

Steuerrecht und Sozial(versicherungs)recht – Anmerkungen zum Schlussantrag in der Rs. Blanckaert –

von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Vorstand des Instituts für österreichisches
und Internationales Steuerrecht der WU Wien, und Mag. Angelika Jettmar,
Wissenschaftliche Mitarbeiterin am selben Institut, Wien

Geltungsbereich: EU.

Literatur: Lang, in: Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, Wien 1996, S. 25 ff.; ders., Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?, RIW 2005, S. 336 ff.; ders., Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Harmonisierung ins Stottern?, SWI 2005, in Druck; Mattsson, Does the European Court of Justice understand the Policy behind Tax Benefits based on Personal and Family Circumstances?, ET 2003, S. 186 ff.; Schön, Die beschränkte Steuerpflicht zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht, IStR 1995, S. 119 ff.

I. Die Rechtslage in den Niederlanden

Generalanwältin Christine Stix-Hackl hat am 12. 5. 2005 ihren Schlussantrag in der Rs. Blanckaert (Rs. C-512/03) vorgelegt. In dieser die Niederlande betreffenden Rechtssache geht es um Fragen im Grenzbereich zwischen Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht. Die niederländischen Sozialversicherungsregeln knüpfen – für den relevanten Zeitraum – an die Steuervorschriften an: Das niederländische Steuerrecht sieht vor, dass Einkommensteuer auf Einkünfte (a) aus Arbeit und Wohnung, (b) aus einer wesentlichen Beteiligung an einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft und (c) aus Kapitalvermögen erhoben wird.

Versicherter und Beitragspflichtiger der niederländischen Sozialversicherung ist jeder Steuerpflichtige, der in den Niederlanden seinen Wohnsitz hat. Die Sozialversicherungsbeiträge werden aber nur von den Einkünften aus Arbeit und Wohnung berechnet. Wer daher in den Niederlanden seinen Wohnsitz hat und etwa dort ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, ist zwar versichert, braucht aber keine Beiträge zu zahlen.

Wer in den Niederlanden **keinen** Wohnsitz hat, ist als Gebietsfremder nur dann dort sozialversichert, wenn er in den Niederlanden Einkünfte aus Arbeit und Wohnung bezieht. Ein Gebietsfremder, der in den Niederlanden ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, braucht daher ebenso wenig wie ein Gebietsansässiger Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen, ist aber – im Unterschied zu Gebietsansässigen mit ausschließlich Einkünften aus Kapitalvermögen – auch nicht versichert.

Gebietsansässige Steuerpflichtige, die zur Sozialversicherung beitragspflichtig sind, haben auch Anspruch auf „Steuergutschriften für die Sozialversicherung“. Ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger, der ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, gilt ebenfalls als beitragspflichtig, auch wenn er – mangels Einkünften aus Arbeit und Wohnung – gar keine Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen braucht. Er hat daher auch Anspruch auf die Steuergutschrift. Gebietsfremde haben nur dann Anspruch auf diese Gutschrift, wenn sie Versicherte des niederländischen Sozialversicherungssystems sind, was eben voraussetzt, dass sie Einkünfte aus Arbeit in den Niederlanden beziehen und daher dort Beiträge zur Sozialversicherung abführen. Ein gebietsfremder Steuerpflichtiger, der ausschließlich Einkünfte

aus Kapitalvermögen bezieht, ist nicht beitragspflichtig und erhält daher auch keine Steuergutschrift für Sozialversicherungen.

Diese Steuergutschrift ist primär mit Sozialversicherungsbeiträgen zu verrechnen. Kann die Steuergutschrift nicht vollständig mit den Beiträgen für die Sozialversicherungen verrechnet werden, wird der Betrag der geschuldeten Einkommensteuer um den nicht verrechneten Teil der Steuergutschrift vermindert. Ein Gebietsansässiger, der in den Niederlanden ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, braucht keine Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen, kann diese Steuergutschrift daher auch nicht mit Sozialversicherungsbeiträgen verrechnen, sondern verrechnet sie mit seiner Einkommensteuerschuld. Die Steuergutschrift mindert daher die Einkommensteuer.

Das niederländische Recht behandelt somit Gebietsansässige und Gebietsfremde in Hinblick auf die Steuergutschrift unterschiedlich: Gebietsfremde, die in den Niederlanden ausschließlich steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, sind in das niederländische Sozialversicherungssystem überhaupt nicht einbezogen und erhalten daher keine Steuergutschrift für Sozialversicherung, die sie dann gegen ihre Einkommensteuerschuld verrechnen könnten. Gebietsansässige, die ausschließlich steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, sind insoweit in das Sozialversicherungssystem einbezogen, als sie an sich beitragspflichtig sind und auch Sozialversicherungsleistungen erhalten können. Die Beitragspflicht kommt aber bei ihnen deshalb nicht zum Tragen, da sich die sozialversicherungsrechtliche Beitragsleistung ausschließlich nach den Einkünften aus Arbeit und Wohnung bemisst. Sie brauchen daher keine Beiträge zu zahlen. Da sie aber dennoch sozialversichert sind, kommen sie auch in den Genuss der Steuergutschrift für Sozialversicherung. Diese Steuergutschrift können sie gegen ihre Einkommensteuerschuld verrechnen.

II. Die vergleichbare Situation und die Rechtfertigungsgründe

Der Schlussantrag untersucht zunächst, ob die Situation Gebietsansässiger und Gebietsfremder, die in den Niederlanden ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, miteinander vergleichbar sind und geht dann auf mögliche Rechtfertigungsgründe ein. Er berücksichtigt auch die Kohärenz der Regelung, allerdings nicht als Rechtfertigungsgrund, sondern bereits bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit. Den Umstand, dass die Gewährung der Steuergutschrift eng an die Regelungen des Sozialversicherungsrechts geknüpft ist, prüft die Generalanwältin sowohl auf Ebene der Vergleichbarkeit als auch auf Ebene der Rechtfertigungsgründe. Bei oberflächlicher Betrachtung könnte der Eindruck entstehen, dass Vergleichbarkeitsprüfung und Rechtfertigungsgründe nicht sauber auseinander gehalten worden wären. U. E. lässt die Vermengung dieser beiden Ebenen vielmehr erkennen, dass die Vergleichbarkeits- und die Rechtfertigungsebene auch vom Grundsatz her kaum getrennt werden können. In anderen Fällen hat sich ebenfalls bereits gezeigt, dass bestimmte Rechtfertigungsgründe schon im Rahmen der Vergleichbarkeit berücksichtigt werden können und umgekehrt (vgl. schon Lang, in: Gassner/Lang/Lechner, a. a. O., S. 37; weiters ders., SWI 2005, in Druck).

In der Sache schlägt der Schlussantrag dem EuGH vor, in der durch das niederländische Recht vorgenommenen Differenzierung keinen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit zu sehen, da die Regelung an die „Versicherten-eigenschaft im Rahmen des nationalen Sozialversicherungssystems knüpft“ (Rn. 72). Dieses Ergebnis überrascht: Der Umstand, dass die Gewährung der Steuergutschrift an sozialversicherungsrechtliche Normen anknüpft, kann jedenfalls nicht alleine entscheidend sein. Es handelt sich dabei bloß um eine Frage der Gesetzgebungstechnik. Es kann wohl für die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung keinen Unterschied machen, ob sich eine Regelung

über eine Steuergutschrift zur Festlegung ihres Anwendungsbereichs des Verweises auf sozialversicherungsrechtliche Normen bedient, oder ob dasselbe Ergebnis dadurch erzielt wird, indem der Kreis der für die Steuergutschrift in Betracht kommenden Anspruchsberechtigten durch eine eigene Regelung bezeichnet wird. Zufälligkeiten der nationalen Legistik sollten in jedem Fall unerheblich sein. Relevant kann wohl nur sein, ob der sachliche Zusammenhang der Regelung zu sozialversicherungsrechtlichen Normen geeignet ist, die rechtliche Situation Gebietsfremder und Gebietsansässiger nicht als vergleichbar anzusehen oder die Differenzierung zu rechtfertigen.

Gebietsfremde, die in den Niederlanden ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, sind überhaupt nicht in das niederländische Sozialversicherungssystem einbezogen. Der sachliche Zusammenhang der Steuergutschrift bei Steuerpflichtigen, die ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, mit sozialversicherungsrechtlichen Regelungen ist aber auch bei in den Niederlanden Gebietsansässigen zu lose, als dass er die steuerrechtliche Benachteiligung Gebietsfremder rechtfertigen könnte: Gebietsansässige, die ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, sind nur insoweit in das Sozialversicherungssystem einbezogen, als sie Leistungen aus diesem System in Anspruch nehmen können, nicht aber in Hinblick auf die Beitragspflicht. Die „Steuergutschrift aus Sozialversicherung“ wird diesen Gebietsansässigen mit ausschließlich Einkünften aus Kapitalvermögen, die niemals Beiträge zur Sozialversicherung zu zahlen haben, noch zusätzlich gewährt, ebenfalls im Unterschied zu Gebietsfremden. Daher ist u. E. mehr als zweifelhaft, ob die sozialversicherungsrechtliche Benachteiligung Gebietsfremder geeignet ist, als Rechtfertigung dafür herzuhalten, ihnen zusätzlich auch noch die Steuergutschrift – und damit die Minderung der Einkommensteuer – zu verwehren. Aus dem Blickwinkel der Betroffenen mag es geradezu zynisch erscheinen, ihre steuerrechtliche Benachteiligung – überspitzt formuliert – deshalb für gemeinschaftsrechtskonform zu erklären, da sie ja ohnehin auch auf dem Gebiet der Sozialversicherung benachteiligt werden.

Ob die sozialversicherungsrechtliche Benachteiligung Gebietsfremder gemeinschaftsrechtskonform ist, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Das im maßgebenden Zeitraum anwendbare sekundäre Gemeinschaftsrecht verpflichtet den Wohnsitzstaat nicht, **Gebietsansässigen**, die ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, generell sozialversicherungsrechtlichen Schutz zukommen zu lassen, schließt dies aber auch nicht aus. Dies gilt in gleicher Weise auch für **Gebietsfremde** mit ausschließlich Einkünften aus Kapitalvermögen. Wieweit gemeinschaftsrechtliche Vorschriften – im konkreten Fall etwa die Kapitalverkehrsfreiheit – zur Gleichbehandlung von Gebietsfremden mit Gebietsansässigen, die ohne Beitragsleistungen Sozialleistungen erhalten, verpflichten, wenn Gebietsfremde und Gebietsansässige ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, soll auch hier nicht abschließend beantwortet werden. Die „Festlegung des Umfangs und der Tragweite einer entsprechenden Sozialversicherungspflicht obliegt alleine den Mitgliedsstaaten“, jedoch haben – wie die Generalanwältin selbst festhält (Rn. 65) – „die Mitgliedsstaaten ihre Regelungskompetenz auch im Bereich des Sozialversicherungsrechts unter Wahrung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben auszuüben“. Der Ausschluss von Gebietsfremden von der Leistungsgewährung in den Niederlanden wird jedenfalls nicht notwendigerweise durch den Sozialversicherungsschutz im Wohnsitzstaat kompensiert, da Personen, die ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, auch in ihrem Wohnsitzstaat keineswegs Sozialversicherungsschutz haben müssen. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist selbst innerhalb des

Anwendungsbereichs der Verordnung 1408/71 die Differenzierung nach dem Wohnort keineswegs von vornherein und jedenfalls unbedenklich (vgl. z. B. EuGH v. 24. 4. 1980, Rs. 110/79, Coonan, Rn. 12; v. 15. 1. 1986, Rs. 41/84, Pinna, Rn. 24; v. 30. 1. 1997, Rs. C-4, 5/95, Stöber und Pereira, Rn. 39). Der Umstand, dass Steuerpflichtige, die ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, aus dem Blickwinkel des Sozialversicherungssystems möglicherweise bloß eine Randerscheinung sind, ist ohne Bedeutung, da die Gemeinschaftsrechtskonformität in jedem Einzelfall gewahrt sein muss und nicht bloß typisiert, im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung. Selbst wenn sich die sozial(versicherungs)rechtliche Benachteiligung Gebietsfremder aus in dieser Materie liegenden Gründen rechtfertigen ließe, stellt dies keinen überzeugenden Grund dafür dar, Gebietsfremde, die ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, zusätzlich auch bei der Berechnung der Einkommensteuer zu benachteiligen.

III. Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht

Die Generalanwältin ist der Auffassung der Kommission und der niederländischen und der deutschen Regierung entgegengetreten, die hervorgehoben hatten, dass die Regelung über die Steuergutschrift dem Sozialversicherungsrecht zuzuordnen sei. Sie hat überzeugend dargelegt, dass die Zuordnung der Regelung über die Steuergutschrift zum Sozialversicherungsrecht oder zum Steuerrecht nicht maßgebend sein kann (Rn. 65): In beiden Bereichen haben die Mitgliedstaaten ihre Regelungskompetenzen unter Wahrung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben auszuüben.

Bedeutung könnte der Zuordnung der Regelung zum Steuerrecht oder zum Sozialversicherungsrecht allerdings vor dem Hintergrund der Schumacker-Rechtsprechung des EuGH zukommen: Erachtet man nämlich die Gewährung der Steuergutschrift als Regelung, die der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen Rechnung tragen soll – was aufgrund der im Schlussantrag erwähnten Zielsetzung, das Existenzminimum zu sichern (Rn. 61), nicht ausgeschlossen scheint –, könnte die Einordnung der Vorschrift als steuerrechtliche Maßnahme bedeuten, dass die Niederlande berechtigt wären, Gebietsfremden diesen Vorteil zu verweigern, es sei denn, dass der Gebietsfremde alle oder fast alle seiner Einkünfte in den Niederlanden bezieht. Bezieht der Gebietsfremde alle oder fast alle seiner Einkünfte in den Niederlanden, wäre seine Situation jedoch jener von Gebietsansässigen vergleichbar. Die Bedenken gegen diese Rechtsprechungslinie sind vielfältig, worauf an anderer Stelle bereits ausführlich hingewiesen wurde (Lang, RIW 2005, S. 336 ff.). Vor dem Hintergrund der Rs. Blanckaert ist diese Rechtsprechung noch aus einem weiteren Blickwinkel fragwürdig: Die Einordnung derartiger Gutschriften entweder als steuerrechtliche Maßnahme oder – statt dessen – etwa als Transferzahlung kann extrem schwierig sein, besonders wenn man auch an die Möglichkeit denkt, dass solche Gutschriften im Falle nicht hinreichender positiver Einkünfte auch als Negativsteuer ausgestaltet sein könnten und dem Steuerpflichtigen ausbezahlt sind (zur Kritik an der Schumacker-Rechtsprechung aus dem Blickwinkel der fehlenden Berücksichtigung von Transferleistungen bereits Schön, IStR 1995, S. 121 f.; Mattsson, ET 2003, S. 189). Umso mehr überrascht es, wenn daran derart weitreichende Differenzierungen in Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen knüpfen sollten. Der Schlussantrag legt daher indirekt den Finger auf die Wunde, die die Schumacker-Judikatur gerissen hat, und sollte zusätzlicher Anlass sein, diese Rechtsprechungslinie zu überdenken und letztlich aufzugeben: Sowohl innerhalb als auch außerhalb des Steuerrechts sollten Gebietsansässige und Gebietsfremde in Hinblick auf persönliche und andere Umstände weder generell als vergleichbar noch generell als nicht vergleichbar angesehen werden, sondern dies vom Vergleich der jeweils für Gebietsansässige und Gebietsfremde geltenden nationalen Vorschriften in jedem Einzelfall abhängig gemacht werden (Lang, RIW 2005, S. 344). ◇