

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung

ÖStZ 2005/

949, S. 432

Während sich die hA im Schrifttum bereits mit dem Gedanken einer gemeinschaftsrechtlichen Inbound-Meistbegünstigungsverpflichtung angefreundet und durch die Schlussanträge in der Rs D¹⁾ auch Auftrieb erfahren hatte, erteilte die Große Kammer des EuGH im Urteil vom 5. 7. 2005²⁾ diesen Überlegungen eine klare Absage. Die einer Meistbegünstigungsverpflichtung durch den Quellenstaat zugedachte weitreichende Bedeutung ist somit wohl bereits vor ihrem eigentlich Anfang beendet und damit ein entspanntes Aufatmen der europäischen Fiscis sichergestellt.

Univ.-Ass. Dr. Georg Kofler,
LL.M. (NYU)*
Universität Linz

1. Man muss auch loslassen können ...

a. Aufgrund der nicht harmonisierten direkten Steuern in der Gemeinschaft und der unterschiedlichen Abkommenspolitik der einzelnen Mitgliedstaaten weichen DBA in der Praxis häufig voneinander und auch vom OECD-MA ab. Im Schrifttum war daher bisher höchst umstritten, ob das Gemeinschaftsrecht eine steuerliche Meistbegünstigung erfordert: So wurde die Bedeutung eines möglichen Verbotes *horizontaler* Diskriminierungen zwischen zwei Gebietsfremden vor allem hinsichtlich der bei allen Grundfreiheiten relevanten Frage diskutiert, ob bzw. inwieweit das Gemeinschaftsrecht zu einer Meistbegünstigung im Rahmen von DBA verpflichtet, ob also zB der Quellenstaat zwei aus verschiedenen Mitgliedstaaten stammende Investoren gleich behandeln und damit die jeweils günstigste Abkommenrechtslage gewähren muss.³⁾ Die hA im Schrifttum sympathisierte generell mit dieser Ansicht, wobei sich in jüngerer Zeit auf Basis des *Gilly*-Urteils⁴⁾ eine differenzierte Auffassung je nach betroffener Abkommensnorm durchgesetzt hat⁵⁾. In den mit Spannung erwarteten, am 26. 10. 2004 ergangenen Schlussanträgen in der Rs D befürwortete auch Generalanwalt *Colomer*⁶⁾ unter gewissen Voraussetzungen und speziell für den Fall einer nicht reziproken Vergünstigung eine solche gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Meistbegünstigung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen.

Demgegenüber haben die nationalen Gerichte bislang eine gemeinschaftsrechtliche Meistbegünstigungsverpflichtung abgelehnt⁷⁾, zuletzt auch der UFS Wien⁸⁾.

b. Überlegungen in Richtung einer solchen *Inbound*-Meistbegünstigung im Verhältnis zweier Gebietsfremder durch den Quellenstaat hat der EuGH allerdings in seinem Urteil vom 5. 7. 2005 in der Rs D⁹⁾ eine klare Absage erteilt und in seiner Großen Kammer entschieden, dass sich im Hinblick auf den holländischen Vermögensteuerfreibetrag zwei in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässige Gebietsfremde aus der Sicht des Quellenstaates schon deshalb nicht in einer vergleichbaren Lage befinden, weil eine unterschiedliche Behandlung im Wesen eines bilateralen DBA liege; dies gelte selbst dann, wenn in einem DBA an Ansässige eines DBA-Partnerstaates einseitig Vorteile gewährt werden, die Ansässigen anderer DBA-Partnerstaaten vorenthalten werden, zumal auch ein solcher Vorteil im Gesamtkontext des Abkommens gesehen werden müsse und zu dessen allgemeiner Ausgewogenheit beitrage¹⁰⁾. Damit folgt der EuGH im Ergebnis jenem Teil des Schrifttums, der bereits bisher eine Vergleichbarkeit und damit eine Meistbegünstigungsverpflichtung aufgrund der Reziprozität und Balance der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen abgelehnt hatte¹¹⁾. Wenngleich die Begründung des Urteils letztlich

*) Ich danke Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel, Dr. Axel Cordewener, LL.M., MMag. Dr. Clemens Schindler, LL.M., und Dr. Ines Hofbauer für ihre Diskussionsbereitschaft und zahlreiche wertvolle Anregungen.

1) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, D; dazu und zum Meistbegünstigungskonzept bereits G. Kofler, ÖStZ 2004/1066, 558 (558 ff mwN).

2) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D; dazu bereits Lang, SWI 2005, 365 (365 ff), Rödder/Schönfeld, IStR 2005, 523 (523 ff), sowie demnächst auch Schindler, taxlex 8/2005 [in Druck].

3) Umfassend zu dieser Problematik jüngst G. Kofler, 5 HBTJ 1 (1 ff) (2005); Hofbauer in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005) [in Druck].

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

5) Siehe zB Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 836 ff; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 262 ff; Weggenmann, IStR 2003, 677 (681 ff); van der Linde, EC Tax Rev 2004, 10 (14 ff); G. Kofler, 5 HBTJ 1 (68 ff) (2005).

6) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, D; dazu etwa G. Kofler, ÖStZ 2004/1066, 558 (558 ff mwN); Martin, Tax Planning Int'l EU Focus (Nov 2004); Hofbauer, SWI 2004, 586 (586 ff); Cussons, Tax Planning Int'l Rev (Dec 2004); Schnitzger, IStR 2004, 793 (801 ff); Meusen, ET 2005, 52 (52 ff).

7) Vgl BFH 31. 10. 1990, II R 176/87, BFHE 162, 374, BStBl 1991 II 161 (betreffend Vermögensbesteuerung einer italienischen Gesellschaft in Deutschland); BFH 26. 5. 2004, I R 54/03, BFHE 206, 332, BStBl 2004 II 767 (betreffend deutsche Quellensteuer auf Dividendenzahlungen an eine russische Kapitalgesellschaft unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit); siehe für die Niederlande auch Betten, ET 1997, 417 (417 ff).

8) Siehe UFS Wien 23. 6. 2005, RV/1799-W/03, wo bereits die diskriminierende Wirkung der österreichischen Quellensteuer auf Lizenzzahlungen nach Holland im Wesentlichen wegen der korrespondierenden Anrechnungsverpflichtung in den Niederlanden verneint wurde; siehe dazu ausführlich Hofbauer, SWI 2005, 376 (376 ff).

9) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 59 ff.

10) Dazu sogleich unten Kapitel 4.

11) So etwa Hinnekens, EC Tax Rev 1995, 202 (213 f); Kemmeren, EC Tax Rev 1997, 146 (147 f); Kemmeren in Essers/de Bont/Kemmeren (Hrsg.), The Compatibility of Anti-Abuse-Provisions in Tax Treaties with EC Law (1998) 17 (23); Lehner, BIFD 2000, 461 (470); Hinnekens, EC Tax Rev 2002, 112 (114); siehe auch Wattel, CML Rev 1996, 223 (252 f); van den Hurk, EC Tax Rev 1999, 211 (216); Randelzhofer/Forsthooff in Grabitz/

nicht befriedigt, scheinen angesichts der klaren Aussagen des EuGH Rückzugsgefechte zur Verteidigung einer Meistbegünstigungspflicht durch den Quellenstaat in „Inbound-Situationen“ aussichtslos und man wird sich hier wohl einen ansonsten an Eltern und Schwiegereltern adressierten Rat zu Herzen nehmen müssen: *Man muss auch loslassen können ...*

2. Die Problemstellung in der Rechtssache D

Die Rs D betrifft den in Deutschland ansässigen Herrn D., dessen Weltvermögen zu 90 % in Deutschland und zu 10 % in den Niederlanden belegen war, wo er 1998 Berufung gegen die Verweigerung eines Freibetrages bei der Vermögensteuer erhob. Nach niederländischem Recht konnte ein Steuerländer nämlich grundsätzlich nur dann den für Steuerländer 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 Vermögenssteuergesetz wie Niederländer. Da das niederländisch-deutsche Abkommen keine derartige Bestimmung enthält, stellte der niederländische Gerichtshof's-Hertogenbosch 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.

3. Grundfreibetrag und Inländergleichbehandlung

a. Die erste Vorlagefrage lief also darauf hinaus, ob auch ein Gebietsfremder Anspruch auf den für in den Niederlanden Ansässige vorgesehenen vermögensteuerlichen Freibetrag hat, selbst wenn er nur einen geringen Teil seines Weltvermögens in den Niederlanden hält¹²). Anders als der GA¹³) verneinte der EuGH¹⁴) dies. Da eine Immobilieninvestition unstrittig als Kapitalbewegung iSd Richtlinie 88/361/EWG¹⁵) anzusehen ist und damit in den Anwendungsbereich der Bestimmungen über die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 ff EG fällt, lief die Kernfrage der – über den deklarativ wirkenden Art 58 Abs 3 EG aufgezeigten – Diskriminierungsprüfung in der

Hilf (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (2003), Vor Art 39–55 Rz 259; Lehner in Vogell/Lehner, DBA⁴, Einl Rz 268; offen bei Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, KSt, Einf Anm 122; bisher das Reziprozitätsargument ablehnend zB Tietje, EuR 1995, 398 (410 f); Wassermeyer, (1998) 15 (27 f); Schuch in Lang (Hrsg), Multilateral Tax Treaties (1998) 33 (46 f); Weber/Spierts, ET 2004, 65 (68); jüngst Lang, IStR 2005, 289 (295); G. Kofler, 5 HBLJ 1 (80 ff) (2005); siehe auch Farmer, EC Tax J. 1995/96, 91 (103).

12) Während die Vorlagefrage „negativ“ hinsichtlich des möglichen Verlustes der Vergünstigung des Freibetrages gegen die Kapitalverkehrsfreiheit formuliert war, würde sich umgekehrt ein Anspruch des Gebietsfremden auf den Freibetrag aus der „positiven“ Wirkung der Grundfreiheiten in dem Sinne ergeben, dass ein Marktteilnehmer unmittelbar eine ihm gemeinschaftsrechtswidrig versagte Begünstigung (zB höhere Abzugsmöglichkeiten oder einen niedrigeren Steuersatz) für sich beanspruchen kann; siehe etwa EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, Terhoeve – Tz 57; EuGH 15. 1. 1998, C-15/96, Schöning-Kougebetopoulou, Slg 1998, I-47 – Tz 33 mwN; dazu auch Cordewener, DStR 2004, 6 (12).

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

14) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 20 bis 43.

15) Für die Auslegung des Art 56 EG nimmt der EuGH in stRsp Rückgriff auf die Nomenklatur der Richtlinie 88/361/EWG (siehe zB EuGH 16. 3. 1999, C-222/97, Trummer und Mayer, Slg 1999, I-1661 – Tz 21; EuGH 11. 1. 2001, C-464/98, Stefan, Slg 2001, I-0173 – Tz 5; EuGH 23. 9. 2003, C-452/01, Ospelt und Schlössle Weissenberg, Slg 2003, I-9743 – Tz 7; EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 24; siehe auch EFTA-Gerichtshof 14. 7. 2000, E-1/00, Íslandsbanki – Tz 14 ff).

Rs D darauf hinaus, ob sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in einer vergleichbaren Situation befinden und daher – bei mangelnder Rechtfertigung – eine Inländergleichbehandlung geboten ist. Entgegen mancher Erwartungen¹⁶) rekurrierte der EuGH zur Beantwortung dieser Frage auf seine Schumacker-Rechtsprechung¹⁷)¹⁸):

– So stellt es im Einkommensteuerrecht idR keine Diskriminierung dar, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte (personen- und familienbezogene)¹⁹) Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt, da sich diese beiden Gruppen von StPfl nicht in einer vergleichbaren Lage befinden²⁰). Die Verpflichtung zur Berücksichtigung dieser Umstände geht allerdings vom Wohnsitz- auf den Beschäftigungsstaat über, wenn der gebietsfremde StPfl in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen²¹) aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht, da dann der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, die persönlichen Vergünstigungen zu gewähren²²).

– In der Rs D überträgt der EuGH diese Überlegungen auch auf die Vermögensteuer, zumal diese ebenso wie die ESt eine direkte, nach der Steuerkraft des StPfl bemessene Steuer sei, die oft auch als Ergänzung der ESt, besonders der Kapitalsteuer, angesehen werde; zudem sei das Vermögen einer der Vermögensteuer unterliegenden Person im Allgemeinen zum größten Teil in seinem Wohnsitzstaat belegen, wobei dieser Staat meistens den Mittelpunkt der persönlichen Interessen und Vermögensinteressen eines solchen Steuerpflichtigen bilde²³). Wengleich diese – auf dogmatisch zweifelhaften Pauschalunterstellungen basierende – Überlegung im Grunde

16) So wurde im Schrifttum im Hinblick auf einen Erbschaftssteuerfall (EuGH 11. 12. 2003, C-364/01, Barbier, Slg 2003, I-15013) teilweise überlegt, dass die Schumacker-Rechtsprechung ausschließlich für das Einkommensteuerrecht Gültigkeit beanspruchen könne; siehe in diese Richtung Burgstaller/Haslinger, SWI 2004, 108 (110 ff); G. Kofler, 5 HBLJ 1 (53 f) (2005).

17) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Schumacker, Slg 1995, I-0225.

18) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 27 ff.

19) Zur inhaltlichen Begrenztheit der Schumacker-Rechtsprechung auf personen- und familienbezogene Entlastungen siehe etwa Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff; Randelzhofer/Forsthoef in Grabitz/Hilf (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (2003), Vor Art 39–55 Tz 228; D'Oreye de Lantremange, EC Tax J. 2002, 187 (200). Die Anwendung dieser Argumentation in Wielockx (EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Wielockx, Slg 1995, I-2493 – Tz 18) im Hinblick auf betriebliche Aufwendungen dürfte auf einem Missverständnis des nationalen Rechts beruhen und scheint insofern durch die nachfolgende Rechtsprechung überholt; siehe zB EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Asscher, Slg 1996, I-3089; EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Gerriette, Slg 2003, I-5933.

20) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Schumacker, Slg 1995, I-0225 – Tz 31 ff; siehe auch EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Wielockx, Slg 1995, I-2493 – Tz 18; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Asscher, Slg 1996, I-3089 – Tz 41; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Gilly, Slg 1998, I-02739 – Tz 49 ff; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Gschwind, Slg 1999, I-05451 – Tz 23 ff; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Zurstrassen, Slg 2000, I-3337 – Tz 21; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Wallentin; siehe auch EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, De Groot, Slg 2002, I-11819, zur Anwendung dieser Rechtsprechungslinie auf den Wohnsitzstaat; dazu etwa G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 184 (184 ff).

21) Als Richtwert werden generell 90 % herangezogen; siehe zB Wattel, ET 2000, 210 (216); siehe auch EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 30; die Kommission empfahl demgegenüber eine Grenze von 75 % (siehe die Empfehlung der Kommission vom 21. 12. 1993 betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden (94/79/EG), ABl L 39/22 ff [10. 2. 1994]).

22) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Schumacker, Slg 1995, I-0225 – Tz 36 ff; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Wielockx, Slg 1995, I-2493 – Tz 20 ff; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Asscher, Slg 1996, I-3089 – Tz 43; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Gschwind, Slg 1999, I-05451 – Tz 27 ff; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Wallentin – Tz 17.

23) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 31 ff.

wenig überzeugt, öffnet sie doch den Blick auf die daran anschließende Frage, ob die Lage eines Gebietsansässigen und die eines Gebietsfremden im Rahmen der Vermögensteuer ebenso wie im Bereich der Einkommensteuer in der Regel nicht vergleichbar sind.

– Der EuGH hielt hierzu fest, dass die Funktion des vermögensteuerlichen Freibetrages darin liege, dass zumindest ein Teil des Weltvermögens des Steuerpflichtigen von der Vermögensteuer befreit wird²⁴). Er könne somit seine Funktion nur dann vollständig erfüllen, wenn die Besteuerung das gesamte Vermögen des StPfl erfasse; daraus folgert der Gerichtshof, dass Gebietsfremde, die in diesem Mitgliedstaat nur hinsichtlich eines Teils ihres Vermögens besteuert werden, im Allgemeinen keinen Anspruch auf den Freibetrag erheben können²⁵). Wie im Bereich der ESt sei somit auch für die Vermögensteuer davon auszugehen, dass sich die Lage eines Gebietsfremden von der eines Gebietsansässigen unterscheidet, da in der Regel nicht nur seine wesentlichen Einkünfte, sondern auch seine wesentlichen Vermögenswerte in seinem Wohnsitzstaat konzentriert sind. Dieser Staat ist daher am besten in der Lage, die Gesamtsteuerkraft des Gebietsansässigen zu beurteilen und ihm dabei gegebenenfalls die in seinen Rechtsvorschriften vorgesehenen Freibeträge zu gewähren. Daher befindet sich ein StPfl, dessen Vermögen zu einem unwesentlichen Teil in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnsitzstaat belegen ist, im Allgemeinen nicht in einer Lage, die mit der eines Gebietsansässigen dieses anderen Mitgliedstaats vergleichbar ist, sodass es keine Diskriminierung ihm gegenüber darstellt, wenn ihm der für Gebietsansässige geltende Freibetrag versagt wird²⁶).

– Erkennt man die Anwendung der *Schumacker*-Grundsätze auf die Vermögensteuer an, bewegen sich diese Aussagen des EuGH auf bekannten Pfaden. Problematisch war in der Rs *D* allerdings die Situation, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat von Herrn *D* seit 1997 keine Vermögensteuer mehr erhebt, daher auch keinen vermögensteuerlichen Grundfreibetrag gewähren konnte und somit das *gesamte* stpfl Vermögen in den Niederlanden belegen war. Von dieser Überlegung hat sich auch der GA beeindrucken lassen und darauf basierend die Vergleichbarkeit im konkreten Fall bejaht²⁷). Der EuGH folgte dem nicht: Unabhängig von der Nichterhebung von Vermögensteuer im Wohnsitzstaat Deutschland, in dem sich das wesentliche Vermögen des Betroffenen befindet, bestehe für den Mitgliedstaat, in dem nur ein Teil des Vermögens des Betroffenen belegen ist, nicht die Verpflichtung, ihm die gleichen Vergünstigungen wie seinen eigenen Gebietsansässigen einzuräumen²⁸).

– Der EuGH gelangte somit hinsichtlich der ersten Vorlagefrage nach einer Inländergleichbehandlung zum Ergebnis, „dass die Artikel 56 EG und 58 EG einer Regelung nicht entgegen-

genstehen, nach der ein Mitgliedstaat gebietsfremden Steuerpflichtigen, deren Vermögen im Wesentlichen in ihrem Wohnsitzstaat belegen ist, die Vergünstigung eines Freibetrags versagt, die er den gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewährt“²⁹).

b. Wenngleich weniger spektakulär als die im zweiten Teil des Urteils untersuchte Meistbegünstigungsfrage³⁰), bringt auch der erste Urteilsteil zur *Inländergleichbehandlung* – als Kehrseite des allen Grundfreiheiten inhärenten Verbots der offenen oder verdeckten *Staatsangehörigkeitsdiskriminierung*³¹) – zahlreiche interessante Klarstellungen mit sich:

– Im Schrifttum ist im Grunde unbestritten, dass die Grundfreiheiten – trotz ihrer differierenden Textierung – sowohl auf Tatbestands- als auch auf der Rechtfertigungsebene konvergieren und dem selben Muster des Schutzes grenzüberschreitender Aktivitäten folgen, weshalb ihnen auch ein einheitliches dogmatisches Grundverständnis beizumessen ist³²). Der EuGH bestätigt diese Sichtweise im vorliegenden Urteil durch die Anwendung der zur Arbeitnehmerfreizügigkeit entwickelten *Schumacker*-Doktrin auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG eindrucksvoll³³).

– Knifflig war freilich die Frage der möglichen Auswirkung der Abschaffung der Vermögensteuer in Deutschland auf die Diskriminierungsprüfung des niederländischen Steuerrechts. Diese Problemstellung führt nämlich bei näherer Betrachtung weit in den Bereich der Disparitäten zwischen den nicht harmonisierten nationalen Steuersystemen der Mitgliedstaaten. So hat der EuGH auch in seiner steuerlichen Rsp wiederholt klare Aussagen zur grundfreiheitlichen Unbedenklichkeit von Unterschieden zwischen den nationalen Steuersystemen getroffen³⁴) und diesen Ansatz auch implizit in der *Schumacker*-Rsp³⁵) insofern bestätigt, als er Unterschiede in den nationalen Systemen der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Umstände eines Steuerpflichtigen akzeptiert hat³⁶). Eine solche bloße „Disparität“ wird üblicherweise dann vorliegen, wenn bei einer hypothetischen identischen Ausgestaltung der Steuersysteme der beteiligten Mitgliedstaaten die Benachteiligung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs verschwindet³⁷). Daraus folgert, die – ohnehin offensichtliche – Schlussfolgerung, dass jeder Mitgliedstaat grundsätzlich sein Steuersystem ohne Rücksicht auf die Steuersysteme anderer Mitgliedstaaten ausrichten darf: Unterschiedliche Steuersätze, Bemessungsgrundlagen etc sind daher als gemeinschaftsrechtlich immunisierte Disparitäten zu beurteilen³⁸). Daraus folgt aber auch, dass die bloße Existenz einer bestimmten Steuer in

29) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 43.

30) Dazu sogleich unten Kapitel 4.

31) Siehe zum auch der Kapitalverkehrsfreiheit inhärenten Diskriminierungsverbot insb *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 222 ff, 245 f; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 236 mwN.

32) Ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 103 ff.

33) Siehe auch *Schnitger*, IStR 2004, 793 (801).

34) EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations and Singer*, Slg 1997, I-2471 – Tz 33; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, *Gilly*, Slg 1998, I-2793 – Tz 47; EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, *De Groot*, Slg 2002, I-11819 – Tz 86; siehe zusammenfassend auch Schlussanträge GA *Poiadres Maduro* 7. 4. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 23 mwN.

35) Vgl EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225; vgl weiters EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, *Zurstrassen*, Slg 2000, I-3337.

36) Siehe *D'Oreye de Lantremange*, EC Tax J. 2002, 187 (204).

37) Dazu *Terral/Wattel*, European Tax Law³ (2001) 44 ff.

38) Siehe zB EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, *De Groot*, Slg 2002, I-11819 – Tz 85; weiters zB *Roxan*, 63 The Modern Law Review 831 (834) (2000); *Rödter*, DStR 2004, 1629 (1630).

24) Der EuGH misst damit – wie ausdrücklich auch der GA – dem vermögensteuerlichen Freibetrag offenbar dieselbe Funktion wie einem einkommensteuerlichen Grundfreibetrag zu, der einer sozialen Zielsetzung diene, da er die Möglichkeit biete, den Steuerpflichtigen ein von jeder Einkommensbesteuerung freies Existenzminimum zu sichern; dazu EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Slg 2003, I-5933 – Tz 48 ff; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin* – Tz 19; weiters Schlussanträge GA *Léger* 13. 3. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Slg 2003, I-5933 – Tz 32; dazu auch *G. Kofler*, ÖStZ 2003/504, 266 (267) und ÖStZ 2003/613, 307 (308 mwN); ebenso zB BFH 19. 11. 2003, I R 57/02, BFH/NV 2004, 766.

25) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 35 f.

26) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 37 f.

27) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, *D* – Tz 63 ff; zustimmend *Schnitger*, IStR 2004, 793 (801).

28) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 41.

einem Mitgliedstaat, die in einem anderen Mitgliedstaat nicht besteht, kaum als grundfreiheitsbeschränkend anzusehen ist³⁹⁾, und umgekehrt ebenso die Nichtexistenz einer Steuer in einem Mitgliedstaat wohl keine Bedeutung für die Diskriminierungsprüfung in einem anderen Mitgliedstaat erlangen kann. Letztgenannte Schlussfolgerung wurde freilich durch die Schlussanträge des GA in der Rs *D* in Frage gestellt: Seine Folgerung, dass die im Streitjahr 1998 erfolgte Versagung des Vermögensteuerfreibetrages in den Niederlanden deshalb als diskriminierend zu beurteilen ist, weil der Betreffende in Deutschland – mangels dortiger, bereits 1997 aufgehobener Vermögensteuer – keinen entsprechenden Freibetrag erhalten konnte⁴⁰⁾, würde umgekehrt bedeuten, dass – hätte Deutschland im Streitjahr Vermögensteuer erhoben – das niederländische Recht im Streitjahr diskriminierungsfrei gewesen wäre. Zu Recht hat der EuGH diese Folgerung abgelehnt⁴¹⁾ und vermeidet damit einen offenen Widerspruch zu seiner bisherigen Rsp zur grundfreiheitlichen Irrelevanz von bloßen Disparitäten.

– Klärungsbedürftig ist aber das Verhältnis zur Rs *Wallentin*⁴²⁾. Dort hatte der EuGH entschieden, dass Einnahmen eines Steuerpflichtigen, die in seinem Wohnsitzstaat nicht steuerbar sind (konkret: Unterhaltsleistungen und Stipendien), bei der Berechnung der 90%-Grenze im Tätigkeitsstaat außer Betracht zu lassen sind⁴³⁾. Während der EuGH also in *Wallentin* das in Deutschland erzielte und dort nicht steuerbare Einkommen für den Wechsel der steuerlichen Berücksichtigungspflicht von persönlichen und familiären Umständen zum Tätigkeitsstaat auf Basis der 90%-Grenze ausblendete und dadurch zu einer entsprechenden Verpflichtung des Tätigkeitsstaates gelangte, vollzog er diesen Schritt in *D* hinsichtlich des im deutschen Wohnsitzstaat belegenen nicht vermögensteuerpflichtigen Vermögens – entgegen den Schlussanträgen des GA⁴⁴⁾ – nicht. Der entscheidende Unterschied zwischen diesen beiden Konstellationen liegt offenbar in der Existenz der betreffenden Steuer selbst: So fügt der EuGH seiner Analyse in *D* nämlich die ausdrückliche Aussage hinzu, „*das sich der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens von dem unterscheidet, der dem Urteil Wallentin zugrunde lag, da es sich bei den Unterhaltsleistungen, die Herr Wallentin von seinen Eltern erhielt, und dem ihm vom deutschen Staat gewährten Stipendium ihrem Wesen nach im Rahmen des deutschen Steuerrechts um steuerfreie Einkünfte handelte. Daher können die von Herrn Wallentin in Deutschland bezogenen Beträge und das in diesem Mitgliedstaat*

belegene Vermögen von Herrn D. im Hinblick auf die Frage, ob Herr D. für die Besteuerung seines Vermögens in den Niederlanden der im niederländischen Recht vorgesehene Freibetrag zu gewähren ist, nicht als vergleichbar angesehen werden“. Nichtsdestoweniger führt aber *Wallentin* auch dazu, dass für die Diskriminierungsanalyse im Tätigkeitsstaat doch die steuerliche Behandlung im Wohnsitzstaat Wirkung entfaltet: Die Entscheidung des Wohnsitzstaates, gewisse Beträge als nicht steuerbar zu betrachten, wirkt damit unmittelbar auf die Ermittlung des prozentuell im Tätigkeitsstaat erzielten Einkommens, selbst wenn nach dem Recht des Tätigkeitsstaates solche Beträge steuerbar und steuerpflichtig wären, und obwohl die steuerliche Nichterfassung solcher Einkünfte im Wohnsitzstaat für den Steuerpflichtigen ohnehin „besser“ ist als die Gewährung eines allfällig niedrigeren Freibetrages. Dies ist unbefriedigend. Dennoch lässt sich das Urteil in *Wallentin* wohl nur dahin verstehen, dass der EuGH auf die Steuerbarkeit nach dem nationalen Recht des Wohnsitzstaates abstellt, was mE durch die wiederholte Bezugnahme darauf, dass die fraglichen Einnahmen „ihrem Wesen nach im Rahmen des deutschen Steuerrechts [...] steuerfreie Einkünfte“ darstellen, bestätigt wird⁴⁵⁾. Damit setzt *Wallentin* freilich die in *Schumacker* begonnene Ausnahme von der ehernen Grundregel fort, dass im Rahmen der Diskriminierungsprüfung konzeptionell auf die steuerliche Situation in einem Mitgliedstaat abzustellen ist⁴⁶⁾, was wiederum dem Bild der „Kästchengleichheit“⁴⁷⁾ immanent ist.

4. Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung

a. Der in der Rs *D* vom vorlegenden Gerichtshof's-Hertogenbosch *eventualiter* gestellten zweiten Vorlagefrage nach der Meistbegünstigungsverpflichtung lag die Überlegung zugrunde, dass im Streitjahr 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 aufgrund des Diskriminierungsverbots nach Art 25 Abs 3 des belgisch-niederländischen DBA⁴⁸⁾ einen – dem Deutschen versagten – Anspruch auf den Freibetrag hatte. Während der GA in seinen Schlussanträgen aus der Kapitalverkehrsfreiheit im Grunde ein Verbot der *horizontalen* Diskriminierung zwischen zwei Gebietsfremden und damit für den Sonderfall einer einseitigen Vergünstigung im Grunde auch eine Verpflichtung

39) Zu weitgehend in diese Richtung könnte aber EuGH 14. 10. 1999, C-439/97, *Sandoz*, Slg 1999, I-7041 – Tz 19, verstanden werden, wonach die fragliche österreichische Gebührenbestimmung „den Gebietsansässigen eines Mitgliedstaats die Möglichkeit“ nahm, „in den Genuss einer Gebührenfreiheit zu gelangen, die für außerhalb des Staatsgebiets geschlossene Darlehensverträge gelten könnte“ und daher eine derartige Maßnahme geeignet war, „diese Gebietsansässigen davon abzuschrecken, bei in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Personen Darlehen aufzunehmen“; kritisch dazu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 845 f.

40) Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, *D* – Tz 63 ff; zustimmend *Schnitger*, IStR 2004, 793 (801).

41) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 41 f; kritisch auch bereits Cordewener, FR 2005, 345 (352 m FN 47).

42) EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin*; dazu etwa G. Kofler, ÖStZ 2004/829, 423 (423 ff).

43) Daraus folgt mE, dass Einkünfte, die zwar nach österreichischem Recht steuerpflichtig wären, nach ausländischem Recht aber entweder nicht steuerbar oder nicht steuerpflichtig sind, sowohl für die Berechnung der 90%-Grenze als auch für die absolute Grenze des § 1 Abs 4 EStG außer Betracht zu lassen sind; siehe G. Kofler, ÖStZ 2004/829, 423 (425); anders wohl Lang, SWI 2005, 156 (163).

44) Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, *D* – Tz 63 ff; zustimmend *Schnitger*, IStR 2004, 793 (801).

45) Kritisch aber Lang, RIW 2005, 336 (341), und Lang, SWI 2005, 365 (368), der aus dem Abstellen des EuGH auf den Wesensbegriff der Steuerfreiheit wohl insofern auf einen gemeinschaftsweiten Konsens über die Nichtsteuerbarkeit gewisser Einkommensteile abheben möchte.

46) Ausführlich Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 828 ff mwN; Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 240; ebenso zB *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); weiters Lang, IStR 2005, 289 (292); differenzierend *Gammie/Brannan*, Intertax 1995, 389 (403); aA zB *Hughes*, BIFD 1997, 126 (127 ff); siehe auch *De Ceulaer*, BIFD 2003, 493 (500 ff).

47) *Birk* in *Lehner* (Hrsg), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) 63 (65 ff); *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (73 ff); Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 829.

48) Die Nichtdiskriminierungsklausel nach Art 25 Abs 3 des belgisch-niederländischen DBA sieht vor, dass „[i]ndividuals who are residents of one of the States shall benefit in the other State from the same personal allowances, reliefs and deductions on account of civil status or family responsibilities which the last-mentioned State grants to its own residents“; siehe dazu auch *Weber/Spierts*, The ET 2004, 65 (67 ff).

zur „Meistbegünstigung“ bejahte⁴⁹⁾, folgte der EuGH – wie bereits einleitend dargelegt⁵⁰⁾ – dieser Ansicht nicht⁵¹⁾.

– Implizit basierend auf seiner bisherigen Rsp, wonach auch DBA am Gemeinschaftsrecht zu messen sind⁵²⁾, leitete der EuGH seine Analyse zu Recht damit ein, dass diese Frage nach der Meistbegünstigung im Kern nicht die Konsequenzen betrifft, die sich aus der – grundfreiheitsimmunisierten⁵³⁾ – Aufteilung der Steuerhoheit für die Angehörigen oder Einwohner von an einem Abkommen beteiligten Mitgliedstaaten ergeben, sondern bezieht sich auf einen Vergleich zwischen der Lage einer Person, die in einem nicht an einem solchen Abkommen beteiligten Mitgliedstaat wohnt, und der Lage einer Person, die unter dieses Abkommen fällt. Gerade diese Frage nach der horizontalen Vergleichbarkeit zweier Gebietsfremder war der eigentliche Streitpunkt in der literarischen Meistbegünstigungsdiskussion⁵⁴⁾. Der EuGH verwies hier darauf, dass der Anwendungsbereich eines bilateralen DBA auf die darin genannten natürlichen oder juristischen Personen beschränkt ist, es aber dennoch Situationen gibt, in denen die Vergünstigungen aus einem bilateralen Abkommen auf die Einwohner eines Mitgliedstaats, der nicht an dem Abkommen beteiligt ist, erstreckt werden können; dies ist etwa hinsichtlich der unilateralen Ausdehnung des Abkommenschutzes auf Betriebsstätten beschränkt StPfl *à la Saint-Gobain*⁵⁵⁾ der Fall, zumal hier die Lage des gebietsfremden StPfl, der über eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat verfügt, als mit der Lage eines gebietsansässigen StPfl dieses Staates gleichwertig betrachtet wird.

– Die in *Saint-Gobain* relevante Inländergleichbehandlung unter dem Gesichtspunkt vertikaler Gleichbehandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden unterscheidet sich aber grundsätzlich von der Problematik in *D*, wo die zweite Vorlagefrage auf eine horizontale Vergleichspaarbildung zwischen zwei Gebietsfremden hinauslief⁵⁶⁾. Dies würde aber – so der EuGH zutreffend – voraussetzen, dass sich diese beiden StPfl im Lichte des DBA in vergleichbarer Lage befinden⁵⁷⁾. Insoweit sei jedoch „zu berücksichtigen, dass das belgisch-niederländische Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung derselben Einkommen und Vermögenswerte in den Niederlanden und in

*Belgien in Artikel 24 eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten vorsieht und in Artikel 25 Absatz 3 bestimmt, dass natürlichen Personen, die in einem dieser beiden Staaten ansässig sind, in dem anderen Staat die persönlichen Abzüge zugute kommen, die dieser Staat seinen eigenen Einwohnern gewährt*⁵⁸⁾. Dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragsschließenden Mitgliedstaaten ansässig sind, sei „eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt“, weshalb sich „ein in Belgien ansässiger Steuerpflichtiger hinsichtlich der auf unbewegliches Vermögen in den Niederlanden erhobenen Vermögensteuer nicht in der gleichen Lage wie ein außerhalb Belgiens ansässiger Steuerpflichtiger“ befindet⁵⁹⁾. Und schließlich: „Eine Bestimmung wie Artikel 25 Absatz 3 des belgisch-niederländischen Abkommens lässt sich nicht als eine Vergünstigung ansehen, die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könnte, sondern bildet einen integralen Bestandteil des Abkommens und trägt zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit bei“⁶⁰⁾.

– Der EuGH gelangte somit hinsichtlich der zweiten Vorlagefrage nach einer „Meistbegünstigung“ zum sehr eng formulierten Ergebnis, „dass es nicht gegen die Artikel 56 EG und 58 EG verstößt, dass eine Vorschrift eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende in einer Situation und unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht auf den Staatsangehörigen eines nicht an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaats erstreckt wird“⁶¹⁾.

b. Die Aussagen des EuGH, der die gemeinschaftsrechtliche Inbound-Meistbegünstigungsüberlegung bereits auf der VergleichbarkeitsEbene beendet, werden vom Gerichtshof zwar kaum begründet, erscheinen dafür aber eindeutig.

– Basierend auf der Prämisse des vorliegenden Gerichts, dass auch eine Ausländergleichbehandlung geboten sein kann, aber ohne sich dieser Prämisse explizit anzuschließen, lehnt der Gerichtshof zunächst das Hauptargument der Befürworter einer gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung, dass nämlich Art 12 EG und die Grundfreiheiten „jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit“ verbieten, weshalb eben auch eine verdeckte Staatsangehörigkeitsdiskriminierung zwischen zwei Nichtansässigen durch divergierende DBA erfasst sei⁶²⁾, wegen mangelnder Vergleichbarkeit der Situationen zweier Gebietsfremder im Lichte unterschiedlicher DBA ab. Hält man sich hier die Eingangsbemerkung des EuGH vor Augen, wonach „einer in Belgien ansässigen Person, deren Gesamtvermögen zu 10 % aus unbeweglichem Vermögen in den Niederlanden besteht und deren Lage daher mit der von Herrn D. vergleichbar ist, im Gegensatz zu Herrn D. der Freibetrag zugute [kommt], den die Niederlande ihren eigenen Einwohnern im Bereich der Vermögensteuer gewähren“⁶³⁾, so liegt wohl die Folgerung nahe, dass eine

49) Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D – Tz 72 bis 106; dazu ausf. G. Kofler, ÖStZ 2004/1066, 558 (558 ff mwN); siehe auch Hofbauer, SWI 2004, 586 (586 ff); Schnitger, IStR 2004, 793 (801 ff); Meussen, ET 2005, 52 (52 ff).

50) Oben Kapitel 1.

51) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 44 bis 63.

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

53) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, *Gilly*, Slg 1998, I-2793 – Tz 24 ff; vgl weiters EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, Slg 1999, I-6161 – Tz 56; weiters *Vanistendael*, CML Rev 2000, 167 (171); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 837; *Weber/Spierts*, ET 2004, 65 (67 ff); *van der Linde*, EC Tax Rev 2004, 10 (14); *Rödter*, DStR 2004, 1629 (1630).

54) 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).

55) Der EuGH verweist diesbezüglich auf EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, Slg 1999, I-6161 – Tz 59; ebenso zB auch EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, *Gottardo*, Slg 2002, I-413.

56) Ebenso Schlussanträge GA Mischo 2. 3. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, Slg 1999, I-6161 – Tz 89 ff; aA Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D – Tz 91 ff; kritisch zu Letzteren bereits G. Kofler, ÖStZ 2004/1066, 558 (562); *Schnitger*, IStR 2004, 793 (802).

57) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 58: „Die Frage geht dahin, ob die Lage von Herrn D. mit der Lage eines anderen Gebietsfremden vergleichbar ist, der aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine besondere Behandlung genießt“.

58) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 60.

59) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 61.

60) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 62.

61) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 63.

62) So zB *Tietje*, EuR 1995, 398 (407 f); *Farmer*, EC Tax J. 1995/96, 91 (102 f); *Schuch*, EC Tax Rev 1996, 161 (162 f); *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 99 (112 f); *Rädler* in *Lang* (Hrsg), Multilateral Tax Treaties (1998) 1 (7); *Lang* in *Breuninger/Müller/Strobl-Haarmann* (Hrsg), Steuerrecht und Europäische Integration, FS *Rädler* (1999) 429 (433); *Lang* in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel* (Hrsg), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 71 (80); *Farmer*, EC Tax J. 1999, 137 (152); siehe auch *Hinneken*, EC Tax Rev 2002, 112 (114); *Dourado*, EC Tax Rev 2002, 147 (151); *van der Linde*, EC Tax Rev 2004, 10 (13).

63) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 45.

solche *faktische* Vergleichbarkeit durch den auf Ansässige der Partnerstaaten beschränkten Anwendungsbereich eines DBA überlagert wird^{63a}), was freilich insofern zirkulär wirkt, als dadurch im Grunde das im Rahmen der Diskriminierungsprüfung zu prüfende DBA den Prüfungsmaßstab verändert. Zudem gibt der EuGH im Ergebnis auch jenem Teil des Schrifttums Recht, der bisher die Reziprozität und Balance der einzelnen DBA in den Vordergrund gerückt hatte⁶⁴), und anerkennt somit, dass DBA das Resultat von Verhandlungen mit dem Ziel zwischenstaatlicher Aufkommensneutralität sind und einzelne Bestimmungen – selbst wenn sie in isolierter Betrachtung eine einseitige Vergünstigung darstellen – nicht aus diesem „Gesamtpaket“ herausgelöst werden können.

– Geht man nämlich von einer – durch den EuGH weder explizit bestätigten noch abgelehnten – grundsätzlichen gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung zu einer Gleichbehandlung von Gebietsfremden in vergleichbaren Situationen aus, wäre angesichts der differenzierten hA⁶⁵) gerade die „einseitige“ Begünstigung in *D* durch einen Freibetrag, der mangels Vermögensteuer im DBA-Partnerstaat keiner konkreten Reziprozität unterliegt, ein „Paradefall“ für eine Bejahung der Meistbegünstigung gewesen und hätte durchaus noch Spielraum für diese Frage in den Kernbereichen der DBA (zB unterschiedliche Quellensteuersätze) gelassen. Überlegt werden könnte allenfalls, ob sich das Urteil in *D* inhaltlich zB analog zur Entwicklung nach *Schumacker* auf die streitige personenbezogene Vergünstigung beschränken lässt, zumal es ja die Besonderheit des Falles war, dass Belgien und Niederlande – abweichend von den Vorgaben in *Schumacker* – in der abkommensrechtlichen Nichtdiskriminierungsklausel eine Verpflichtung des *Quellenstaates* zur Gewährung der „*persönlichen Abzüge, Freibeträge und Minderungen zu, die dieser Staat seinen eigenen Einwohnern wegen ihrer persönlichen Lage oder Belastungen gewährt*“ vorgesehen haben, selbst wenn die 90%-Grenze der *Schumacker*-Rechtsprechung nicht erfüllt ist⁶⁶). Allerdings scheinen die Aussagen des EuGH eine derart generelle Tragweite zu haben, dass wohl kein Anwendungsbereich für eine gemeinschaftsrechtliche Meistbegünstigungsverpflichtung in Inbound-Situationen verbleibt. So deutet das Fällende der Entscheidung in der Rs *D* durch die Große Kammer des Gerichtshofes darauf hin, dass der EuGH mit dem weitreichend formulierten Postulat der Nichtvergleichbarkeit von zwei Gebietsfremden im Lichte verschiedener DBA zugleich die Richtung für seine weitere Rsp festlegen wollte. Vor diesem Hintergrund wäre es daher mE eine Überraschung, wenn der EuGH in den beiden derzeit noch anhängigen Inbound-Meistbegünstigungsfällen *Bujura*⁶⁷) und *ACT Group Litigation*⁶⁸)

63a) Dazu auch Lang, SWI 2005, 365 (370).

64) Siehe die Nachweise in FN 8.

65) Zuletzt G. Kofler, 5 HBTJL 1 (68 ff mwN) (2005); in diesem Sinne ist auch die Kommission bisher davon ausgegangen, dass eine Meistbegünstigungsverpflichtung (nur) dann bestehen könnte, wenn abkommensrechtliche Zugeständnisse über die bloße Verteilung von Besteuerungsrechten hinausgehen; siehe „Company Taxation in the Internal Market“, SEC(2001)1681, 316.

66) Siehe auch EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, *De Groot*, Slg 2002, I-11819 – Tz 99, wonach es den Mitgliedstaaten freisteht, vertraglich die Berücksichtigung persönlicher Lasten abweichend von den durch das *Schumacker*-Urteil vorgegebenen Grundsätzen zu gestalten. Der Wohnsitzstaat kann daher aufgrund eines Abkommens von seiner Verpflichtung zur Berücksichtigung entbunden werden, soweit der Beschäftigungsstaat diese übernimmt. Eine solche Verteilung müsse aber jedenfalls „die gesamte persönliche und familiäre Situation gebührend berücksichtigen“; dazu etwa G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 184 (186).

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

68) Rs C-374/04; siehe zur Vorlagefrage ABI C 273/17 f (6. 11. 2004).

zu einem anderen Ergebnis käme, wengleich die „Einseitigkeit“ der Begünstigung in der Rs *ACT Group Litigation* noch eindeutiger ist, zumal es in diesem Fall um die abkommensrechtliche Gewährung von Steuergutschriften durch das Vereinigte Königreich auf Ausschüttungen an Ansässige gewisser DBA-Partnerstaaten geht.

– Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass bilaterale DBA – ungeachtet der nunmehr wohl verworfenen gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigungsverpflichtung durch den Quellenstaat und außerhalb der Inländergleichbehandlungsfälle *à la Saint-Gobain*⁶⁹), *Gottardo*⁷⁰) und *Open Skies*⁷¹) – durchaus auch für nicht in einem der Partnerstaaten Ansässige indirekt auf der Rechtfertigungsebene Bedeutung erlangen können: So argumentiert der EuGH nämlich im Rahmen des Anerkennungsgrundsatzes⁷²), 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 hat⁷³). Auf diese Art kann also ein Abkommen durchaus indirekte Wirkung für Fälle entfalten, auf die es keine direkte Anwendung findet.

5. Ausblick

Bei der Lektüre des Urteils in *D* kann man sich des Eindrucks nicht erwehren, dass der EuGH auch aus rechtspolitischen Erwägungen durch das Verneinen einer Inbound-Meistbegünstigungsverpflichtung die vermeintliche Büchse der Pandora geschlossen halten wollte, obwohl eine auf dem *Gilly*-Urteil⁷⁴) basierende, differenzierte Auffassung⁷⁵) gezeigt hätte, dass der Anwendungsbereich einer Meistbegünstigungsverpflichtung ohnehin nicht überschätzt werden darf⁷⁶). Unge-

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

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

71) EuGH 5. 11. 2002, C-466/98, *Kommission/Großbritannien*, Slg 2002, I-9427; EuGH 5. 11. 2002, C-467/98, *Kommission/Dänemark*, Slg 2002, I-9519; EuGH 5. 11. 2002, C-468/98, Slg 2002, I-9575, *Kommission/Schweden*; EuGH 5. 11. 2002, C-471/98, *Kommission/Belgien*, Slg 2002, I-9681; EuGH 5. 11. 2002, C-472/98, *Kommission/Luxemburg*, Slg 2002, I-9741; EuGH 5. 11. 2002, C-475/98, *Kommission/Österreich*, Slg 2002, I-9797; EuGH 5. 11. 2002, C-476/98, *Kommission/Deutschland*, Slg 2002, I-9855; dazu ausf. G. Kofler, 35 Tax Notes Int'l 45 (45 ff) (July 5, 2004); G. Kofler in *Jirousek, H.Lang, M.* (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 213 (213 ff).

72) Dazu ausführlich *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 395, 498 ff, 530 ff, 948 f, 967 und 970.

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

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

75) Siehe zB *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 836 ff; *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*⁵ (2002) 262 ff; *Weggenmann*, *IStR* 2003, 677 (681 ff); *van der Linde*, *EC Tax Review* 2004, 10 (14 ff); G. Kofler, 5 HBTJL 1 (68 ff) (2005).

76) So wurde in der literarischen Diskussion wiederholt darauf hingewiesen, dass beispielsweise von einer grundsätzlichen Meistbegünstigungsverpflichtung abkommensrechtliche Definitions- und Verteilungsfragen (zB die „klassischen“ Zuteilungsregeln, Definition der Betriebsstätte, Berechnung der 183-Tage-Klausel, Künstlerbesteuerung) unangestastet bleiben (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]); gute Argumente sprachen auch dafür, differierende Quellensteuersätze aus einer Meistbegünstigungsverpflichtung auszunehmen (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]; G. Kofler, ÖStZ 2004/1066, 558 [561 ff]; G. Kofler, 5 HBTJL 1 [74 ff] [2005]; siehe auch *Vogel*, *EC Tax Rev* 1998, 150 (150); aA 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). Dies dürfte auch dem generellen Standpunkt der Kommission entsprechen, wonach eine Meistbegünstigungsverpflichtung (nur) dann bestehen

klärt bleiben nach dem Urteil in *D* freilich nach wie vor andere Konstellationen, die in der Literatur ebenfalls unter dem Stichwort der Meistbegünstigung diskutiert werden, wie insbesondere die Frage einer quasi „umgekehrten“ Meistbegünstigung durch den Ansässigkeitsmitgliedstaat (Outbound-Meistbegünstigung)⁷⁷⁾, bei der ein StPfl die Anwendung des günstigsten Abkommens, das sein Ansässigkeitsstaat mit einem anderen Mitgliedstaat oder auch mit einem Drittstaat geschlossen hat, begehrt. Offen ist mE weiters, ob eine Meistbegünstigungsverpflichtung in Form der so genannten *Community Preference* bestehen könnte; dabei geht es um die Frage, ob es

könnte, wenn abkommensrechtliche Zugeständnisse über die bloße Verteilung von Besteuerungsrechten hinausgehen; siehe „Company Taxation in the Internal Market“, SEC(2001)1681, 316; siehe aber auch den kurzen Hinweis Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D – Tz 99.

77) Dies jüngst befürwortend Rödder/Schönfeld, IStR 2005, 523 (525 ff); siehe dazu auch Schuch in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), DBA und EU-Recht (1996) 99 (101); van den Hurk, EC Tax Rev 1999, 211 (216); weiters Vogel, EC Tax Rev 1995, 264 (264).

einem Mitgliedstaat gestattet ist, einem Gemeinschaftsbürger Begünstigungen vorzuenthalten, die in einem Abkommen den Ansässigen eines Drittstaates zugestanden wurden⁷⁸⁾. Man darf hier also gespannt der weiteren Entwicklung entgegensehen.

Wenngleich also offensichtlich die Leistungsfähigkeit der Grundfreiheiten zumindest bei gewissen Konstellationen der Meistbegünstigungsfrage an ihre Grenzen stößt, bedeutet dies freilich nicht, dass die Meistbegünstigung als europäische Idee gestorben ist; die entsprechende Aussage im Ruding Report kann nach wie vor Gültigkeit beanspruchen: „[I]t is absolutely unacceptable in the single market that bilateral tax treaties between Member States give preferential tax treatment to enterprises in one or several Member States and not to enterprises resident in the remaining Member States“⁷⁹⁾.

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

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



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.