-376/03, *D./Rijksbelastingdienst*.
- 12 EuGH 14.2.1995, C-279/93, *Schumacker*, Rz 21; EuGH 11.8.1995, C-80/94, *Wielockx*, Rz 16; EuGH 27.6.1996, C-107/94, *Asscher*, Rz 36; EuGH 15.7.1997, C-250/95, *Futura*, Rz 19; EuGH 28.4. 1998, C-118/96, *Safir*, Rz 21; EuGH 16.7.1998, C-264/96, I.C.I., Rz 19.
- 13 EuGH 6.12.2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, Rz 46 f.
- 14 EuGH 12.9.2017, C-648/15, *Österreich/Deutschland*.
- 15 BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.
- 16 EuGH vom 28.1.1986, C-270/83, *Kommission/Frankreich*, Rz 26.
- 17 EuGH 21.9.1999, C-307/97, *Saint Gobein Zweigniederlassung Deutschland*.
- 18 EuGH 4.10.2001, C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia*, Rz 31.
- 19 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Oppel*, Arbeitseinkünfte aus einem „Drittstaat“ im Ansässigkeitsstaat, IWB 2019, 626 (626 ff.).
- 20 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 14.
- 21 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 15.
- 22 EuGH 16.7.2019, C-128/08, *Demasaux*, Rz 22.
- 23 EuGH 19.1.2006, C-265/04, *Bouanich*, Rz 51.
- 24 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 16 ff.
- 25 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 22.
- 26 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 23.
- 27 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 24.
- 28 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 26.
- 29 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 27.
- 30 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 28.
- 31 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 29.
- 32 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 30.
- 33 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 32.
- 34 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 33 ff.
- 35 EuGH 24.10.2018, C-602/17, *Savage und Lejeune*, Rz 37.
- 36 *Oppel*, Arbeitseinkünfte aus einem „Drittstaat“ im Ansässigkeitsstaat, IWB 2020, 626 (632).