

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

Aus der Rechtsprechung des EuGH: Generalanwalt zur Kapitalverkehrs- freiheit und Meistbegünstigung bei DBA-Anwendung

ÖStZ 2004/
1066, S. 558

In den mit Spannung erwarteten Schlussanträgen in der Rs D. befürwortet Generalanwalt Colomer¹⁾ unter gewissen Voraussetzungen die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zu einer Meistbegünstigung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Der folgende Beitrag soll die Argumentation des Generalanwalts vor dem Hintergrund der Diskussion im Schrifttum kurz beleuchten und die offenen Fragen und Entwicklungstendenzen aufzeigen.

Univ.-Ass. DDR. Georg Kofler,
LL.M. (New York)*

1. Meistbegünstigung durch Gemeinschaftsrecht?

a. Aufgrund der nicht harmonisierten direkten Steuern in der Gemeinschaft und der unterschiedlichen Abkommenspolitik der einzelnen Mitgliedstaaten weichen Doppelbesteuerungsabkommen in der Praxis häufig voneinander und auch vom OECD-MA ab. Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur – unter federführender Beteiligung der österreichischen Steuerwissenschaft²⁾ – seit gut einem Jahrzehnt heftig diskutiert, ob Vorteile, die der Quellenstaat durch ein bilaterales DBA den Ansässigen des Partnerstaates einräumt, auf Grundlage der gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote auch auf Ansässige anderer Staaten ausgedehnt werden müssen, das Gemeinschaftsrecht also zu einer „klassischen“ Meistbegünstigung verpflichtet.

b. Die Meinungen im Schrifttum rangieren zwischen einer klaren Befürwortung einer Meistbegünstigung³⁾ bis zu

einer vehementen Ablehnung einer solchen Verpflichtung⁴⁾. Die Argumente beider Seiten sind auf den ersten Blick glei-

der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in Lehner (Hrsg), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) 151 (162 ff); Herzig/Dautzenberg, Die Einwirkungen des EG-Rechts auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht, DB 1997, 8 (16 ff); Schaumburg, Internationales Steuerrecht² (1998) Tz 16.48; Wassermeyer, Does the EC-Treaty Force the EU Member States to Conclude a Multilateral Tax Treaty? in Lang (Hrsg), Multilateral Tax Treaties (1998) 15 (21 ff); Farmer, EC Law and Double Taxation Agreements, EC Tax J. 1999, 137 (152); van Thiel, Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles (2002) 334 ff, 486 ff; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 262 ff; Weggenmann, EG-rechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung im Abkommensrecht, IStR 2003, 677 (677 ff); De Ceulaer, Community Most-Favoured-Nation Treatment: One Step Closer to the Multilateralization of Income Tax Treaties in the European Union? BIFD 2003, 493 (494 ff); Weber/Spierts, The „D Case“: Most-Favoured-Nation Treatment and Compensation of Legal Costs before the European Court of Justice, ET 2004, 65 (65 ff); van der Linde, Some thoughts on most-favoured-nation treatment within the European Community legal order in pursuance of the D case, EC Tax Rev 2004, 10 (10 ff).

*) Herrn StB Mag. Michael Tissot danke ich herzlichst für die kritische Diskussion des Manuskripts und für zahlreiche wertvolle Anregungen.

- Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D./Inspecteur van de Belastingdienst.
- Siehe etwa Schuch, „Most favoured nation clause“ in Tax Treaty Law, EC Tax Rev 1996, 161 (161 ff); Schuch, Verpflichtet das EU-Recht zur DBA-rechtlichen Meistbegünstigung? SWI 1996, 267 (267 ff); Schuch, Werden die Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht zu Meistbegünstigungsklauseln? in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), DBA und EU-Recht (1996) 99 (99 ff); Schuch, EC law requires multilateral tax treaty, EC Tax Rev 1998, 29 (29 ff); Schuch, Bilateral Tax Treaties Multilateralized by the EC Treaty, in Lang (Hrsg), Multilateral Tax Treaties (1998) 33 (35 ff); Toifl, Austria, in Essers/de Bont/Kemmeren (Hrsg), The Compatibility of Anti-Abuse-Provisions in Tax Treaties with EC Law (1998) 41 (60); Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht, in Breuninger/Müller/Strobl-Haarmann (Hrsg), Steuerrecht und Europäische Integration, FS Rädler (1999) 429 (432 ff); Lang, Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts in Europa, in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel (Hrsg), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 71 (78 ff).
- Siehe zunächst die Nachweise in FN 2; weiters, wenngleich mit unterschiedlichen Nuancen betreffend die Reichweite und eine mögliche Rechtfertigung, zB Rädler, Most-favoured-nation Clause in European Tax Law? EC Tax Rev 1995, 66 (67); Tietje, Die Meistbegünstigungsverpflichtung im Gemeinschaftsrecht, EuR 1995, 398 (406 ff); Farmer, EC Law and Direct Taxation – Some Thoughts on Recent Issues, EC Tax J 1995/96, 91 (101 ff); Wassermeyer, Die Vermeidung

- In diese Richtung zB Hinnekens, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law, EC Tax Rev. 1994, 146 (152 ff) und EC Tax Rev 1995, 202 (209 ff); Vogel, Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law, EC Tax Rev 1995, 264 (264 ff); Hinnekens, Non-Discrimination in EC Income Tax Law: Painting in the Colours of a Chameleon-Like Principle, ET 1996, 286 (297); Wattel, The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law, CML Rev 1996, 223 (252); Hughes, Withholding Taxes and The Most Favoured Nation Clause, BIFD 1997, 126 (126 ff); Kemmeren, The termination of the „most favoured nation clause“ dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention, EC Tax Rev 1997, 146 (147 ff); Vogel, Some observations regarding „Gilly“, EC Tax Rev 1998, 150 (150); Hughes, Gilly and the Big Picture, BIFD 1998, 329 (332 ff); Lehner, Annotations on the Judgment of the European Court of Justice, Case 336/96 – The Gilly Case – of 12 May 1988, BIFD 1998, 334 (335); Avery Jones, Flows of capital between the EU and third countries and the consequences of disharmony in European international tax law, EC Tax Rev 1998, 95 (97); van den Hurk, The European Court of Justice knows its limits – A discussion inspired by the Gilly and ICI cases, EC Tax Rev 1999, 211 (216 ff); Offermanns/Romano, Treaty Benefits for Permanent Establishments: The Saint-Gobain Case, ET 2000, 180 (188); Lehner, The Influence of EU Law on Tax Treaties from a German Perspective, BIFD 2000, 461 (461 ff); Martín-Jiménez/García Prats/Calderón Carrero, Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The Saint-Gobain Decision of the ECJ, BIFD 2001, 241 (250); Terra/Wattel, European Tax Law³ (2001) 96 ff; Dourado, From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft case: scope of non-discrimination of permanent establishments in the EC Treaty and the most-favoured-nation clause in EC Member States tax treaties, EC Tax Rev 2002, 147 (151 ff).

chermaßen einsichtig: Die Gegner einer Meistbegünstigung stützen sich zunächst darauf, dass Art 12 EG zwar „jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit“ verbiete, aber eben keine Meistbegünstigung verlange; zudem wird angeführt, dass eine Meistbegünstigung zu einer multiplen Nichtbesteuerung in der Gemeinschaft führen, die Souveränität der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern untergraben, die Reziprozität und Balance der Doppelbesteuerungsabkommen gefährden und durch die „Multilateralisierung“ ein Chaos im Internationalen Steuerrecht heraufbeschwören würde. Die Befürworter führen ebenfalls Art 12 EG ins Treffen, wonach das Verbot der (offenen oder verdeckten) Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit eben auch eine Diskriminierung zwischen zwei Nichtansässigen umfasse; weiters dürften die Mitgliedstaaten ihre Souveränität nur in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht ausüben und schließlich sei die Geltung des Gemeinschaftsrechts unbedingt und könne nicht von einer Reziprozität abhängen.

c. Bereits im Jahr 1992 hatte sich die Kommission in einem Quellensteuerfall mit der Frage der Meistbegünstigung zu beschäftigen, vertrat dabei aber die Ansicht, dass nach dem damaligen Stand des Gemeinschaftsrechts ein Mitgliedstaat nicht automatisch dazu verpflichtet sei, den Quellensteuersatz des günstigsten DBA auch auf nicht von diesem DBA erfasste Steuerpflichtige auszudehnen⁵⁾. Demgegenüber hielt es der Ruding Report für absolut inakzeptabel, dass im Binnenmarkt durch den Quellenstaat gewisse Vorteile zwar manchen Steuerpflichtigen in Form von Abkommensvorteilen zugestanden, anderen Steuerpflichtigen, die von einem anderen DBA erfasst sind, aber versagt würden⁶⁾. In jüngerer Zeit hat sich die Kommission ebenfalls wiederholt mit der Frage der Meistbegünstigung befasst⁷⁾ und diese ausdrücklich als offen bezeichnet, aber auch zu erkennen gegeben, dass das Prinzip der Gleichbehandlung differierenden abkommensrechtlichen Vergünstigungen entgegen stehen könnte, die über eine bloße Verteilung von Besteuerungsrechten in einem Abkommen hinausgehen⁸⁾. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission bereits 1997 in einem Meistbegünstigungsfall ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Frankreich eingeleitet hatte⁹⁾: Der französische „Code Général des Impôts“ unterwarf repatriierte Gewinne von Betriebstätten ausländischer Gesellschaften einer 25%igen Quellensteuer (sog. „branch remittance tax“), die allerdings je nach Abkommen mit dem Ansässigkeitsstaat dieser Gesellschaft reduziert wurde. Einige der franzö-

sischen DBA sahen einen vollständigen Entfall dieser Quellensteuer vor, andere nicht. Die Kommission erblickte darin eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung, da es die Niederlassungsfreiheit gebiete, alle in der EU ansässigen Gesellschaften gleich zu behandeln. Obwohl diese Frage aufgrund einer entsprechenden Gesetzesänderung in Frankreich den EuGH nie erreichte, zeigt sich doch, dass die Kommission durchaus einen offenen Zugang zur Frage der Meistbegünstigung hat.

d. Der EuGH hat bislang die Frage einer Meistbegünstigung umschifft und in seiner bisherigen Rsp diesbezüglich auch keine klaren Anhaltspunkte gegeben. So kann mE weder aus dem Bachmann¹⁰⁾ noch aus dem Gilly-Urteil¹¹⁾ etwas für oder gegen eine prinzipielle Meistbegünstigung gewonnen werden¹²⁾. In der Rs Metallgesellschaft und Hoechst¹³⁾ hat der EuGH eine entsprechende Vorlagefrage sogar ausdrücklich unbeantwortet gelassen und das Rechtsproblem auf Basis der Inländergleichbehandlung gelöst. Die Meistbegünstigungsfrage wurde vom EuGH aber teilweise indirekt auf die Rechtfertigungsebene verlagert und im Rahmen des sog. „Anerkennungsgrundsatzes“ argumentiert, dass eine grundsätzlich verbotene Benachteiligung von bestimmten Steuerausländern jedenfalls dann nicht gerechtfertigt werden kann, wenn der betreffende Mitgliedstaat anderen Ausländern aufgrund eines DBA die fraglichen Rechte bereits zugestanden hat¹⁴⁾. Auf diese Art kann also ein Abkommen indirekte Wirkung für Fälle entfalten, auf die es keine direkte Anwendung findet.

2. Die Schlussanträge im „D.-Fall“

a. Am 24. Juli 2003 hat der Gerichtshof Herzogenbusch in einer Steuersache Vorabentscheidungsfragen an den EuGH gestellt, die ua eine auf einem DBA basierende Ungleichbehandlung zweier Steuerausländer durch die Niederlande betreffen¹⁵⁾. Der Sachverhalt ist relativ einfach: Der in Deutschland Ansässige Herr D. hielt sein Weltvermögen zu 90 % in Deutschland und zu 10 % in den Niederlanden, wo er 1998 Berufung gegen die Verweigerung eines Freibetrages bei der Vermögensteuer erhob. Nach niederländischem Recht konnte ein Steuerausländer nämlich grundsätzlich nur dann den für Steuerinländer vorgesehenen Freibetrag beanspruchen, wenn er zumindest 90 % seines Weltvermögens in den Niederlanden hielt. Eine Ausnahme besteht allerdings für Belgier: Nach dem niederländisch-belgischen DBA genießen nämlich Belgier die gleichen Vergünstigungen nach dem niederländischen Vermögensteuergesetz wie Niederländer. Da das niederländisch-deutsche Abkommen keine derartige Bestimmung enthält, stellte der Gerichtshof

5) Written Question No 647/92 by Mrs Christa Randzio-Plath and Mrs Karla Peijs to the Commission of the European Communities, 23. 3. 1992 (93/C 40/18), OJ C 40/13 (15. 2. 1993).

6) Commission of the European Communities (Hrsg), Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation – Ruding Report (1992) 378 (Annex 6: Rädler, Tax treaties and the internal market).

7) „Company Taxation in the Internal Market“, SEC(2001)1681, 316; „An Internal Market without company tax obstacles – achievements, ongoing initiatives and remaining challenges“, COM(2003)726 final, 11; siehe auch „Report on the Commission communication to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee on tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead“ (22. 2. 2002), A5-0048/2002, 7.

8) Siehe „Company Taxation in the Internal Market“, SEC(2001)1681, 316.

9) Siehe die Pressemitteilung „Company taxation: European Commission pursues infringement proceedings against France and Greece“, 31. 7. 1997, IP/97/730; dazu auch Tutt, European Commission Threatens Legal Action Regarding French Taxation of Profits, 15 Tax Notes Int'l 433 (433) (Aug. 11, 1997).

10) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, Bachmann.

11) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, Gilly.

12) AA zum Bachmann-Urteil etwa Kemmeren, EC Tax Rev 1997, 146 (148); wie hier aber zB van Thiel, Free movement of Persons and Income Tax Law (2002) 507; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 836; aA zum Gilly-Urteil etwa Hughes, BIFD 1998, 329 (332 ff); Lehner, BIFD 1998, 334 (335); van den Hurk, EC Tax Rev 1999, 211 (216 ff); wie hier aber zB Lang in Breuninger/Müller/Strobl-Haarmann (Hrsg), Steuerrecht und Europäische Integration, FS Rädler (1999) 429 (435 ff).

13) EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft und Hoechst.

14) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker – Tz 46.

15) Siehe zur Vorlage ABl C 289/12 (29. 11. 2003); dazu auch Weber/Spierts, ET 2004, 65 (65 ff); van der Linde, EC Tax Rev 2004, 10 (10 ff).

Herzogenbusch ua die Fragen an den EuGH, ob die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 ff EG die Gleichbehandlung von Herrn D. mit einem Niederländer, *in eventu* mit einem Belgier erfordert. Im Streitjahr erhoben weder Belgien noch Deutschland Vermögensteuer.

b. GA *Colomer* bejahte bereits die erste Frage¹⁶), ging in seinen Schlussanträgen allerdings auch tiefschürfend auf die – nur für den Fall der Verneinung der ersten Vorlagefrage gestellte – Meistbegünstigungsfrage ein¹⁷). Der GA eröffnete seine Ausführungen damit, dass im Jahr 1998 ein Belgier mit Vermögen in den Niederlanden infolge des DBA in den Niederlanden steuerlich günstiger behandelt wurde als ein Deutscher mit Vermögen von gleichem Wert in den Niederlanden, da der Belgier einen – dem Deutschen versagten – Anspruch auf den Freibetrag hatte. In der Konsequenz dieses DBA hielt – so der GA – die niederländische Rechtsordnung Deutsche, wenn man sie im Vergleich zu Belgiern betrachtet, von einer Anlage ihrer Ersparnisse in den Niederlanden ab. Die darauf folgenden – teilweise schwer verständlichen – Argumentationsschritte des GA lassen sich folgendermaßen aufschlüsseln:

- Nationale Vorschriften, zu denen wirksam geschlossene und ratifizierte internationale Abkommen gehören, dürfen die Grundfreiheiten der Gemeinschaftsrechtsordnung nicht verletzen.
- Mangels Vermögensteuer in Belgien nimmt die Zuerkennung des Freibetrages durch die Niederlande eindeutigen Charakter einer Vergünstigung ohne Gegenleistung oder Gegenseitigkeit an, womit für die Prüfung der „gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit“ dieser Bestimmung ein wesentlich strengerer Maßstab anzulegen ist, da die in Frage stehende Bestimmung nichts mit dem spezifischen Inhalt des DBA zu tun hat.
- Der einzige Unterschied zwischen den Rs Saint-Gobain¹⁸) und Gottardo¹⁹) einerseits und dem vorliegenden Fall andererseits besteht darin, dass in den beiden ersten Rechtsachen das Land, mit dem das DBA geschlossen war, nicht zur Gemeinschaft gehörte, weshalb diese Rsp auch auf den vorliegenden Fall übertragen werden kann.
- Der Umstand, dass DBA das Ergebnis von Verhandlungen sind, in denen die Strukturen und Inhalte der verschiedenen Steuerrechte berücksichtigt wurden, spricht nicht gegen die Vergleichbarkeit von zwei Steuerausländern in vergleichbarer tatsächlicher Lage.
- Folglich hat Herr D., da seine Lage hins der in den Niederlanden erhobenen Steuer der eines Belgiers vergleichbar ist, Anspruch auf die Vergünstigungen, die das DBA zwischen den Niederlanden und Belgien einem belgischen Gebietsansässigen gewährt, sofern die Nichtanwendung des Abkommens eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs bewirkt.
- Das zu Gunsten der Grundfreiheiten wirkende Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit verlangt nicht, dass der Staatsbürger eines Mitgliedstaats in einem anderen Mitgliedstaat seine Behandlung iSd Meistbegünstigung unabhängig davon beanspruchen kann, ob dies für die Verwirklichung des Binnenmarkts

erforderlich ist. Der Zweck eines DBA liegt nämlich darin, eine erneute Belastung von in einem Mitgliedstaat bereits versteuerten Einkünften in einem anderen Mitgliedstaat zu vermeiden, nicht hingegen darin, einem Steuerpflichtigen einen steuerlichen Status iSd Meistbegünstigung zu verschaffen.

- Beeinträchtigt jedoch die Anwendung einer Vertragsbestimmung durch einen Mitgliedstaat den freien Kapitalverkehr, weil sie ungerechtfertigt eine unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen anderer Mitgliedstaaten (die als europäische Bürger nach Art 12 Abs 1 EG Anspruch darauf haben, weder unmittelbar noch mittelbar aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert zu werden) bewirkt, so steht einer Korrektur durch das Gemeinschaftsrecht, mit der diese Ungleichbehandlung beseitigt wird, nichts entgegen.
- Das Eingehen gegenseitiger Verpflichtungen gegenüber einem anderen Mitgliedstaat, die die Grundfreiheiten der Angehörigen dritter Mitgliedstaaten beschränken, läuft daher dem Gemeinschaftsrecht zuwider²⁰).

c. GA *Colomer* wies schließlich ausdrücklich darauf hin, dass er sich der Gefahren bewusst ist, die eine solche Lösung für die Ausgewogenheit und Gegenseitigkeit des Systems der DBA mit sich bringt, jedoch könnten solche Bedenken keine Hindernisse für die Errichtung des Binnenmarktes begründen. Der Gleichbehandlungsanspruch habe nämlich eine eigene und eigenständige Bedeutung gegenüber der Gegenseitigkeit, sodass ihm im Konfliktfall der Vorrang vor gegenseitigen Verpflichtungen einzuräumen ist. Steht die wechselseitige Entsprechung der in DBA niedergelegten Verpflichtungen den Grundgedanken entgegen, „die für die Schaffung eines vereinigten Europas leitend sind, so haben die betreffenden Mitgliedstaaten andere Abmachungen zu finden, die ihren Zweck erfüllen, ohne die Bürger anderer Mitgliedstaaten zu benachteiligen und dadurch die Gemeinschaftsrechtsordnung zu verletzen“²¹). Zusammenfassend schlägt der GA dem EuGH vor, im Hinblick auf die durch (bloße) Inländergleichbehandlung lösbare erste Vorlagefrage in der Frage der Meistbegünstigung keine Entscheidung zu treffen, oder aber nach den in den Schlussanträgen aufgezeigten Leitlinien zu urteilen.

3. Würdigung und offene Fragen

a. Basierend darauf, dass auch DBA am Gemeinschaftsrecht zu messen sind²²), stellt GA *Colomer* zunächst die im

16) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, D. – Tz 30 bis 71.

17) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, D. – Tz 72 bis 106.

18) EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain.

19) EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413, Gottardo.

20) Die Grundaussage der Schlussanträge steht mE auch im Einklang mit der vom GA nicht erwähnten Bestimmung des Art 306 EG, wonach der EG-Vertrag „dem Bestehen und der Durchführung der regionalen Zusammenschlüsse“ der Benelux-Staaten nicht entgegen steht, „soweit die Ziele dieser Zusammenschlüsse durch Anwendung dieses Vertrags nicht erreicht sind“. Diese Bestimmung dient dazu, eine Aufweichung von (außersteuerlichen) Zusammenschlüssen zu verhindern, deren Integration fortgeschrittener als jene der Gemeinschaft ist (siehe zB EuGH 16. 5. 1984, 105/83, Slg 1984, 2101, Pakvries – Tz 11). Art 306 EG wäre aber überflüssig, wenn es den Mitgliedstaaten ohnehin erlaubt wäre, einander selektiv Vorteile einzuräumen, die weiter als die gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen reichen. Für die Frage der Meistbegünstigung ergibt sich mE im Gegenschluss zu Art 306 EG, dass ein Mitgliedstaat grundsätzlich keine Vorteile selektiv an Ansässige eines bestimmten anderen Mitgliedstaates gewähren darf, wenn Ansässige der übrigen Mitgliedstaaten von diesen Vorteilen ausgeschlossen sind.

21) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, D. – Tz 101.

22) Vgl zB EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 58; EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot.

Schrifttum höchst umstrittene Frage²³⁾ klar, dass sich zwei Steuerausländer aus dem Blickwinkel des Quellenstaates unabhängig von einem bestehenden DBA bei vergleichbarer tatsächlicher Lage in einer vergleichbaren Situation befinden. Die daran anschließende Frage ist freilich, ob und inwieweit eine allfällige Ungleichbehandlung vom Gemeinschaftsrecht verboten wird. Diese Frage ist äußerst diffizil, da Art 12 EG, dessen weiter Wortlaut eine solche Ungleichbehandlung wohl jedenfalls verbieten würde²⁴⁾, nach der Rsp des EuGH nur dann anwendbar ist, wenn der EG-Vertrag keine speziellen Diskriminierungsverbote enthält, was aber bei Art 39²⁵⁾, 43²⁶⁾ und 49 EG²⁷⁾ der Fall ist. Darauf basierend wurde im Schrifttum argumentiert, dass die Niederlassungsfreiheit gem Art 43 EG und die Dienstleistungsfreiheit gem Art 49, 50 EG nach ihrem Wortlaut lediglich einen Anspruch auf eine Inländergleichbehandlung beinhalten und sich daher nur aus der Arbeitnehmerfreizügigkeit gem Art 39 EG – die ebenfalls ein generelles, dem Art 12 EG entsprechendes Diskriminierungsverbot normiert (Art 39 Abs 2 EG) – und der Kapitalverkehrsfreiheit gem Art 56 EG ein Anspruch auf Meistbegünstigung ableiten ließe²⁸⁾. Ob diese Schlussfolgerung aufgrund der Konvergenz der Grundfreiheiten in der Rsp des EuGH, der Wichtigkeit der teleologischen Interpretation im Gemeinschaftsrecht und dem ohnehin umfassenden Verbot aller Beschränkungen in Art 43 und Art 49 EG überzeugend ist, kann mE aber bezweifelt werden²⁹⁾. Allenfalls könnte auch argumentiert werden, dass Art 12 EG für solche Situationen als „Auffangklausel“ einen Mindeststandard implementiert und stets dann zur Anwendung kommt, wenn ein ökonomischer Sachverhalt (ausnahmsweise) nicht von den Grundfreiheiten gedeckt ist³⁰⁾. Der GA klärt diese Frage freilich nicht, sondern führt aus, dass die Anwendung einer Vertragsbestimmung durch einen Mitgliedstaat den freien Kapitalverkehr

beeinträchtigt, „weil sie ungerechtfertigt eine unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen anderer Mitgliedstaaten (die als europäische Bürger nach Art 12 Abs 1 EG Anspruch darauf haben, weder unmittelbar noch mittelbar aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert zu werden) bewirkt“. In einer Fußnote ergänzt der GA, dass die Kapitalverkehrsfreiheit – anders als die übrigen Grundfreiheiten – im Hinblick auf Art 12 EG kein spezielles Diskriminierungsverbot enthält und dabei so weit formuliert ist, dass sie jede Art einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung einschließlich der durch Art 12 EG verbotenen Diskriminierungen erfasst³¹⁾. Ob dies einen Gegenschluss für die anderen Grundfreiheiten nahe legt, kann mE den Schlussanträgen nicht entnommen werden.

b. GA Colomer deutet in seinen Schlussanträgen auch an, dass die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit abkommensrechtlicher Vergünstigungen ohne Gegenleistung oder Gegenseitigkeit auf Ebene der Partnerstaaten an einem wesentlich strengeren Maßstab zu messen sind als jene Abkommensbestimmungen, die auf den spezifischen Inhalt der internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung reflektieren³²⁾. Dieser Hinweis scheint auch in Richtung des Gilly-Urteils³³⁾ zu deuten, wonach es den Mitgliedstaaten frei steht, Steuersubstrat zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung untereinander zu verteilen und die (bloße) Verteilung der Besteuerungsrechte daher aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht neutral ist. Daraus kann – auch für die Frage der Meistbegünstigung – gefolgert werden, dass das Gemeinschaftsrecht abkommensrechtliche Definitions- und Verteilungsfragen (zB die „klassischen“ Zuteilungsregeln, Definition der Betriebstätte, Berechnung der 183-Tage-Frist, Künstlerbesteuerung etc) unangetastet lässt³⁴⁾. Dies dürfte auch dem generellen Standpunkt der Kommission entsprechen, wonach eine Meistbegünstigungsverpflichtung (nur) dann bestehen könnte, wenn abkommensrechtliche Zustände über die bloße Verteilung von Besteuerungsrechten hinausgehen³⁵⁾, was wohl bei einem einseitig gewährten Freibetrag der Fall ist. Ungeklärt ist freilich in Grenzbereichen, welche Abkommensbestimmungen als Regeln zur Verteilung von Besteuerungsrechten anzusehen sind. Während dies im Hinblick auf die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Anrechnung oder Befreiung – zumindest argumentierbar erschien³⁶⁾ und diesbezüglich die Frage wohl eher darauf hinausläuft, ob die jeweilige Methode per se dem Gemeinschaftsrecht entspricht³⁷⁾, ist höchst umstritten, inwieweit unterschiedliche Quellensteuersätze von der Gilly-Überlegung erfasst sind. Die hA geht hier davon aus, dass Quellensteuerregeln in Abkommen als „materielle“ Steuervorschriften auch der Meistbegünstigungsverpflichtung

23) Siehe zB *Hughes*, BIFD 1997, 126 (127 ff); *De Ceulaer*, BIFD 2003, 493 (500 ff); *Schuch*, EC Tax Rev 1996, 161 (162 ff); *Schuch*, SWI 1996, 267 (269); *Schuch*, EC Tax Rev 1998, 29 (33); *van der Linde*, EC Tax Rev 2004, 10 (13 ff).

24) Ebenso zB *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law (2002) 336 f; *Weber/Spierts*, ET 2004, 65 (68); *van der Linde*, EC Tax Rev 2004, 10 (13).

25) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, Gilly – Tz 38; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, Royal Bank of Scotland – Tz 20; EuGH 29. 4. 2004, C-387/01, Slg 2004, I-0000, Weigel und Weigel – Tz 57 ff.

26) Siehe EuGH 12. 4. 1994, C-1/93, Slg 1994, I-1137, Halliburton Services – Tz 12; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, Royal Bank of Scotland – Tz 20; EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars – Tz 24; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft and Hoechst – Tz 39.

27) Siehe EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, Royal Bank of Scotland – Tz 20; EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, Bent Vestergaard – Tz 17.

28) Dazu etwa *Weggenmann*, IStR 2003, 677 (679 f mwN); aA zB *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), DBA und EU-Recht (1996) 99 (118 ff); siehe dazu auch *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung³ (2002) 265.

29) Dazu auch *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law (2002) 510 f.

30) Siehe auch die weite Formulierung in EuGH 20. 10. 1993, C-92/92 und C-326/92, Slg 1993, I-5145, Phil Collins – Tz 17; ähnlich wie hier *Tietje*, EuR 1995, 398 (409). Einer solchen Überlegung steht mE auch die Rsp des EuGH nicht entgegen, wonach eine mit den Grundfreiheiten kompatible Norm auch in Übereinstimmung mit Art 12 EG steht (siehe zB EuGH 9. 6. 1977, 90/76, Slg 1977, 1091, Van Ameyde – Tz 27; EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1993, I-429, Werner – Tz 20), da diese Fälle vollkommen anders gelagerte Sachverhalte betrafen und etwa in der Rs Werner bereits die Anwendbarkeit des EG-Vertrags verneint wurde. Jede andere Sichtweise würde auf bedenkliche Weise dem Art 12 EG auch einen inhomogenen Anwendungsbereich unterstellen.

31) Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D. – Tz 97 m FN 52.

32) Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D. – Tz 82.

33) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, Gilly.

34) Siehe zB *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 837; *Weber/Spierts*, ET 2004, 65 (67 ff); *van der Linde*, EC Tax Rev 2004, 10 (14).

35) „Company Taxation in the Internal Market“, SEC(2001)1681, 316; siehe aber auch den kurzen Hinweis in den Schlussanträgen GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D. – Tz 99.

36) Dazu *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law (2002) 515 f.

37) Siehe ausf *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 879 ff mwN.

tung unterliegen³⁸). Dem stehe auch der Umstand nicht entgegen, dass der Ansässigkeitsstaat zur Anrechnung verpflichtet und damit die unterschiedliche Behandlung bloß temporär sei, da jedenfalls ein Liquiditätsnachteil entstünde³⁹). Im Zusammenhalt mit dem De Groot-Urteil, in dem es der EuGH den Mitgliedstaaten gestattet hat, auch gemeinschaftsrechtliche Verpflichtungen im Abkommenswege untereinander „aufzuteilen“⁴⁰), könnte sich aber zeigen, dass das Gemeinschaftsrecht unterschiedliche Quellensteuersätze in den verschiedenen DBA einem lockeren Maßstab unterwirft und – trotz eines allfälligen Liquiditätsnachteils – als Verteilung des „Steuerkuchens“ zwischen den Partnerstaaten nicht der Verpflichtung zur Meistbegünstigung unterwirft, sofern der Quellenstaat den Ansässigkeitsstaat zur Entlastung von dieser Steuer – etwa in Form der Anrechnung – verpflichtet hat⁴¹). Folgt man dieser Auslegung, ist an eine Verpflichtung zur Meistbegünstigung insb in zwei Fallgruppen zu denken: Die erste Gruppe betrifft – wie auch der D.-Fall – die Milderung der Besteuerung im Quellenstaat durch Befreiungen, Freibeträge etc, die zweite Gruppe Bestimmungen des Quellenstaates, die der Vermeidung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung dienen (wie zB die grenzüberschreitende Erstattung von Steuergutschriften in einem Anrechnungssystem), sofern diese Vergünstigungen an Steuerausländer nicht ohnehin unter dem Gesichtspunkt der Inländergleichbehandlung zu gewähren sind.

c. Revolutionär erscheinen vor dem Hintergrund der bisherigen Rsp auch die Aussagen des GA zum Verhältnis zwischen Saint-Gobain⁴²) und Gottardo⁴³) einerseits und dem vorliegenden Fall andererseits. Es greift aber wohl zu kurz, mit dem GA den Unterschied zwischen diesen Fällen ausschließlich darin zu erblicken, dass die ersten beiden ein DBA mit einem Drittstaat betrafen. In diesen beiden Fällen ging es nämlich um die Frage der Inländergleichbehandlung, die sich – wie Saint-Gobain zeigt – eben auch darauf erstreckt, dass die Rechtswohltat der Anwendung eines DBA in gewissen Situationen auf beschränkt Steuerpflichtige (mit dortiger Betriebsstätte) auszudehnen ist. Dies wird auch darin deutlich, dass GA *Mischo* in seinen Schlussanträgen in der Rs Saint-Gobain explizit zwischen Inländergleichbehandlung und Meistbegünstigung differenzierte⁴⁴), um Interferenzen mit den damals anhängigen Rs Metallgesellschaft und Hoechst zu vermeiden. Es mag daher bezweifelt werden, ob der EuGH diese beiden Urteile mir nichts, dir nichts auf die Frage der Meistbegünstigung übertragen wird.

d. Schließlich ist zu bemerken, dass der D.-Fall „nur“ die Frage der „klassischen“ Meistbegünstigung betrifft: Der EU-

Bürger A investiert in Mitgliedstaat B und will das günstigere DBA angewendet wissen, das Mitgliedstaat B mit Mitgliedstaat C geschlossen hat. *A maiori ad minus* könnte weiters gefolgert werden, dass sich die Meistbegünstigungsverpflichtung insofern auf Drittstaatsverhältnisse erstreckt, als es Mitgliedstaat B auch nicht gestattet wäre, A eine Vergünstigung zu versagen, die im Abkommen mit einem Drittstaat enthalten ist⁴⁵). Offen ist allerdings die Frage einer quasi „umgekehrten“ Meistbegünstigung durch den Ansässigkeitsmitgliedstaat⁴⁶): Kann ein Steuerpflichtiger von seinem Ansässigkeitsstaat A verlangen, dass auf ihn das günstigere Abkommen mit Mitgliedstaat B zur Anwendung kommt, obwohl er in Mitgliedstaat C investiert hat? Vermutlich ja⁴⁷). Aber: Gilt dies auch, wenn der Steuerpflichtige ein günstiges Drittstaatsabkommen (zB mit tax sparing credit) anwenden möchte? Man könnte diese Fragen auch noch auf die Spitze treiben: Besteht auch eine „erweiterte“ Meistbegünstigungsverpflichtung bei völlig unabhängigen DBA-Verhältnissen⁴⁸)? Anders gewendet: Kann sich ein Ansässiger des Mitgliedstaates A, der in Staat B investiert hat, auf das günstigere DBA zwischen den Staaten C und D berufen? Man könnte hier immerhin argumentieren, dass es der dem freien Kapitalverkehr inhärente Gleichbehandlungsgrundsatz auch verbietet, dass etwa ein Holländer von Italien schlechter behandelt wird als ein Deutscher von Frankreich. Dies wird aber wohl schon im Ansatz scheitern, zumal sich die im Rahmen des gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsschutzes erforderliche Vergleichbarkeit stets auf das Verhältnis zu ein und derselben Rechtsordnung beziehen muss.

4. Ausblick

Die eine Meistbegünstigung im Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit prinzipiell bejahenden Schlussanträge in der Rs D. sind spektakulär und setzen einen ersten Schritt in ebenso heiß umstrittenen wie problembeladenes Terrain. Der von den Mitgliedstaaten befürchtete steuerliche Super-Gau ist dadurch aber nicht eingetreten, da eine Meistbegünstigungsverpflichtung nach den Schlussanträgen nicht unbedingt besteht und zudem starke Anhaltspunkte dafür existieren, dass im Bereich der auf Gegenseitigkeit beruhenden DBA-Bestimmungen, einschließlich der Quellensteuersätze, unter dem Gesichtspunkt der Verteilung von Besteuerungsrechten iSd Gilly- und De Groot-Rsp den Mitgliedstaaten zumindest ein gewisser Spielraum für differenzierende Regelungen eingeräumt ist. Ob der EuGH in der Rs D. die Frage der Meistbegünstigung überhaupt ansprechen wird, darf angesichts der offenkundigen Lösungsmöglichkeit des Falles auf Basis der Inländergleichbehandlung mit Spannung erwartet werden. Mittelfristig wird der EuGH diese Problematik allerdings nicht umschiffen können: Am 8. Jänner 2004 hat nämlich der Gerichtshof Herzogenbusch in der Rs Bujura⁴⁹) dem EuGH nur eine einzige, klare Frage zur Meistbegünstigung vorgelegt.

38) Siehe zB *Rädler*, EC Tax Rev. 1995, 66 (67); *Schuch*, SWI 1996, 267 (267); *Weggenmann*, IStR 2003, 677 (680 ff); *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law (2002) 514 ff.

39) Dazu ausf *Weggenmann*, IStR 2003, 677 (682) uHa EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft and Hoechst – Tz 44, 54.

40) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot – Tz 99; dazu etwa *G. Kofler*, De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖStZ 2003/315, 184 (186).

41) In diese Richtung auch *Hughes*, BIFD 1998, 329 (332 ff); *van den Hurk*, EC Tax Rev. 1999, 211 (216 ff); *van der Linde*, EC Tax Rev 2004, 10 (14); siehe auch *Vogel*, Some observations regarding „Gilly“, EC Tax Rev 1998, 150 (150).

42) EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain.

43) EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413, Gottardo.

44) Siehe Schlussanträge GA *Mischo* 2. 3. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 89 ff.

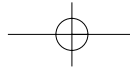
45) Dazu *De Ceulaer*, BIFD 2003, 493 (495); siehe auch *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law (2002) 520 ff.

46) Siehe dazu *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), DBA und EU-Recht (1996) 99 (101); *van den Hurk*, EC Tax Rev 1999, 211 (216); weiters *Vogel*, Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law, EC Tax Rev 1995, 264 (264).

47) Siehe auch *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law (2002) 496 ff.

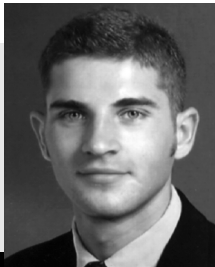
48) Dazu *van den Hurk*, EC Tax Rev 1999, 211 (216 ff).

49) Rs C-8/04; siehe zur Vorlagefrage ABI C 59/17 (6. 3. 2004).



Diese betrifft einen Deutschen mit einem Wochenendhaus in den Niederlanden und daraus bezogenem Einkommen, wobei aber bestimmte Freibeträge und Vergünstigungen deshalb verweigert wurden, weil weniger als 90 % des Familienein-

kommens aus Holland stammen. Andererseits haben nach der Nichtdiskriminierungsklausel im niederländisch-belgischen DBA Belgier Anspruch auf diese Vergünstigungen. Muss Holland den Deutschen wie einen Belgier behandeln?

**Der Autor:**

DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York) ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des Internationalen und europäischen Steuerrechts.

Publikationen des Autors:

Regelmäßige Besprechung der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern für die ÖStZ.