

1. Einleitung

1.1. Gegenstand und Ziel der Arbeit

Ein immer größer werdender Teil der Unternehmen und natürlichen Personen ist über die nationalen Staatsgrenzen hinaus tätig. In den vergangenen Jahren hat sich die Integration der nationalen Volkswirtschaften und Märkte deutlich erhöht.¹ Gerade bei solchen grenzüberschreitenden Sachverhalten kommt der Frage nach der Besteuerungshoheit eines Staates große Bedeutung zu, weil diese Teil seiner territorial ratifizierten Souveränität ist. Da aus dem Prinzip der Staatensouveränität die Hoheitsgewalt folgt, Entscheidungen sowohl nach innen als auch nach außen zu treffen, legt jeder Staat seine Besteuerungsansprüche unabhängig von anderen Staaten fest. Die ertragsteuerlichen Normen von Staaten knüpfen ihre Besteuerungsansprüche idR an ähnliche Kriterien. Aufgrund dessen wird sehr oft eine mehrfache Besteuerung ein und derselben Einkünfte ausgelöst.² Mangels umfassender Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der direkten Steuern existieren auch innerhalb der EU verschiedene Steuersysteme nebeneinander. Kollisionen dieser Steuersysteme lösen bei grenzüberschreitenden Transaktionen Doppel- und Mehrfachbesteuerungen aus. Im Schrifttum wird darauf verwiesen, dass Doppel- und Mehrfachbesteuerungen im EU-Raum aufgrund der Ertragsteuerautonomie der EU-Mitgliedstaaten sogar „vorprogrammiert“ sind.³

Fragen der internationalen Doppelbesteuerung und ihrer Vermeidung sind seit jeher ein zentrales Thema in der Praxis und Wissenschaft. Die internationalen Entwicklungen, vornehmlich die Arbeiten der OECD, aber auch die Tätigkeiten der Institutionen der EU sowie des österr Gesetzgebers, verleihen der Thematik stets von Neuem Aktualität. Daher sehen sich grenzüberschreitend tätige Unternehmen und Personen stets mit neuen Angelegenheiten auf dem Gebiet der internationalen Besteuerung konfrontiert, wobei nach Daten der Europäischen Kommission die Doppelbesteuerung zu den Fragen zählt, die die Unternehmen und Personen innerhalb der EU am meisten beschäftigt.

Die europäischen Entwicklungen der jüngeren Vergangenheit belegen die oben erwähnte „vorprogrammierte“ Mehrfachbesteuerung; auf vielen Ebenen wird zum Ausdruck gebracht, dass die Doppelbesteuerung von Einkommen weiterhin

1 Vgl. *OECD*, Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

2 Vgl. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶ (2015) Grundlagen des Abkommensrechts Rn 7; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts I¹² (2019) Tz 1306; die Ursachen für Doppelbesteuerung könnten auch mittels des Umfangs der Steuerpflicht beschrieben werden: Die Ursachen für Doppelbesteuerung liegen in einem Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht oder in einem Bestehen zweimaliger unbeschränkter oder zweifacher beschränkter Steuerpflicht; ausführlich dazu *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁸ (2016) 10 ff.

3 Vgl. *Beiser/Kühbacher*, Ertragsteuern im Spannungsfeld der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, in *Roth/Hilpold* (Hrsg), Der EuGH und die Souveränität der Mitgliedstaaten. Eine kritische Analyse richterlicher Rechtsschöpfung auf ausgewählten Rechtsgebieten (2008) 116.

ein Hindernis für grenzüberschreitende Investitionen und Handelsbeziehungen innerhalb der EU darstellt.⁴ Angesichts des Europäischen Binnenmarktes, welcher eines der wichtigsten und erklärten Ziele des europäischen Integrationsprozesses darstellt und einen Wirtschaftsraum ohne Binnengrenzen und ohne Hemmnisse für den grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr gewährleisten soll (Art 3 Abs 3 EUV⁵ iVm Art 26 Abs 1 und 2 AEUV⁶),⁷ ist diese Situation ernüchternd. Daher überrascht es auch nicht, dass die Europäische Kommission die Beseitigung der Doppelbesteuerung unabhängig von einer primärrechtlichen Verpflichtung der Mitgliedstaaten in ihren Empfehlungen und Stellungnahmen mit großem Nachdruck verfolgt.⁸

Die zuvor dargelegten Erläuterungen veranschaulichen deutlich, dass aufgrund der fortschreitenden Globalisierung der Wirtschaft der Bedarf nach umfassendem Schutz vor internationaler Doppelbesteuerung immer mehr in den Vordergrund rückt. Dieser Schutz ist ua aus betriebswirtschaftlichen und volkswirtschaftlichen Gründen geboten. Die Bedeutung der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung bringt auch der ehemalige EU-Kommissar für Steuern und Zollunion, Audit und Betrugsbekämpfung Šemeta deutlich zum Ausdruck: *„Wir müssen allen Bürgern, Unternehmen und Handelspartnern das Signal geben: Die EU besteuert nicht zweimal! Doppelbesteuerung ist eines der größten steuerlichen Hemmnisse für den Binnenmarkt und darf nicht mehr außer Acht gelassen werden. Heute haben wir klare und praktikable Wege aufgezeigt, um die Doppelbesteuerung anzugehen, damit Leben und Arbeiten in der EU attraktiver werden.“*⁹

In diesem Kontext nehmen die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine zentrale Rolle ein. Die Auswirkungen auf Steuerpflichtige ohne bestimmte Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wären überaus ungünstig, weil Steuerpflichtige aufgrund ihres Auslandsengagements und der

4 Vgl. *BUSINESSEUROPE*, Double Taxation Cases Outside the Transfer Pricing Area (2013) 3; Taxation and Customs Union, Platform for Tax Good Governance; *Europäische Kommission*, Öffentliche Konsultation zur Verbesserung der Mechanismen zur Streitbeilegung bei Doppelbesteuerung; Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM (2011) 712 endg, 4.

5 Vertrag über die Europäische Union, ABl C 2012/326, 1.

6 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl C 2012/326, 47.

7 Ausführlich dazu zB *Englisch/Reimer*, Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, in *Schaumburg/Englisch* (Hrsg), *Europäisches Steuerrecht* (2015) Rn 7.1 ff; *Beiser/Kühbacher* in *Roth/Hilpold* 105.

8 Vgl. Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2016) 683 endg, 3 ff; Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, KOM (2016) 686 endg, 2 ff; Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM (2011) 712 endg; Pressemitteilung der Europäische Kommission, Abbau der Doppelbesteuerung zur Stärkung des Binnenmarkts, IP/11/1337.

9 Vgl. Pressemitteilung der Europäische Kommission, Abbau der Doppelbesteuerung zur Stärkung des Binnenmarkts, IP/11/1337.

daraus resultierenden doppelten Steuerbelastung deutlich schlechter gestellt wären als Steuerpflichtige mit gleich hohem, aber nur im Inland erwirtschaftetem Einkommen.¹⁰ Wie *Lang* bereits richtig festgestellt hat, ist die Frage, auf welche Weise Doppelbesteuerung vermieden werden soll, eine der wichtigsten Themenbereiche des internationalen Steuerrechts¹¹ und stets ein aktuelles Thema.¹²

Im internationalen Steuerrecht finden sich verschiedene Maßnahmen zur Vermeidung der Doppel- bzw Mehrfachbesteuerung. Neben ihrem primären Ziel – Vermeidung der Doppelbesteuerung – haben diese Maßnahmen auch einen weiteren Punkt gemein: die Anwendung der Freistellungs- oder Anrechnungsmethode.¹³ Trotz des Bestehens anderer Techniken wie der Abzugs-, der Pauschalierungs- und der Erlassmethode haben sich die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode zu den Hauptmethoden zur technischen Beseitigung der doppelten Besteuerung von Einkommen herauskristallisiert.¹⁴ Da diese zwei Methoden idR alle grenzüberschreitenden Einkunftsströme eines Landes betreffen, haben sie eine herausragende Bedeutung für die Wirtschaftspolitik. Diese Bedeutung wird aufgrund der zunehmenden Globalisierung weiter steigen, denn in so einem Umfeld ist internationales Denken und Handeln essentiell für erfolgreiches Wirtschaften. So zeigt sich die wachsende Bedeutung der Vermeidungsmethoden bereits im Rahmen des BEPS-Projektes der OECD, welches eine verstärkte Anwendung der Anrechnungsmethode vorsieht.¹⁵

Ein wesentlicher Sachverhalt, welcher für Dissens in der Fachwelt gesorgt hat und immer noch Diskussionen hervorruft, sind die Ausgestaltung der Freistellungs- und die Anrechnungsmethode und die damit einhergehende Wirkungsweise auf Steuerpflichtige.¹⁶ Eine Thematik, die bspw in Österreich in letzter Zeit für Aufsehen gesorgt hatte, war der Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern aus Dividenden, Zinsen und Lizenzzahlungen nach Verlustjahren eines Unternehmens. Die Diskussion um den Anrechnungsvortrag führte zu einem Dissens zwischen der Wissenschaft, der Judikatur und der Verwaltungspraxis. Während

10 Vgl *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung⁸ 12.

11 Vgl *Lang*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der EU – jüngste Initiativen der EU-Kommission, SWI 2013, 209.

12 Vgl *Kufßmaul/Berens*, Doppelbesteuerung im internationalen Steuerrecht – Methoden und Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, StB 2016, 142.

13 Terminologisch ist anzumerken, dass aus Gründen der Einheitlichkeit die beiden Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in dieser Arbeit stets als Freistellungs- und Anrechnungsmethode angesprochen werden; für Erstere ist auch der Ausdruck „Befreiungsmethode“ – insbesondere in Österreich – gebräuchlich; der Ausdruck Freistellungsmethode ist jedoch international der üblichere Fachausdruck.

14 Vgl *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung⁸ 10 f.

15 Vgl *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

16 Vgl *Vogel*, Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation? IBFD Bulletin 2002, 4; *Gerken/Märkt/Schick*, Internationaler Steuerwettbewerb (2000) 64 ff; *Musgrave, R.*, Criteria for Foreign Tax Credit, in *Baker et al* (Hrsg), Taxation and Operations Abroad. Tax Institute Series on The Impact of Taxation on Management Responsibility (1960) 83 ff.

1. Einleitung

der VwGH mit Erkenntnis vom 27.11.2014, 2012/15/0002, einen periodenübergreifenden Anrechnungsvortrag abgelehnt hat, haben sich einige WissenschaftlerInnen ausdrücklich für solch einen Anrechnungsvortrag ausgesprochen und die Entscheidung des VwGH kritisiert, weil ohne einen Anrechnungsvortrag die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode zu keinen gleichwertigen Ergebnissen führen.¹⁷

In der EuGH-Rechtsprechung war über längere Zeit ungeklärt, ob eine der Methoden Vorrang genießt. Seit dem Jahr 2011 hat sich der EuGH in der Judikatur ausdrücklich zur Gleichwertigkeit der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode, sprich zur Methodenindifferenz, bekannt.¹⁸ Folglich sind die mit der Anrechnungsmethode verbundenen Nachweisschwierigkeiten, Hinaufschleusungs- und Herabschleusungseffekte mit dem Unionsrecht vereinbar. Angesichts des Dualismus der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode¹⁹ im internationalen Steuerrecht und der Diskussionen im Schrifttum bezüglich deren Gleichwertigkeit²⁰ ist das EuGH-Urteil überraschend. Die unterschiedlichen Meinungen zur Qualität der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode bestehen seit Jahrzehnten und die Vor- und Nachteile beider Methoden sind nach wie vor in der Fachwelt umstritten. Es besteht regelrecht ein dogmatischer Streit zwischen den Formen der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode.²¹ Daher vermag die EuGH-Rechtsprechung in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zu überzeugen. Neben dem Bekennen zur Methodenindifferenz entscheidet sich der EuGH in manchen Rechtssachen für die Vereinbarkeit juristischer Doppelbesteuerung mit den Grundfreiheiten,²² während er in anderen Fällen eine Einmal erfassung²³ von Einkommen verlangt. Aus dem Argument der Einmal erfassung von Einkommen wäre grundsätzlich ein Verbot von Doppelbesteuerung abzuleiten. Die Rechtsprechung des EuGH zeigt das Fehlen von klaren Strukturen und Leitlinien iZm der juristischen Doppelbesteuerung im Unionsrecht.

17 Vgl *Bendlinger*, DBA als Rechtsgrundlage für den Anrechnungsvortrag, SWI 2015, 168; *Laudacher*, Kein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern aus Dividenden, Zinsen und Lizenzzahlungen, SWK 2015, 385; *Dauner/Tüchler*, Foreign Tax Credit – Is a Carry-Forward Obligatory? IBFD Bulletin 2012, 563.

18 Vgl EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*.

19 Ausführlich *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 619 ff.

20 Vgl *Massoner/Stürzlinger*, Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht: (An-)Rechnung ohne den Wirt? SWI 2009, 280; *Beiser/Kühbacher* in *Roth/Hilpold* 107 ff; *Loukota/Jirousek*, Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 300; *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen 95 ff; *Englisch*, Dividendenbesteuerung: Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens (2005) 251 ff.

21 Ausführlich *Kofler*, Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Bendlinger et al*, Internationales Steuerrecht² (2018) Rn IX/ 6.

22 Vgl EuGH 8.12.2011, C-157/10, *Banco Bilbao*, Rn 38 f; 16.7.2009, C-128/08, *Damseaux*, Rn 27; 6.12.2007, C-298/05, *Columbus Container*; 14.11.2006, C-513/04, *Kerckhaert und Morres*, Rn 19–24.

23 Vgl EuGH 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Rn 47.

Die bisherigen Darlegungen zeigen, dass auf dem Gebiet der Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung weiterhin einige Fragen offen sind: Warum bekennt sich der EuGH trotz der intensiven Diskussion im Schrifttum zu einer Methodenindifferenz? Kann im Sinne der EuGH-Rechtsprechung trotz der unterschiedlichen Wirkungsweisen der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode tatsächlich von einer Gleichwertigkeit hinsichtlich der Vermeidung internationaler juristischer Doppelbesteuerung dieser Methoden ausgegangen werden? Kann eine Methode als Regelmethode zur Beseitigung von Doppelbesteuerung innerhalb des Europäischen Binnenmarktes identifiziert werden? Auf internationaler Ebene scheint der Trend in Richtung Freistellungsmethode zu gehen.²⁴ Belegt dieser Trend die Insuffizienz der Anrechnungsmethode? Zu dieser Thematik nimmt die deutsche Bundessteuerberaterkammer folgende Position ein: „Die Bundessteuerberaterkammer hält die Verankerung der Freistellungsmethode für Unternehmensgewinne und Arbeitnehmerbezüge in den deutschen DBA für unverzichtbar; die Anwendung der Anrechnungsmethode muss ein absoluter Ausnahmefall sein.“²⁵

Zentraler Gegenstand dieser Arbeit ist eine systematische Analyse der derzeit in Österreich angewendeten Methoden – Anrechnungs- und Freistellungsmethode – zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung. Dem Thema der Gleichwertigkeit der Anrechnungs- und der Freistellungsmethode im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung wurde bisher in der Forschung sowie in der Rechtsprechung wenig Aufmerksamkeit gewidmet. Vielmehr wirkt das aktuelle Praxisbild so, als würden die beiden Methoden seitens der Staaten einfach akzeptiert und ihre Folgen für das Staatsbudget und Steuerpflichtige hingenommen werden. Daher stellt die Gleichwertigkeit der Methoden ein untersuchenswertes Problem dar. Ein Ziel dieser Arbeit ist deshalb die Aufstellung eines Vergleichs der Methoden und Prüfung der Gleichwertigkeit der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode auf Basis dieser Vergleichsrechnung. Hierbei liegt der Fokus auf einer detaillierten Untersuchung der ökonomischen Wirkungen der Methoden auf grenzüberschreitende Sachverhalte bzw die effektive Gesamtsteuerbelastung von Unternehmen.

Aufgrund der Bestrebungen der EU, den gemeinsamen Binnenmarkt iSv Art 3 Abs 3 EUV zu vertiefen und infolge der Rechtsprechung des EuGH, die zu einer

24 Auf internationaler Ebene hat sich in den letzten Jahren ein Trend in Richtung Freistellungsmethode entwickelt. So wechselten bspw die USA, Großbritannien, Kanada, Japan und die Niederlande von der Anrechnungsmethode zur Freistellungsmethode für bestimmte Einkunftsarten. Siehe dazu zB *Hohler*, The introduction of the exemption system for foreign profits and its effects on international acquisitions – the UK and Japan regaining international tax competitiveness? JAAR 2013, 224. Generell zeigen die internationalen Diskussionen und Reformvorschläge Bestrebungen an eine Annäherung an das Territorialitätsprinzip, welches durch die Freistellungsmethode verwirklicht wird. Siehe hierzu *Schön*, Neutralität und Territorialität – Gegensätze oder Grundsätze des Europäischen Steuerrechts? in *Schön/Heber* (Hrsg), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015) 109.

25 Vgl *Bundessteuerberaterkammer*, Empfehlungen zur Reform des Internationalen Steuerrechts (2011) 7.

Aufwertung der für den Binnenmarkt konstitutiven Grundfreiheiten geführt hat, ist es notwendig, dass die Methoden auch den unionsrechtlichen Vorgaben entsprechen. Daher ist es ein weiteres Ziel dieser Arbeit, die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode darauf hin zu prüfen, ob sie Diskriminierungen und unverhältnismäßige Belastungen iSd Unionsrechts in Gewinn- sowie Verlustfällen für Steuerpflichtige auslösen. Des Weiteren soll beleuchtet werden, ob sich aus unionsrechtlicher Perspektive die Anwendung einer bestimmten Methode als Regelmethode gebietet.

1.2. Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit gliedert sich in mehrere Abschnitte: Zunächst werden der Begriff und die Ursachen der internationalen Doppelbesteuerung dargelegt. Aufbauend auf einer Analyse der historischen Entwicklung der Techniken zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung werden die einschlägigen Methoden beleuchtet und kritisch untersucht. Die iZm den Methoden anzuwendenden Rechtsnormen werden mithilfe der normativen Steuerlehre und der allgemeinen juristischen Auslegungsmethoden dargestellt und detailliert erläutert.²⁶

Im Anschluss daran gilt es zu beachten, dass den Vermeidungsmethoden unterschiedliche Konzepte zugrunde liegen. Somit haben die einzelnen Methoden auch unterschiedliche steuerliche Wirkungen auf grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten. Ein Ziel der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist die Steuerbelastungsmessung.²⁷ Daher werden unter Verwendung von einer Steuerbelastungsrechnung iSd Steuerlehre die steuerlichen Wirkungsweisen der Methoden auf grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeiten untersucht und miteinander verglichen. Ziel und Zweck der Steuervergleichsrechnung ist es, die effektive Steuerbelastung auf Steuerpflichtige aufzuzeigen. Für die Steuervergleichsrechnung wird eine international tätige Kapitalgesellschaft mit Sitz in Österreich, die sowohl Investitionen in DBA- als auch Nicht-DBA-Ländern tätigt, simuliert. Es werden sowohl Gewinn- als auch Verlustkonstellationen in die Betrachtung miteinbezogen. Da die Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich den Ansässigkeitsstaat trifft, wird der Fokus auf Outbound-Konstellationen gelegt. In diesem Kapitel wird der zentralen Forschungsfrage nachgegangen, ob die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode zu gleichwertigen Ergebnissen führen. Die Ergebnisse dieses Kapitels bilden die Basis für das Folgekapitel über die Prüfung der Methoden iZm dem Unionsrecht.

Den nächsten Prüfungsschritt bildet daher die Kompatibilität der Vermeidungsmethoden mit dem Unionsrecht. Um die Kompatibilität zu prüfen, ist die Aus-

26 Zu den Auslegungsmethoden siehe *Bydliński*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre² (2012) 26 ff.

27 Vgl zB *Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁷ (2014).

legung und Anwendung einer wichtigen Strömung in der Rechtsprechung des EuGH, und zwar die iZm der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung und der Grundfreiheiten, notwendig. Hier wird das Themengebiet in drei Abschnitte geteilt: Zuallererst werden der Gewährleistungsgehalt sowie der sachliche und persönliche Anwendungsbereich der Grundfreiheiten anhand juristischer Auslegungsmethoden dargelegt. Hier wird der allgemeinen Frage nachgegangen, welchen Einfluss die Grundfreiheiten auf die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung haben. Danach werden die sekundärrechtlichen Vorschriften untersucht, da das Unionsrecht im Sekundärrecht Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung vorsieht. Es stellt sich hier die Frage, wie die Doppelbesteuerung im Sekundärrecht vermieden wird und ob sich daraus Anhaltspunkte für die Ausgestaltung der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode finden lassen. Danach werden die Entscheidungslinien des EuGH bezüglich der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und der Grundfreiheiten systematisch dargestellt und einer kritischen Würdigung unterzogen. Zuletzt wird auf die Kompatibilität der Vermeidungsmethoden mit dem Unionsrecht eingegangen. Hierbei liegt der Fokus auf der Wirkungsweise der Methoden. Somit werden die Ergebnisse des vorangegangenen Steuerbelastungsvergleichs herangezogen und es wird untersucht, ob es durch die Anwendung einer Methode zu einer unverhältnismäßigen Belastung oder grundfreiheitlichen Diskriminierung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeiten kommt. Hier wird der Frage nachgegangen, ob eine bestimmte Methode als Regelmethode im Unionsrecht für die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bestimmt werden kann und ob sich klare Leitlinien bezüglich der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung aus dem Unionsrecht ableiten lassen. Abschließend werden die wesentlichen Ergebnisse im letzten Kapitel der Arbeit zusammengefasst.

2. Doppelbesteuerung

2.1. Ursachen von Doppelbesteuerung

Kennt man die Ursachen der Doppelbesteuerung, so sind dann auch die einzelnen Maßnahmen, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angewendet werden, verständlich. Daher werden im Folgenden die Ursachen der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Personensteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Vermögens- und Erbschaftssteuer) beschrieben.

2.1.1. Staatliche Finanzhoheit

Die Finanzhoheit ist Bestandteil der staatlichen Souveränität. Nach dem sog Souveränitätsprinzip kann ein Staat seine Besteuerungsansprüche auf seinem Territorium frei festlegen und ist in der Ausübung seiner Besteuerungsrechte autonom.²⁸ Folglich hat ein Staat das Recht, Steuern zu erheben. Auch Wirtschaftsvorgänge, die sich auf fremdem Territorium ereignen, dürfen nach völkerrechtlichen Grundsätzen von einem Staat besteuert werden, sofern die zu besteuernde Person zu dem besteuernenden Staat einen „genuine link“ (zB Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung etc), sprich eine hinreichend enge Beziehung, hat.²⁹ Somit kommt es für die Erhebung von den oben aufgezählten Personensteuern auf eine substanziell hinreichende Verbindung einer Person zu einem Staat an. Nur wenn solch eine Verbindung bzw Anknüpfungsmomente realisiert werden, ist eine Erhebung von Personensteuern nach völkerrechtlichen Grundsätzen gerechtfertigt.³⁰ Das bedeutet, dass das Recht der Staaten zur Besteuerung durch das Erfordernis der territorialen Anknüpfung begrenzt ist.³¹ Die Begrenzung des Besteuerungsrechts leitet sich aus dem Gebot der internationalen Rücksichtnahme ab, welches besagt, dass die Erstreckung des sachlichen Anwendungsbereichs einer nationalen Norm nicht ohne weitere Voraussetzungen zulässig ist.³²

Die Ausgestaltung der Anknüpfungsmomente bzw -merkmale richtet sich zwar nach den nationalen Rechtssystemen der Staaten, es sind aber ähnliche Grundstrukturen in den einzelnen Staaten erkennbar. *Jacobs*³³ spricht diesbezüglich von

28 Vgl *Lehmer* in *Vogel/Lehner* Grundlagen des Abkommensrechts Rn 11 ff.

29 Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner* Grundlagen des Abkommensrechts Rn 11 ff; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts I¹² Tz 1304.

30 Vgl *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung⁸ 6; *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung, *StuW* 1982, 111 ff; *Bendlinger*, Internationale Steuerfälle systematisch gelöst und umgesetzt Erfahrungen aus dem In- und Ausland, in *FS Kofler H.* (2009) 31 f.

31 Vgl *Keuthen*, Die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung im EG-Binnenmarkt. Die Vereinbarkeit der Anrechnungs- und der Freistellungsmethode mit den EG-Grundfreiheiten (2009) 25.

32 Vgl *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht⁴ (2000) 79; allgemein zur Zulässigkeit der Anknüpfung an im Ausland verwirklichte Sachverhalte *Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsnorm (1963); siehe auch *VwGH* 28.3.2011, 2011/17/0045, zu Besteuerungsansprüchen zwischen Bundesländern.

33 Vgl *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung⁸ 6 f.

einem Mindeststandard, welcher zwei Arten von Anknüpfungsmomenten beinhaltet: die persönliche oder die sachliche Verbindung einer Person zum steuererhebenden Staat. Diese zwei Arten der Verbindung bilden somit die oben genannte territoriale Anknüpfung. Besteht eine dieser Verbindungen, so wird ein Steuerrechtsverhältnis zwischen der Person und dem Staat begründet. Als Folge darf der Staat Steuern auf das Einkommen dieser Person erheben.

Eine persönliche Bindung entsteht durch eine ökonomische oder rechtliche Gebietszugehörigkeit einer Person zu einem Staat. Bei natürlichen Personen wird die ökonomische Gebietszugehörigkeit durch einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründet. So sieht zB das österr Steuerrecht in § 1 EStG eine Steuerpflicht für natürliche Personen vor, wenn diese ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt iSv § 26 BAO im Inland haben. Andere Länder wie zB die USA stellen auf die rechtliche Gebietszugehörigkeit ab; somit löst der Besitz der Staatsbürgerschaft dieser Länder oder der US-amerikanischen „Green Card“ eine Steuerpflicht in den jeweiligen Ländern aus.³⁴ Im Gegensatz dazu wird bei juristischen Personen auf den Ort der Geschäftsleitung als ökonomisches und auf den zivilrechtlichen Sitz als rechtliches Merkmal abgestellt.³⁵ So unterliegt zB in Österreich eine juristische Person der Steuerpflicht, wenn sie entweder den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat (vgl zB § 1 KStG). Bei diesen Formen der Bindung spricht man von subjektiven Steueranknüpfungsmerkmalen.³⁶

Die Bindung an den steuererhebenden Staat bestimmt auch den Umfang der Steuerpflicht. Entsteht die Steuerpflicht durch subjektive Steueranknüpfungsmerkmale, so hat dies die unbeschränkte Steuerpflicht zur Folge, welche das Welteinkommen (in- und ausländischen Einkünfte) umfasst. Dies bedeutet, dass die Besteuerung in territorialer Hinsicht nicht beschränkt ist.³⁷ In diesem Zusammenhang wird vom Universalprinzip³⁸ gesprochen und Personen, die als unbeschränkte Steuerpflichtige eingestuft werden, gelten als Steuerinländer. Es kann festgehalten werden, dass ein Staat, in welchem eine Person gewisse personenbezogene Merkmale erfüllt, Anspruch auf Welteinkommensbesteuerung erhebt.³⁹

Neben der oben erläuterten persönlichen Bindung kann eine sachliche Zugehörigkeit zu einem Staat ebenfalls eine Steuerpflicht auslösen. Erwirtschaftet eine Person Einkommen oder besitzt sie Vermögen auf dem Territorium eines Staates,

34 Vgl *Schön*, Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? IBFD Bulletin 2015, 280 f; *Zelinsky*, Citizenship and Worldwide Taxation: Citizenship as an Administrable Proxy for Domicile, Iowa Law Review 2010, 1289 ff.

35 Vgl *Pwc*, Worldwide Tax Summaries, Corporate Taxes 2017/18 (2017) 1 ff.

36 Vgl auch *Philipp*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren: Probleme des zwischenstaatlichen Steuerrechtes (1971) 3.

37 Vgl *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung⁸ 6 f; *Bendlinger* in FS Kofler H. 31 f.

38 In der Literatur finden sich auch die folgenden Synonyme dazu: Welteinkommens-, Totalitäts- und Mondialprinzip.

39 Vgl *Bendlinger* in FS Kofler H. 31 f.

2. Doppelbesteuerung

wird eine sachliche Verbindung zu diesem Staat verwirklicht.⁴⁰ Hier wird nicht auf die Ansässigkeit einer Person sondern auf die im Inland gelegenen Einkommensquellen abgestellt. Daher spricht man auch von objektiven Steueranknüpfungsmerkmalen.⁴¹ Personen, die aufgrund sachlicher Zugehörigkeit in einem Staat steuerpflichtig sind, werden als Steuerausländer qualifiziert und unterliegen der beschränkten Steuerpflicht. Hier wird vom Territorialitätsprinzip⁴² gesprochen, welches zugleich das Pendant zum Welteinkommensprinzip darstellt. Dieses Prinzip ist idR so ausgestaltet, dass in den Steuergesetzen meist taxativ aufgezählte Inlandseinkünfte besteuert werden.⁴³ In Österreich ist dies in § 98 EStG verwirklicht. Bspw wird gem § 98 Abs 1 Z 2 EStG eine Person ohne persönliche Bindung an Österreich beschränkt steuerpflichtig, wenn sie eine selbständige Arbeit in Österreich ausübt oder verwertet oder verwertet worden ist.

2.1.2. Kollision von Universal- und Territorialitätsprinzip

Die oben dargestellten Konzepte der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht bzw des Universal- und des Territorialitätsprinzips werden in allen modernen Personensteuersystemen angewendet.⁴⁴ Es bestehen zwar Unterschiede in der konkreten Einzelausgestaltung, aber grundsätzlich knüpfen Staaten ihre Besteuerungsansprüche an ähnliche persönliche sowie sachliche Merkmale einer Person, was internationaler Ebene eine Kollision von Universal- und Territorialitätsprinzip auslöst.⁴⁵ *Jacobs*⁴⁶ führt treffend aus, dass im Regelfall eine Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Transaktionen durch das Aufeinandertreffen von Universal- und Territorialitätsprinzip auftritt. Sie kann aber auch durch das Aufeinandertreffen zweimaliger Wohnsitz- oder zweimaliger Quellenbesteuerung ausgelöst werden. Folglich liegt die Ursache der Doppelbesteuerung in der Überschneidung der Steuererhebungsansprüche von Staaten. Die Mehrheit der Staaten verfolgt die zwei oben beschriebenen Grundzüge. Wird eine Person über die Grenzen ihres Heimatstaates hinaus wirtschaftlich tätig, unterliegt sie der Steuerhoheit mehrerer Staaten und ist daher dem Risiko der Doppelbesteuerung ausgesetzt.

Die Hauptursache für Doppelbesteuerung – der Regelfall – kann beispielhaft wie folgt dargestellt werden: A hat seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Er bezieht aus Italien Einkünfte. Gem § 1 EStG besteuert Österreich diese Einkünfte entsprechend dem Wohnsitzprinzip, während gleichzeitig Italien

40 Vgl *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung⁸ 6 f.

41 Vgl *Philipp*, Befreiungssystem 3.

42 In der Literatur werden auch die Begriffe Quellen- oder Ursprungsprinzip verwendet. Dieses Prinzip wird durch verschiedene Subprinzipien konkretisiert wie zB Betriebsstätten-, Belegenheits- oder Tätigkeitsortprinzip; vgl *Bendlinger* in FS Kofler H. 31.

43 Vgl *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (Stand 31.12.2017, rdb.at) I/1 Z 00 Rn 174 ff.

44 Vgl *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung⁸ 7.

45 Vgl *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions² (2013) 27 ff.

46 Vgl *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung⁸ 8.