

Das Steuerrecht der Unternehmen

Festschrift
für Gerrit Frotscher
zum 70. Geburtstag

Herausgegeben von

Jürgen Lüdicke
Jörg Manfred Mössner
Lars Hummel

2013

Haufe Gruppe
Freiburg · München

UB-WU WIEN



+J353718705

Der EuGH als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen

Michael Lang¹

Inhalt

I.	Die Aufgabenverteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten.....	365
II.	Die Unzuständigkeit des EuGH für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	367
	1. Doppelbesteuerungsabkommen als nationales Recht	367
	2. Die Zurückhaltung des EuGH	369
	3. Die fehlende Zurückhaltung des EuGH	370
III.	Die Sonderfälle der Zuständigkeit des EuGH für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	372
	1. Verweise auf Unionsrecht in Doppelbesteuerungsabkommen	372
	2. Verweisungen auf DBA-Regelungen im Unionsrecht	376
	3. Die Schiedsklausel nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland.....	379
IV.	Zusammenfassung und Ausblick.....	381

I. Die Aufgabenverteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten

Im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens entscheidet der EuGH über die Gültigkeit und die Auslegung des Unionsrechts. Ihm kommt dabei das Auslegungsmonopol zu: Jedes Gericht eines Mitgliedsstaates, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, ist zur Anrufung des EuGH verpflichtet, wenn das nationale

¹ Frau Marion Stästny, MSc. danke ich herzlich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

Gericht die Frage der Auslegung des Unionsrechts erforderlich für den Erlass seines Urteils hält. Davon darf das Gericht nur absehen, wenn die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt.² Die Auslegung des nationalen Rechts fällt hingegen nicht in die Zuständigkeit des EuGH, sondern ist ausschließlich vom vorlegenden Gericht zu entscheiden. Zwar hat der EuGH über Unionsrecht in Hinblick auf bestimmte Rechtsvorschriften zu entscheiden, die im jeweiligen Mitgliedsstaat gelten. Der EuGH interpretiert dabei das nationale Recht nicht selbst, sondern erachtet sich an die Beschreibung des Inhalts der nationalen Rechtsvorschriften durch das vorlegende Gericht gebunden. Dessen Auslegung prüft der EuGH nicht nach. Der EuGH beurteilt daher in Vorabentscheidungsverfahren nicht, ob eine konkrete nationale Rechtsvorschrift mit dem Unionsrecht übereinstimmt, sondern beschränkt sich darauf, den vom vorlegenden Gericht mitgeteilten Inhalt der nationalen Vorschrift wiederzugeben, um dann zu beurteilen, ob eine Vorschrift solchen Inhalts unionsrechtskonform ist. Häufig formuliert der EuGH aus diesem Grund sogar das Vorabentscheidungsersuchen um, wenn das vorlegende Gericht nach der Übereinstimmung einer konkreten Vorschrift mit dem Unionsrecht fragt: „Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 56 EG einem bilateralen Steuerabkommen entgegensteht, nach dem Dividenden, die von einer in einem Mitgliedsstaat ansässiger Gesellschaft an einen in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Anteilseigner ausgeschüttet werden, in beiden Mitgliedsstaaten besteuert werden können, ohne dass der Wohnsitzmitgliedstaat des Anteilseigners Vorkehrungen gegen die daraus folgende Doppelbesteuerung trifft.“³ Im vorliegenden Beitrag möchte ich untersuchen, wie sich die Auslegung der DBA in die geschilderte Aufgabenverteilung zwischen EuGH und nationalem Gericht einfügt. Ich hoffe, auf diese Weise mit meinen Überlegungen das Interesse des von mir hochgeschätzten Jubilars zu finden. *Gerrit Frotscher* hat sich in Theorie und Praxis mit unzähligen Fragen des internationalen Steuerrechts auseinandergesetzt und aufgrund der ständig steigenden Bedeutung des Unionsrechts hat das Verhältnis der DBA zum Unionsrecht in den letzten Jahren verstärkt seine Aufmerksamkeit gefunden.⁴

² Vgl. EuGH, Urt. v. 06.10.1982, Rs. C-283/81 (Cilfit), Slg 1982, 3415, Rn. 16.

³ EuGH, Urt. v. 16.07.2009, Rs. C-128/08 (Damseaux), Slg 2009 I-6823, Rn. 14.

⁴ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 26 ff.

II. Die Unzuständigkeit des EuGH für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

1. Doppelbesteuerungsabkommen als nationales Recht

Nach der früheren Rechtslage hätte Art. 293 EG ein Anhaltspunkt dafür sein können, zumindest die zwischen den EU-Mitgliedsstaaten abgeschlossenen DBA als Bestandteil des Unionsrechts zu sehen: Das Thema der Doppelbesteuerung war im EG-Vertrag in Art. 293 EG angesprochen: „Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedsstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen: [...] – die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft [...]“.⁵ Zu überlegen war daher, ob die DBA durch Art. 293 EG zum Bestandteil des Gemeinschaftsrechts – nunmehr Unionsrechts – geworden wären. Angelehnt an ein Wort von *Hans Kelsen* könnte man in Art. 293 EG eine Spielart des Midas-Prinzips verankert sehen: *Kelsen* hat 1967 in seiner Schrift „Pure Theory of Law“ folgenden Vergleich geprägt: „Just as everything *King Midas touched turned into gold, everything to which law refers becomes law* [...]“.⁶ Ähnlich müsste man dann argumentieren, dass die DBA durch ihre Erwähnung in Art. 293 EG vom Gemeinschaftsrecht „berührt“ und damit selbst zum Bestandteil des Gemeinschaftsrechts werden.

Gegen eine derartige Position spricht aber, dass Art. 293 EG gar nicht die DBA selbst erwähnt, sondern nur von einer Verhandlungspflicht spricht, bei der noch dazu unklar ist, ob sie sich überhaupt auf bilaterale Abkommen bezieht. Weiters ließe es der Wortlaut zu, in dieser Regelung vor allem die Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten verankert zu sehen. Daher wäre es sogar denkbar gewesen, in dieser Vorschrift die Anordnung zu sehen, dass Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gar nicht von der EU erlassen werden könnten. Die Vorschrift würde demnach dann verdeutlichen, dass die DBA eben gerade außerhalb des Unionsrechts stehen.

Die besseren Argumente sprachen aber auf Grundlage der früheren Rechtslage dafür, unionsrechtliche Zuständigkeiten durch Art. 293 EG unberührt zu se-

⁵ *Kelsen*, Pure Theory of Law, 1967, S. 161.

hen.⁶ Die Mitgliedsstaaten leiten derartige Verhandlungen eben nur ein, soweit dies erforderlich ist. Soweit der Unionsgesetzgeber schon selbst agiert hat, besteht für die Mitgliedsstaaten keine Notwendigkeit mehr, untereinander Verhandlungen einzuleiten. Nach der Rechtsprechung des EuGH schloss Art. 293 EG jedenfalls nicht aus, dass auch die EU selbst Maßnahmen zu Vermeidung der Doppelbesteuerung setzt, wie dies beispielsweise durch die Mutter-Tochter-Richtlinie erfolgt ist. Ebensowenig stand Art. 293 EG dem Abschluss bilateraler Abkommen durch die Mitgliedsstaaten entgegen. Zum Abschluss derartiger Abkommen braucht es keiner Regelung wie jener des Art. 293 EG, da den Mitgliedsstaaten der EU nach wie vor die Zuständigkeit zukommt, völkerrechtliche Verträge abzuschließen und dies auch untereinander.⁷

Die normative Bedeutung des Art. 293 EG hat sich somit – soweit sie überhaupt vorhanden war – in engen Grenzen gehalten. Vor diesem Hintergrund ist die mittlerweile vorgenommene Streichung des Art. 293 EG konsequent: Eine Regelung, der ohnehin keine selbstständige normative Bedeutung zukommt, ist entbehrlich. Jedenfalls hat diese Regelung nicht bewirkt, dass DBA

⁶ Dazu Lang, in: Lehner, Reden zum Andenken an Klaus Vogel, 2010, S. 59 (72 ff.).

⁷ Dazu auch schon Lang (Fußn. 6), S. 73; z.B. Ress/Ukrow in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 42. Lfg. Sep. 2010, Art. 63 AEUV, Rn. 163: „In Ermangelung europarechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen bleiben die Mitgliedsstaaten zwar dafür zuständig, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um die Doppelbesteuerung gegebenenfalls im Vertragswege zu beseitigen. In diesem Zusammenhang können die Mitgliedsstaaten im Rahmen bi- oder multilateraler Abkommen, aber auch einseitig, die Anknüpfungspunkte für die *Aufteilung der Steuerhoheit* festlegen. Allerdings dürfen die [Mitgliedsstaaten] auch bei der Ausübung der auf diese Weise aufgeteilten Steuerhoheit die Vorschriften des Unionsrechts nicht außer Acht lassen.“; EuGH, Urt. v. 12.05.1998, Rs. C-336/96 (Gilly), Slg. 1998, I-2793, Rn. 24, 30; Urt. v. 21.09.1999, Rs. C-307/97 (Saint-Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 56 f.; Urt. v. 07.09.2006, Rs. C-470/04 (N), Slg. 2006, I-7409, Rn. 44; Urt. v. 08.11.2007, Rs. C-379/05 (Amurta), Slg. 2007, I-9569, Rn. 17; Urt. v. 20.05.2008, Rs. C-194/06 (Orange European Smallcap Fund), Slg. 2008, I-3747, Rn. 32; *Schmalenbach*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 216 AEUV, Rn. 1: „Diese expliziten und impliziten Vertragsschlusskompetenzen betreffen allein die Frage, ob die Union als Verband völkerrechtliche Verträge schließen darf. Die daran anschließende Frage, ob die Mitgliedsstaaten ebenfalls in den fraglichen Politikbereichen eigene völkerrechtliche Verpflichtungen eingehen dürfen, wird durch die Qualifizierung der Vertragsschlusskompetenz als *ausschließliche* (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 3), *geteilt* (Art. 2 Abs. 2) oder *parallele* Kompetenz (Art. 4 Abs. 4) beantwortet (Rn. 21 ff.).“

für Zwecke des Vorabentscheidungsverfahrens zum Unionsrecht geworden wären.

2. Die Zurückhaltung des EuGH

Zu Recht weigert sich der EuGH daher, die Frage zu beantworten, ob ein DBA im Einklang mit dem Unionsrecht steht.⁸ Die vom EuGH in *Columbus Containier* bezogene klare Position steht somit dogmatisch auf festen Beinen:⁹ „Auch wenn die Mitgliedsstaaten im Rahmen ihrer in Randnr. 27 des vorliegenden Urteils genannten Zuständigkeiten zahlreiche bilaterale Abkommen zur Beseitigung oder Abmilderung der erwähnten negativen Wirkungen geschlossen haben, ist der Gerichtshof im Rahmen von Art. 234 EG nicht dafür zuständig, festzustellen, ob ein vertragschließender Mitgliedstaat ein solches Abkommen verletzt hat. [...] Wie der Generalanwalt in Nr. 46 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, darf nämlich der Gerichtshof das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren streitigen, und einem Doppelbesteuerungsabkommen wie dem DBA, nicht prüfen, da diese Frage nicht zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts gehört (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Dezember 2000, AMID, C-141/99, Slg. 2000, I-11619, Randnr. 18).“

Den in *Damseaux* gewählten Formulierungen ist nichts hinzuzufügen¹⁰: „Nach der Rechtsprechung ist der Gerichtshof [...] im Rahmen von Art. 234 EG nicht dafür zuständig, darüber zu befinden, ob ein vertragschließender Mitgliedstaat gegebenenfalls die Bestimmungen bilateraler Abkommen verletzt hat, die die Mitgliedsstaaten geschlossen haben, um die nachteiligen Wirkungen, die sich aus dem Nebeneinander nationaler Steuersysteme ergeben, zu beseitigen oder abzumildern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Dezember 2007, Columbus Containier Services, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 46). Der Gerichtshof kann auch das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme und einem Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden bilateralen Steuerabkommen nicht prüfen, da diese Frage nicht die Auslegung des Gemeinschaftsrechts betrifft (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. Dezember 2000, AMID, C-141/99, Slg. 2000, I-11619, Randnr. 18, sowie Columbus Containier Services, Randnr. 47).“

⁸ Dazu auch schon Lang (Fußn. 6), S. 71.

⁹ EuGH, Urt. v. 06.12.2007, Rs. C-298/05 (Columbus Containier), Slg. 2007, I-10451, Rn. 46 ff.

¹⁰ EuGH, Urt. v. 16.07.2009, Rs. C-128/08 (Damseaux), Slg. 2009, I-6823, Rn. 22.

Aufmerksamkeit hat auch das Urteil des EuGH in *Amurta* gefunden: In *Amurta* kam es darauf an, ob nach dem DBA zwischen Portugal und den Niederlanden Portugal zu einem „full credit“ – verstanden als Anrechnung und gegebenenfalls Rückerstattung der vom anderen Staat erhobenen Steuer¹¹ – verpflichtet wäre. Obwohl kein DBA bekannt ist, das eine derartige Regelung vorsieht, beharrte der EuGH darauf, dass es nicht an ihm liegt, dies festzustellen, sondern dass dies Sache des nationalen Gerichts ist.¹² Der EuGH ließ sich nicht zur Interpretation des DBA hinreißen. Dies zeigt, wie ernst der EuGH die Aufgabenteilung zwischen den nationalen Gerichten und ihm selbst in Vorabentscheidungsverfahren nimmt.

3. Die fehlende Zurückhaltung des EuGH

Allerdings finden sich sowohl in der älteren als auch in der jüngeren Rechtsprechung des EuGH auch Belegstellen dafür, dass sich der Gerichtshof mitunter weniger Zurückhaltung auferlegt und zu Fragen der Abkommensinterpretation Stellung nimmt. In einigen dieser Fälle wäre größere Zurückhaltung auch deshalb sinnvoll gewesen, weil sich die Äußerungen des EuGH nicht durch allzu große Expertise auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts auszeichnen. Beispielsweise findet sich in *Schumacker* folgende Behauptung¹³: „So geht auch das internationale Steuerrecht, u.a. das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), davon aus, dass es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine

¹¹ Dazu auch schon *Lang* (Fußn. 6), S. 71; kritisch Schlussanträge des GA *Mengozzi* v. 07.06.2007 zu C-379/05 (*Amurta*), Rn. 78: „So kann man meiner Meinung nach – in einem Fall wie dem hier geprüften – nicht davon ausgehen, dass die diskriminierenden Wirkungen, die nationale Rechtsvorschriften zulasten eines Steuerpflichtigen entfalten, durch Steuervorteile neutralisiert werden, die diesem das Recht eines anderen Mitgliedstaats zuerkennt. Andernfalls würde einem Mitgliedstaat letztlich gestattet, von der Einhaltung der ihm durch Gemeinschaftsrecht auferlegten Pflichten abzusehen, indem er deren Einhaltung von den möglichen Wirkungen der Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats abhängig macht, die von diesem jederzeit und einseitig geändert werden können. In diesem Fall gäbe es keinerlei Rechtsicherheit im Hinblick auf die Einhaltung des Verbots der willkürlichen Diskriminierung nach den Art. 56 EG und 58 EG“.

¹² Dazu auch schon *Lang* (Fußn. 6), S. 71. Vgl. EuGH, Urt. v. 08.11.2007, C-379/05 (*Amurta*), Slg. 2007, I-9569, Rn. 83.

¹³ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93 (*Schumacker*), Slg. 1995, I-225, Rn. 32.

persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern.“ Dem OECD-MA liegen hingegen keine Annahmen über derartige Aufgaben des Wohnsitzstaates zugrunde. Schließlich scheidet die Anwendbarkeit von DBA auch dann nicht, wenn beide Vertragsstaaten keine progressiven Steuersätze kennen und auch sonst die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigen. Das OECD-MA trägt auch keinem Vertragsstaat auf, „umfassend zu besteuern“.¹⁴

Ein anderes Beispiel findet sich in der jüngeren Rechtsprechung¹⁵: In *Lidl Belgium* macht der EuGH in fast lehrbuchartigem Stil, deshalb aber nicht notwendigerweise inhaltlich unanfechtbar, Ausführungen über DBA-Grundsätze: „Wie nämlich die Bestimmungen des Abkommens belegen, stellt eine Betriebsstätte nach dem Steuerrecht des Abkommens eine selbstständige Einheit dar. Zu den Personen, auf die das Abkommen anwendbar ist, gehören daher nach Art. 2 des Abkommens neben natürlichen und juristischen Personen alle Arten von Betriebsstätten, die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a dieses Artikels aufgeführt sind, nicht jedoch die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b des Artikels aufgeführten anderen Kategorien von Einheiten, die von der Definition der Betriebsstätte nach dem Abkommen ausgenommen sind. [...] Diese Konzeption der Betriebsstätte als selbstständige steuerliche Einheit entspricht der internationalen rechtlichen Praxis, wie sie sich in dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Muster eines Besteuerungsabkommens und insbesondere in dessen Art. 5 und 7 widerspiegelt. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass es für die Mitgliedstaaten nicht sachfremd ist, sich zum Zweck der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren (vgl. Urteile vom 12. Mai 1998, Gilly, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Randnr. 31, und vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 48).“ Wie der Gerichtshof zum Ergebnis kommt, dass auch Betriebsstätten Personen im Sinne des Abkommens sind und was er meint, wenn er die Betriebsstätte als „selbstständige steuerliche Einheit“ bezeichnet, bleibt im Dunkeln.

Gerade seine eigene Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten macht es dem Gerichtshof aber fast unmöglich, die Analyse des nationalen Rechts – und damit auch der DBA-Regelungen – völlig auszuklammern und sich ausschließlich auf die Informationen der vorliegenden Gerichte zu beschränken: Die Recht-

¹⁴ Kritisch zu dieser Rechtsprechung auch *Lang*, RIW 2005, 336 (338).

¹⁵ EuGH, Urt. v. 15.05.2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Rn. 21 f.

sprechung des EuGH erfordert schon seit jeher eine Vergleichbarkeitsprüfung. Dabei sind die Inhalte verschiedener Vorschriften einander gegenüberzustellen. In der Vergangenheit hat der Gerichtshof meist schon nach einer Grobprüfung verschiedener Konstellationen deren Vergleichbarkeit bejaht und dann aufgrund der unterschiedlichen Rechtsfolgen den Verstoß gegen die Grundfreiheit festgestellt. Seit rund 2005 sieht er häufiger schon gar nicht die Vergleichbarkeit zweier Konstellationen gegeben, was eine vertiefte Auseinandersetzung mit den nach innerstaatlichem Recht tatbestandlichen Voraussetzungen und den vorgesehenen Rechtsfolgen erfordert. Diese Grundlagen werden dem EuGH aber nicht immer schon in den Vorabentscheidungsersuchen von den nationalen Gerichten umfassend dargelegt. Welche Regelungen hier überhaupt in Betracht gezogen werden können, erfordert bereits eine erste unionsrechtliche Einschätzung, die mitunter vom vorlegenden Gericht anders vorgenommen werden kann als vom EuGH selbst. In den Fällen, in denen der EuGH die Vergleichbarkeit bejaht, tritt er sodann in eine viel differenziertere Rechtfertigungsprüfung und häufig auch in eine Verhältnismäßigkeitsprüfung ein. All das macht es notwendig, dass er die nationalen Rechtsgrundlagen viel genauer in Augenmerk nimmt. Daher bleibt ihm oft gar nichts anderes übrig, als auch zum Inhalt der seiner Entscheidung zugrundeliegenden Vorschriften – und damit auch der DBA – eigenständig Stellung zu nehmen.

III. Die Sonderfälle der Zuständigkeit des EuGH für die Auslegung von

Doppelbesteuerungsabkommen

1. Verweise auf Unionsrecht in

Doppelbesteuerungsabkommen

In der Rechtsprechung des EuGH spielen Konstellationen, in denen es um die Auslegung von unionsrechtlichen Vorschriften geht, auf die der nationale Gesetzgeber verwiesen hat, ohne dazu durch das Unionsrecht verpflichtet zu sein,

eine wichtige Rolle.¹⁶ Die umfangreiche Rechtsprechung betrifft unterschiedliche Verweisungsfälle, denen gemeinsam ist, dass ein Sachverhalt außerhalb des Anwendungsbereichs einer bestimmten unionsrechtlichen Norm liegt, diese Unionsrechtsvorschrift aber dennoch kraft nationalen Rechts auf ihn anzuwenden ist. Der EuGH bejaht in diesen Fällen in aller Regel seine Zuständigkeit zur Auslegung der Unionsrechtsvorschrift. Der Kern dieser als *Dzodzi*-Rechtsprechung bekannten Judikaturlinie des EuGH lässt sich wie folgt zusammenfassen¹⁷: „Betreffen die von den nationalen Gerichten vorgelegten Fragen die Auslegung einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts, so ist der Gerichtshof daher grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden (vgl. Urteile *Dzodzi* und *Gmurzynska-Bscher*, a.a.O., Randnrn. 35 bzw. 20). Weder aus dem Wortlaut des Artikels 177 noch aus dem Zweck des dort vorgesehenen Verfahrens ergibt sich, dass die Verfasser des EG-Vertrags von der Zuständigkeit des Gerichtshofes die Vorabentscheidungsersuchen hätten ausschließen wollen, die eine Gemeinschaftsbestimmung in dem besonderen Fall betreffen, dass das nationale Recht eines Mitgliedstaats auf sie verweist, um einen rein internen Sachverhalt zu regeln (vgl. Urteile *Dzodzi* und *Gmurzynska-Bscher*, a.a.O., Randnrn. 36 bzw. 25). [...] Ein von einem nationalen Gericht gestelltes Ersuchen kann nur zurückgewiesen werden, wenn sich zeigt, dass das Verfahren des Artikels 177 EG-Vertrag [Anm. des Verf.: nummehr Art. 267 AEUV] zweckentfremdet wurde und der Gerichtshof in Wirklichkeit mittels eines konstruierten Rechtsstreits zu einer Entscheidung veranlasst werden soll, oder wenn es auf der Hand liegt, dass das Gemeinschaftsrecht auf den konkreten Sachverhalt weder unmittelbar noch mittelbar angewandt werden kann (vgl. in diesem

¹⁶ Zum Beispiel EuGH, Urt. v. 18.10.1990, Rs. C-297/88 verb. 197/89 (*Dzodzi*), Slg 1990, I-3763; Urt. v. 08.11.1990, Rs. C-231/89 (*Gmurzynska-Bscher*), Slg 1990, I-4003; Urt. v. 28.03.1995, C-346/93, (*Kleinwort Benson*), Slg 1995, I-615; Urt. v. 17.07.1997, Rs. C-28/95 (*Leur-Bloem*), Slg 1997, I-4161; Urt. v. 17.07.1997, Rs. C-130/95 (*Giloy*), Slg 1997, I-4291; Urt. v. 11.01.2001, Rs. C-1/99 (*Kofisa Italia*), Slg 2001, I-207; Urt. v. 15.01.2002, Rs. C-43/00 (*Andersen og Jensen*), Slg 2002, I-379; Urt. v. 15.05.2003, Rs. C-300/01 (*Salzmann*), Slg 2003, I-4899; Urt. v. 29.04.2004, Rs. C-222/01 (*British American Tobacco Manufacturing*), Slg 2004, I-4683; Urt. v. 11.12.2007, Rs. C-280/06 (*ETI u.a.*), Slg 2007, I-10893; Urt. v. 03.07.2008, Rs. C-48/07 (*Les Vergers du Vieux Tauves*), Slg 2008, I-10627; Schlussanträge der *GA Kokott* v. 10.09.2009, Rs. C-45/08 (*Spector Photo Group NV u.a.*); Schlussanträge des *GA Mengozzi* v. 22.03.2012, Rs. C-583/10 (*Nolan u.a.*); Schlussanträge der *Villalón* v. 25.10.2012 Rs. C-32/11 (*Allianz Hungária Biztosító u.a.*).

¹⁷ EuGH, Urt. v. 17.07.1997, Rs. C-130/95 (*Giloy*), Slg 1997, I-4291, Rn. 21-28; vgl. EuGH, Urt. v. 17.07.1997, Rs. C-28/95 (*Leur Bloem*), Slg 1997, I-4161, Rn. 25-32.

Sinne Urteile Dzodzi und Gmurzynska-Bscher, a.a.O., Randnrn. 40 bzw. 23). [...] In Anwendung dieser Rechtsprechung hat der Gerichtshof wiederholt seine Zuständigkeit für die Entscheidung über Vorabentscheidungsersuchen bejaht, die Gemeinschaftsvorschriften in Fällen betrafen, in denen der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht unter das Gemeinschaftsrecht fiel, aber die genannten Vorschriften entweder durch das nationale Recht oder aufgrund bloßer Vertragsbestimmungen für anwendbar erklärt worden waren ([...]). [...] Wenn sich also nationale Rechtsvorschriften [...] zur Regelung eines innerstaatlichen Sachverhalts nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen richten, um sicherzustellen, dass in vergleichbaren Fällen ein einheitliches Verfahren angewandt wird, besteht ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern (vgl. in diesem Sinn Urteil Dzodzi, a.a.O., Randnr. 37).¹⁸

Die Dzodzi-Rechtsprechung setzt voraus, dass in den Fällen, in denen der nationale Gesetzgeber „freiwillig“ – also ohne dazu unionsrechtlich verpflichtet zu sein – unionsrechtliche Vorschriften für anwendbar erklärt, die vollziehenden Organe dann die Verpflichtung trifft, diesen Vorschriften den Inhalt beizumessen, der ihnen nach Unionsrecht zukommt. Zwar wird gegen die Dzodzi-Rechtsprechung immer wieder eingewendet, dass bei derartigen Verweisungsfällen im Falle eines Vorabentscheidungsverfahrens das vorliegende Gericht nicht an das Urteil des EuGH gebunden wäre.¹⁹ Diese Kritik betrifft aber ausschließlich die Interpretation der *verweisenden* Norm, deren Inhalt zur Gänze nach nationalem Recht zu ermitteln ist. Wenn aber die nationale Behörde zum Ergebnis kommt, dass die nationale Vorschrift „absolut und unbedingt“ auf eine Unionsrechtsvorschrift verweist, fällt die Ermittlung des Inhalts der *verwiesenen* Norm in die Zuständigkeit des EuGH. Dem liegt offenbar die Vorstellung zugrunde, dass die verwiesene unionsrechtliche Vorschrift verpflichtend nach unionsrechtlichen Maßstäben auszulegen ist.¹⁹ Aus diesen Gründen ist es auch nicht auszuschließen, dass DBA-Regelungen derartige Verweisungen auf das Unionsrecht enthalten und sich daraus die Zuständigkeit des EuGH zur Auslegung dieser Vorschriften ergeben könnte.

¹⁸ Zweifel äußerte schon GA Darnon in den Schlussanträgen v. 03.07.1990, Rs. C-297/88 verb. 197/89 (Dzodzi), Slg 1990, I-3778, Rn. 12, und in den Schlussanträgen v. 03.07.1990, Rs. C-231/89 (Gmurzynska-Bscher), Slg 1990, I-4009, Rn. 9; vgl. auch Schirna, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH, 2. Aufl. 2004, S. 83 f.
¹⁹ Dazu auch schon Lang, ÖStZ 2006, 486 (488).

Gelegentlich finden sich in DBA tatsächlich Bezugnahmen auf Unionsrecht. Ein Beispiel dafür ist die Protokollvorschrift zur LoB-Regelung des Art. 16 DBA Österreich – USA, die auch Bestandteil des Abkommens ist: „Es gilt als vereinbart, dass die Mitgliedschaft Österreichs in der Europäischen Union bei der nach Absatz 2 zu treffenden Entscheidung hinsichtlich des Anspruchs auf Vergünstigungen für österreichische Gesellschaften, an denen nicht-österreichische Personen, die jedoch in EU-Mitgliedstaaten ansässig sind, wesentlich beteiligt sind oder die sowohl in Mitgliedstaaten der Europäischen Union als auch in Österreich eine erhebliche Geschäftstätigkeit ausüben, eine Rolle spielt.“ Sinn dieser Vorschrift ist, zumindest bei der Ermessensübung bei Gewährung der Abkommensbegünstigungen Diskriminierungen von Gesellschaften zu vermeiden, an denen Angehörige anderer EU-Staaten beteiligt sind. Die Bezugnahme auf die Mitgliedschaft Österreichs in der EU ist aber wohl zu vage ausgefallen, als dass die Regelung als absoluter und unbedingter Verweis auf das Unionsrecht gedeutet werden könnte. Dazu kommt, dass diese Ermessensleitlinie in erster Linie für die US-Behörden maßgebend sein soll, sodass diese Frage wohl kaum von einem vorlagebefugten Gericht entschieden werden kann.

Ähnlich verhält es sich mit der im Protokoll zum DBA Österreich – Kroatien vereinbarten Vorschrift²⁰: „Für den Fall, dass Österreich der Auffassung ist, dass die Artikel 10 und 11 im Vergleich mit den entsprechenden Bestimmungen in einem Abkommen zwischen Kroatien und einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union diskriminierend sind, haben die Vertragspartner dieses Abkommens vereinbart, dass sie unverzüglich die Verhandlungen über diese Bestimmungen mit dem Ziel wiederaufnehmen werden, diese Diskriminierung zu beseitigen.“ Die österreichischen Verhandler, die auf diese Vorschrift gedrungen hatten, gingen seinerzeit noch davon aus, dass unterschiedliche DBA-Regelungen im Verhältnis zu einem anderen Mitgliedstaat gegen die Grundfreiheiten verstoßen. Der EuGH hat dieser Auffassung allerdings in der Rechtsache *D* eine Absage erteilt.²¹ Im vorliegenden Fall scheidet die Vorlagemöglichkeit aber schon daran, dass es hier um eine bloße Verhandlungspflicht geht, die für den Rechtsunterworfenen keine Rechte und Pflichten bewirkt. Folglich kann die Auslegung dieser Vorschrift auch nicht Gegenstand eines Abgabenverfahrens werden.

²⁰ Vgl. Lang/Simader, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Kroatien, 2013, S. 127 ff.
²¹ EuGH, Urt. v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (*D*), Slg 2005, I-5821, Rn. 61; kritisch Lang, SWI 2005, 365 (370 f.).

Interessant ist auch die im zukünftigen Protokoll zum DBA Deutschland – Luxemburg²² enthaltene Vorschrift: „Ungeachtet der Vorschriften der Artikel 10, 11, 12, 13 und 22 finden die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (90/434/EWG), der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), der Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG) und der Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (2003/48/EG) in der jeweils gültigen Fassung Anwendung.“ Eine noch weitgehendere Formulierung enthält das zukünftige Protokoll zum DBA Deutschland – Niederlande²³: „Das Recht der Europäischen Union hat Vorrang vor dem Abkommen.“ Derartige Regelungen haben allerdings keine selbstständige normative Bedeutung: Der Vorrang des Unionsrechts gegenüber Regelungen in DBA zwischen zwei Mitgliedsstaaten bedarf nicht der ausdrücklichen Anordnung. Er ergibt sich bereits aus dem Unionsrecht selbst. Daher kann der Inhalt eines solchen Verweises auf Unionsrecht auch nicht strittig werden. Lediglich die Frage, ob eine bestimmte Abkommensvorschrift den Richtlinienregelungen und anderen unionsrechtlichen Vorgaben entspricht, kann auftreten und ist dann vom EuGH zu entscheiden. Diese Zuständigkeit des EuGH ergibt sich in diesen Fällen aber nicht aufgrund eines Verweises im DBA.

2. Verweisungen auf DBA-Regelungen im Unionsrecht

Eine interessante Frage ist, wie im umgekehrten Fall zu verfahren ist: Immer häufiger nehmen nämlich unionsrechtliche Vorschriften an Regelungen der DBA Anleihe. Der Richtlinienvorschlag über die CCCTB, der beispielsweise die Betriebsstättendefinition aus Art. 5 OECD-MA fast vollständig übernommen

hat, ist ein Beispiel dafür.²⁴ Aber auch andere – schon länger in Kraft befindliche – Richtlinienregelungen enthalten Beispiele. So sind z.B. die Definitionen der Zinsen und der Lizenzgebühren in der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie oder die Definition der Betriebsstätte in der Mutter-Tochter-Richtlinie zumindest teilweise aus den entsprechenden Regelungen des OECD-MA entnommen.²⁵ In all diesen Fällen stellt sich die Frage, ob die Parallelen zwischen Unionsrecht und Abkommensrecht es zulassen oder sogar nötig machen, dass nationale Gerichte bei der Interpretation der genannten abkommensrechtlichen Vorschriften ein Vorabentscheidungsverfahren einleiten und den EuGH befragen.

In der Rechtsprechung lassen sich keine eindeutigen Antworten finden, wie in solchen Fällen vorzugehen ist: Der *Dzodzi*-Rechtsprechung liegen jene Fälle zugrunde, in denen der nationale Gesetzgeber den Anwendungsbereich einer dem Unionsrecht entnommenen Vorschrift über ihren unionsrechtlich verbindlich vorgegebenen Anwendungsbereich hinaus erweitert hat. Häufig ist in diesen Fällen davon die Rede, dass der nationale Rechtsetzer geradezu beachsichtigt hat, den Inhalt einer unionsrechtlichen Vorschrift – ohne dazu aus dem Unionsrecht selbst verpflichtet zu sein – in das nationale Recht zu übernehmen.²⁶ Davon kann in den hier genannten Fällen nicht die Rede sein. Vielmehr verhält es sich umgekehrt: Der Unionsrechtsetzer hat bei den DBA Anleihe genommen.

Dennoch gibt es Gründe, die dafür sprechen, dass auch in solchen Fällen die Möglichkeit oder gegebenenfalls auch die Verpflichtung zur Vorlage an den EuGH besteht. Hinter der *Dzodzi*-Rechtsprechung steht nämlich auch die

²⁴ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), 2011/0058, 16.03.2011; Europäische Kommission, Arbeitsgruppe „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, Überblick über die wichtigsten in der zweiten Sitzung der Untergruppe „Internationale Aspekte“ (SG 4) aufgetretene Fragen, 24.05.2006, Rn. 13.

²⁵ Vgl. *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 6. Aufl. S. 772 f. zur Definition der Betriebsstätte siehe auch *Kofler*, *Mutter-Tochter-Richtlinie-Kommentar*, 2011, Art. 2, Rn. 37.

²⁶ Zum Beispiel *EuGH*, *Urt. v. 18.10.1990*, Rs. C-297/88 verb. 197/89 (*Dzodzi*), *Slg.* 1990, I-3763, Rn. 41 f.; *Urt. v. 17.07.1997*, Rs. C-28/95 (*Leur-Bloem*), *Slg.* 1997, I-4161, Rn. 32 f.; *Urt. v. 17.07.1997*, Rs. C-130/95 (*Giloy*), *Slg.* 1997, I-4291, Rn. 23; *Urt. v. 29.04.2004*, Rs. C-222/01 (*British American Tobacco Manufacturing*), *Slg.* 2004, I-4683, Rn. 40; *Urt. v. 03.07.2008*, Rs. C-48/07 (*Les Vergers du Vieux Tauves*), *Slg.* 2008 I-10627, Rn. 27; *Schlussanträge der GA Kokott v. 10.09.2009*, Rs. C-45/08 (*Spector Photo Group NV u.a.*); *Schlussanträge des GA Mengozzi v. 22.03.2012*, Rs. C-583/10 (*Nolan u.a.*); *Schlussanträge des GA Villalón v. 25.10.2012*, Rs. C-32/11 (*Allianz Hungária Biztosító u.a.*).

²² Abgeschlossen am 23.04.2012, derzeit noch nicht in Kraft.

²³ Abgeschlossen am 12.04.2012, derzeit noch nicht in Kraft.

Überlegung, dass „für die Gemeinschaftsrechtsordnung offensichtliches Interesse daran [besteht], dass jede Bestimmung des Gemeinschaftsrechts unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden soll, eine einheitliche Auslegung erhält, damit künftige unterschiedliche Auslegungen verhindert werden.“²⁷ Wenn also beispielsweise die Definitionen des Begriffs der Lizenzgebühren im OECD-MA und in den ihm nachgebildeten DBA-Regelungen und in der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie gleichlautend sind, der sekundärrechtliche Rechtsetzer an das Abkommensrecht angeknüpft hat und daher davon auszugehen ist, dass beide Vorschriften den selben Inhalt haben, könnte aus dem Blickwinkel des Unionsrechts ein Interesse daran bestehen, dass der Inhalt des gleichlautenden abkommensrechtlichen Begriffes nicht alleine von der nationalen Rechtsprechung entschieden wird, sondern auch von der Zuständigkeit des EuGH erfasst ist, um ein Auseinandertriften der Inhalte dieser Begriffe zu vermeiden. Angesichts der für die *Dzodzi*-Rechtsprechung maßgebenden Gründe ist daher nicht auszuschließen, dass der EuGH auch in solchen Fällen eine Vorlagemöglichkeit oder auch -verpflichtung sieht.

In den meisten Fällen ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass der Rechtsetzer des Sekundärrechts nicht zur Gänze Anleihe bei den Abkommen genommen hat, sondern nur partiell. Angesichts der Terminologie des EuGH, der sich in den Fällen zur Entscheidung zuständig erachtet, in denen eine „absolute und

unbedingte“ Verpflichtung zur Anwendung des Unionsrechts besteht,²⁸ wird in der Praxis aus diesen Gründen in den meisten Fällen die Vorlagemöglichkeit ausscheiden. Wenn allerdings Sekundärrechtsakte auf dem Gebiet des Steuerrechts mehr werden und sich der Rechtsetzer dazu entschließt, sich bei der Erlassung seiner Regelungen verstärkt des OECD-MA zu bedienen, wird sich auch die Frage öfter stellen, inwieweit die Auslegung von DBA-Regelungen in die Zuständigkeit des EuGH fallen kann.

3. Die Schiedsklausel nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland

Eine weitere Möglichkeit, den EuGH mit DBA-Fragen zu behelligen, bietet die Schiedsklausel im deutsch-österreichischen DBA²⁹: Diese Regelung sieht vor, dass sich die zuständigen Behörden zunächst in einem traditionellen Verständigungsverfahren bemühen sollen, eine abkommenswidrige Besteuerung zu vermeiden. „Können Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens entstehen, von den zuständigen Behörden nicht im Verständigungsverfahren nach den vorstehenden Absätzen dieses Artikels innerhalb einer Frist von 3 Jahren ab der Verfahrenseinleitung beseitigt werden, sind auf Antrag der Person im Sinne des Absatzes 1 die Staaten

²⁸ Siehe zur Grundlage näher EuGH, Urt. v. 05.02.1963, Rs. C-26/62 (Van Gend & Loos), Slg. 1963, 3 (16): „Daraus ergebe sich zunächst, dass die Wirkung des Gemeinschaftsrechts auf das interne Recht der Mitgliedstaaten nicht durch dieses interne Recht, sondern nur durch das Recht der Gemeinschaft bestimmt werden könne, ferner, dass die nationalen Gerichte gehalten seien, die Rechtsvorschriften der Gemeinschaft unmittelbar anzuwenden, schließlich, dass der nationale Richter die Verpflichtung habe, den Rechtsvorschriften der Gemeinschaft den Vorrang vor den entgegenstehenden nationalen Gesetzen zu geben, auch wenn diese später ergangen seien.“; EuGH, Urt. v. 15.07.1964, Rs. C-6/64 (Costa / E.N.E.L), Slg. 1964, 1141 (1269): „Zum Unterschied von gewöhnlichen internationalen Verträgen hat der EWG-Vertrag eine eigene Rechtsordnung geschaffen, die bei seinem Inkrafttreten in die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten aufgenommen worden und von ihren Gerichten anzuwenden ist. [...] Die Mitgliedstaaten [haben], wenn auch auf einem begrenzten Gebiet, ihre Souveränitätsrechte beschränkt und so einen Rechtskörper geschaffen, der für ihre Angehörigen und sie selbst verbindlich ist.“

²⁹ Züger, in: Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland, 1999, S. 245 (248).

²⁷ Zum Beispiel EuGH, Urt. v. 18.10.1990, Rs. C-297/88 verb. 197/89 (Dzodzi), Slg. 1990, I-3763, Rn. 37; vgl. auch Urt. v. 08.11.1990, Rs. C-231/89 (Gmurzynska-Bischer), Slg. 1990, I-4003, Rn. 24; Urt. v. 29.04.2004, Rs. C-222/01 (British American Tobacco Manufacturing), Slg. 2004, I-4683, Rn. 40; Schlussanträge der GA Kokott v. 10.09.2009, Rs. C-45/08 (Spector Photo Group NV u.a.); Schlussanträge des GA Viialalón v. 25.10.2012, Rs. C-32/11 (Allianz Hungária Biztosító u.a.).

verpflichtet, den Fall im Rahmen eines Schiedsverfahrens entsprechend Artikel 239 EG-Vertrag vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften anhängig zu machen.“ Die Kompetenzgrundlage für die Zuständigkeit des EuGH findet sich in der seinerzeitigen Regelung des Art. 182 EGV, des nunmehrigen Art. 273 AEUV. Die Vorschrift im DBA Österreich – Deutschland lautet: „Der Gerichtshof ist für jede mit dem Gegenstand der Verträge in Zusammenhang stehende Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten zuständig, wenn diese bei ihm aufgrund eines Schiedsvertrags anhängig gemacht wird.“ Die im DBA zwischen Österreich und Deutschland enthaltene Regelung stellt einen derartigen „Schiedsvertrag“ dar.

Die Regelung existiert mittlerweile schon seit etlichen Jahren, ohne dass es zu Anwendungsfällen gekommen ist. Dennoch ist nicht davon auszugehen, dass es sich bei dieser Vorschrift um „totes Recht“ handelt. Vielmehr entfaltet auch diese Regelung eine ganz ähnliche Wirkung, wie sie sonst Schiedsverfahrensregelungen in DBA zugesprochen wird: Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten haben einen zusätzlichen Anreiz, innerhalb der für das Verständigungsverfahren vorgesehenen Frist tatsächlich zu einer Lösung zu kommen.³⁰ Im Rahmen eines Schiedsverfahrens sind sie nämlich nicht mehr Herren des Verfahrens. Daher ist davon auszugehen, dass zahlreiche Verständigungsvereinbarungen der letzten Jahre zwischen der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung nicht zuletzt auch vor dem Hintergrund eines sonst vor dem EuGH zu führenden Verfahrens zu sehen sind.

Die Wahrscheinlichkeit, dass es tatsächlich zu Verfahren vor dem EuGH aufgrund der geschilderten abkommensrechtlichen Regelung kommt, wird größer.³¹ Die Finanzverwaltungen stehen nämlich in Zeiten wirtschaftlicher Krisen stärker unter dem Druck, dafür zu sorgen, dass die Steuereinnahmen sprudeln. Die Kompromissbereitschaft sinkt. Einigungen bei Verständigungsverfahren werden dadurch erschwert. Entscheidungen gerade durch den EuGH sind zu begrüßen: Aussagen, die von einem Gericht mit der internationalen Autorität des EuGH stammen, werden auf internationaler Ebene noch stärkeres Gewicht als die von einem nationalen Gericht geäußerten Auffassungen haben. Der Umstand, dass es auch aus der Rechtsprechung des EuGH – wie geschildert – Beispiele gibt, wo es dem Gerichtshof an Expertise im DBA-Recht gemangelt hat, soll nicht zur Skepsis Anlass geben: Gerade in solchen Fällen ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltungen und auch die Steuerpflichtigen den EuGH

³⁰ Vgl. Lang, SWI 2012, 108 (111); Gassner, SWI 1999, 195 (200).

³¹ Vgl. Kerschner/Steindl, SWI Jahrestagung: Übertragungsrechte an deutschen Sportveranstaltungen, SWI 2013, in Druck.

mit den maßgebenden Argumenten versorgen. Schließlich tragen auch derartige Verfahren dazu bei, dass der EuGH zusätzliche Expertise auf dem Gebiet des Steuerrechts – und insbesondere des internationalen Steuerrechts – gewinnt.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass der EuGH nur im Ausnahmefall zur Auslegung von DBA berufen ist. Die vom Gerichtshof selbst äußerst ernst genommene Aufgabenteilung zwischen ihm und den nationalen Gerichten macht die Auslegung von DBA zur Aufgabe der vorlegenden Gerichte. Im Regelfall hält sich der EuGH daher zurück, zum Inhalt von DBA-Vorschriften selbst Stellung zu nehmen. Gelegentlich lässt er sich aber doch dazu hinreißen oder es lässt sich angesichts seiner eigenen Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten, die differenzierte Überlegungen erfordert, nicht vermeiden, auch zu DBA-Fragen Stellung zu nehmen. Falls in Zukunft Vorschriften unionsrechtlichen Ursprungs häufiger in DBA aufgenommen werden und auch abkommensrechtliche Regelungen vermehrt Pate für sekundärrechtliche Vorschriften des Unionsrechts stehen, könnte sich der EuGH mit dem Inhalt von DBA-Vorschriften noch öfter auseinandersetzen müssen. Ebenso könnte seine Zuständigkeit im Rahmen der Schiedsklausel nach dem DBA Österreich – Deutschland in nächster Zeit Aktualität erhalten. All diese Aussichten sollen nicht Anlass für Skepsis sein: Der EuGH hat auf diese Weise die Chance, seine Expertise auf dem Gebiet des Steuerrechts und hier insbesondere des internationalen Steuerrechts zu verstärken.