

Ines Hofbauer\*)

## Erfordern die Grundfreiheiten des EG-V eine innereuropäische Meistbegünstigung? – Erste Erkenntnisse aus dem „D“-Fall

DO THE FUNDAMENTAL FREEDOMS REQUIRE AN INTRA-COMMUNITY MOST-FAVOURLED-NATION TREATMENT? – FIRST CONCLUSIONS FROM THE “D”-CASE

On 26 October Advocate General *Colomer* issued his opinion in the so-called “D”-Case. It is the first of two pending cases at the ECJ dealing with most-favoured-nation treatment within the EU member states. This article discusses the findings of the Advocate General.

### I. Problemstellung

Die europarechtlichen Grundfreiheiten werden vom EuGH als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote verstanden. Die Mitgliedstaaten sind daher angehalten, Nichtansässige und Ansässige gleich zu behandeln, soweit sich diese in einer vergleichbaren Situation befinden. Hingegen sind Unterschiede in der Besteuerung erlaubt und sogar geboten, wenn keine Vergleichbarkeit gegeben ist. Jede Beschränkung in der Ausübung dieser Grundfreiheiten ist unzulässig.

Der Europäische Gerichtshof hat es bisher hingegen vermieden, zu Fragen der Meistbegünstigung Stellung zu nehmen.<sup>1)</sup> Das Meistbegünstigungsprinzip besagt, dass die Angehörigen des berechtigten Staates eine ebenso vorteilhafte Behandlung in Anspruch nehmen können wie die Angehörigen eines Drittlandes.<sup>2)</sup> Es ist daher derzeit offen, inwieweit einem Mitgliedstaat eine Schlechterstellung von Nichtansässigen eines EU-Landes gegenüber Nichtansässigen aus einem anderen EU-Land erlaubt ist.<sup>3)</sup>

Dem Europäischen Gerichtshof liegen derzeit zwei Vorabentscheidungsersuchen<sup>4)</sup> vor, von der sich die steuerliche Fachwelt Aufklärung und neue Impulse für daran anschlie-

\*) Mag. Ines *Hofbauer* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin und Lehrbeauftragte am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht.

1) Er hatte insbesondere im Rahmen der folgenden Rechtssachen Gelegenheit dazu: EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*; EuGH 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, *Gilly*; EuGH 8. 3. 2001, Rs. C-397/98 und Rs. C-410/98, *Metallgesellschaft und Hoechst*.

2) Vgl. Art. 4 und 5 Regelwerk über das Wesen und die Anwendbarkeit der Meistbegünstigung der International Law Commission (ILC): „A most-favoured-nation clause is a treaty provision whereby a State undertakes an obligation towards another State to accord most-favoured-nation treatment in an agreed sphere of relation.“ „Most-favoured-nation treatment is treatment accorded by the granting State to the beneficiary State, or to persons or things in a determined relationship with that State not less favourable than treatment extended by the granting State to a third State or to persons or things in the same relationship with that third State.“ *Ustor*, ILC: The MFN-Clause, 11 JWTL 1977, 462 ff. Vgl. auch *Strupp/Schlochauer*, Wörterbuch des Völkerrechts, Zweiter Band (1961) 497; *von Münch*, Völkerrecht (1971) 340.

3) Befürwortend vgl. u. a. *Schuch*, Die Reichweite der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags, IWB Nr. 17, Fach 11, Gruppe 2, 823; *Rädler*, Most-favoured-nation concept in tax treaties, in *Lang et al* (Hrsg.) Multilateral Tax Treaties (1998) 3; *Rädler*, Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht?, in *Burmester/Endres* (Hrsg.) Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin (1997) 335; *Pistone*, The impact of Community law on tax treaties (2002) 207. Ablehnend vgl. u. a. *Hinnekens*, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law – Applications of the Rules, EC Tax Review 1995/4, 202; *Hinnekens*, Non-Discrimination in EC Income Tax Law: Painting in the Colours of a Chameleon-Like Principle, ET 1996, 286; *Hughes*, Withholding Taxes and the Most Favoured Nation Clause, BIFD 1997, 126; *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 Review 1997/3, 146; *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 Review 2002/3, 147.

4) Rs. *D. vs. Rijksbelastingdienst* (Rs. C-376/03), ABl. v. 29. 11. 2003 C-289/12 f.; *Bujura* (Rs. C-8/04), ABl. v. 6. 3. 2004 C-59/17.

Beide Diskussionen erhofft. Am 26. 10. 2004 legte Generalanwalt *Colomer* seinen Schlussantrag in der Rs. *D. v. Rijksbelastingdienst* vor.

## II. Sachverhalt

Herr D ist deutscher Staatsbürger und ebendort ansässig. Im Veranlagungsjahr 1998 lagen 90 % seines Grundvermögens in Deutschland, die restlichen 10 % befanden sich in den Niederlanden. Dieses Land verlangte von Herrn D Vermögensteuer für das in den Niederlanden belegene Vermögen.<sup>5)</sup>

Für Fragen der Bewertung treffen die Niederlande keine Unterscheidung, ob das Grundvermögen einem gebietsansässigen oder einem gebietsfremden Steuerpflichtigen gehört. Es wird jeweils der Wert abzüglich der Verbindlichkeiten herangezogen. Allerdings wird der Abzug eines im Vermögensteuergesetz vorgesehenen Freibetrages den gebietsfremden Steuerpflichtigen versagt, ausgenommen sie besitzen mehr als 90 % ihres Grundvermögens in den Niederlanden. Lediglich in Belgien Ansässige kommen aufgrund einer Sonderbestimmung in den Diskriminierungsverboten des DBA Belgien-Niederlande<sup>6)</sup> in den Genuss dieses Freibetrages, ohne an die 90%-Grenze gebunden zu sein.

## III. Vorlagefragen

Das vorlegende Gericht sah aufgrund dieses Sachverhaltes die Möglichkeit einer Verletzung des freien Kapitalverkehrs.<sup>7)</sup> Neben einer Benachteiligung gegenüber Gebietsansässigen aufgrund der Versagung der Abzugsmöglichkeit des Freibetrages spricht das Gericht in seinen Fragen auch die Benachteiligung eines in Deutschland Ansässigen gegenüber einem in Belgien Ansässigen an.

Folgende Fragen wurden dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt:<sup>8)</sup>

1. Steht das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Artikel 56 EG ff., einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegen, aufgrund deren ein inländischer Steuerpflichtiger bei der Vermögensteuer immer Anspruch auf Abzug eines Freibetrages hat, während ein ausländischer Steuerpflichtiger keinen solchen Anspruch hat, wenn sich sein Vermögen hauptsächlich in seinem Wohnstaat befindet (wo keine Vermögensteuer erhoben wird)?
2. Wenn nein, ändert sich die Beurteilung im vorliegenden Fall dann dadurch, dass die Niederlande in Belgien wohnenden Personen, die sich im Übrigen in einer vergleichbaren Lage befinden, durch ein bilaterales Abkommen einen Anspruch auf den Freibetrag eingeräumt haben (und auch in Belgien keine Vermögensteuer erhoben wird)?
3. Falls eine der beiden vorangehenden Fragen zu bejahen ist: Steht das Gemeinschaftsrecht einer Prozesskostenregelung wie der vorliegenden entgegen, wonach grundsätzlich nur ein begrenzter Teil der Prozesskosten erstattet wird, wenn in einem Verfahren vor dem nationalen Gericht wegen eines Verstoßes eines Mitgliedstaats gegen das Gemeinschaftsrecht zugunsten eines Bürgers zu entscheiden ist?<sup>9)</sup>

---

<sup>5)</sup> Vgl. auch *Weber/Spierts*, The "D Case": Most-Favoured-Nation Treatment and Compensation of Legal Costs before the European Court of Justice, ET 2004, 65 (65); *van der Linde*, Some thoughts on most-favoured-nation treatment within the European Community legal order in pursuance of the *D* case, EC Tax Review 2004/1, 10 (11 f.).

<sup>6)</sup> Art. 25 Abs. 3 des Abkommens. Den natürlichen Personen mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten stehen im anderen Staat die persönlichen Abzüge, Freibeträge und Minderungen zu, die dieser Staat seinen eigenen Einwohnern wegen ihrer persönlichen Lage oder Belastungen gewährt.

<sup>7)</sup> Art. 56 EG-V.

<sup>8)</sup> Rn. 25 des Schlussantrages.

<sup>9)</sup> Der Standpunkt des Generalanwalts *Colomer* zu dieser Vorlagefrage wird aufgrund seiner rein verfahrensrechtlichen Natur im Nachfolgenden nicht näher erläutert.

#### IV. Der Schlussantrag des Generalanwalts

##### 1. Die Ansichten des Generalanwalts zur ersten Vorlagefrage

Gemäß dem Urteil in der Rs. *Schumacker*<sup>10)</sup> darf ein Mitgliedstaat einen Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaates, der sein Recht auf Freizügigkeit wahrnimmt, nicht schlechter behandeln als einen eigenen Staatsangehörigen, soweit sich beide in einer gleichen Lage befinden.<sup>11)</sup> Das Abgrenzungskriterium der Ansässigkeit ist hierbei dem der Staatsangehörigkeit gleichzusetzen, da regelmäßig die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates auch in diesem ansässig sind, und versteckte Diskriminierungen ebenso wie offene nicht zulässig sind. Soweit eine Person daher ihr überwiegendes Einkommen aus einem Land bezieht, in dem sie nicht ansässig ist, kann sie verlangen, entsprechend einem unbeschränkt Steuerpflichtigen besteuert zu werden. In Österreich liegt diese Grenze bei 90 %.<sup>12)</sup>

Der vorliegende Fall unterscheidet sich aber vom Sachverhalt der Rs. *Schumacker* in zwei wesentlichen Punkten. Die Niederlande erheben erstens von Herrn D Vermögensteuer, nicht hingegen Einkommensteuer. Zweitens befinden sich nur 10 % des von Herrn D besessenen Grundvermögens in den Niederlanden. Dies kann auf den ersten Blick keinesfalls als überwiegender Anteil angesehen werden.

Generalanwalt *Colomer* hält die Rechtsprechung des EuGH im Allgemeinen und die *Schumacker*-Doktrin im Speziellen auf Vermögensteuern übertragbar, denn auch diese kann eine diskriminierende oder beschränkende Wirkung auf den Steuerpflichtigen ausüben.<sup>13)</sup> Das vom Steuerpflichtigen besessene Grundvermögen wird sich regelmäßig überwiegend im Ansässigkeitsstaat befinden. Dieser kann die Leistungsfähigkeit am besten beurteilen und soll daher regelmäßig die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung berücksichtigen.<sup>14)</sup> Zum anderen erachtet der Generalanwalt die Erkenntnisse aus der Rs. *Schumacker* auf diesen Sachverhalt für anwendbar. Herr D sei diskriminiert, da die Niederlande ungerechtfertigterweise gleiche Sachverhalte unterschiedlich behandeln.<sup>15)</sup> Neu ist, dass der Generalanwalt sein Vergleichspaar nicht mit den in den Niederlanden belegenen 10 % des Grundvermögens bildet. Da Deutschland keine Vermögensteuer erhebt, liegen in Wirklichkeit 100 % des *steuerpflichtigen* Vermögens in den Niederlanden. Deutschland sei daher gar nicht in der Lage, persönliche Umstände im Rahmen einer Vermögensbesteuerung zu berücksichtigen. Herr D befindet sich damit in einer vergleichbaren Lage zu einem in den Niederlanden Ansässigen und sollte damit in Anlehnung an die *Schumacker*-Doktrin Anspruch auf den Freibetrag haben.<sup>16)</sup> Generalanwalt *Colomer* beantwortet daher die erste Vorlagefrage in Richtung einer Diskriminierung des Steuerpflichtigen durch den Quellenstaat.

##### 2. Die Ansichten des Generalanwalts zur zweiten Vorlagefrage

Primär erachtet der Generalanwalt die Beantwortung der zweiten Vorlagefrage als entbehrlich, da die Gemeinschaftsrechtsverletzung bereits aus dem Vergleich mit einem in den Niederlanden Ansässigen ableitbar sei. Der Vergleich eines Deutschen mit einem Belgier biete daher keine abweichenden Rechtsfolgen, da nach Generalanwalt *Colomer* entweder beide Vorlagefragen zu bejahen oder beide zu verneinen sind. Es erübrigt sich daher die Bildung eines alternativen Vergleichspaares.<sup>17)</sup> Trotzdem legt Generalanwalt *Colomer* „vorsorglich“ seine Rechtsauffassung zu diesem Problem dar.

---

<sup>10)</sup> EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*.

<sup>11)</sup> Rn. 24 des Urteils vom 14. 2. 1995.

<sup>12)</sup> Vgl. § 1 Abs. 4 EStG.

<sup>13)</sup> Rn. 58 des Schlussantrages.

<sup>14)</sup> Rn. 59 des Schlussantrages.

<sup>15)</sup> Rn. 61 des Schlussantrages.

<sup>16)</sup> Rn. 63 ff. des Schlussantrages.

<sup>17)</sup> Rn. 74 f. des Schlussantrages.

In der Europäischen Union wurden bisher keine Regelungen erlassen, die der Angleichung oder der Harmonisierung der Ertragsteuersysteme zwecks Beseitigung der Doppelbesteuerung dienen.<sup>18)</sup> Art. 293, 2. TS EG-V ermächtigt die Mitgliedstaaten zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen. Dieses Befugnis wird von den Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgeübt, was sich in abweichenden Abkommensvorschriften niederschlägt. Eingeschränkt wird die Ermächtigung des Art. 293 EG-V jedoch dadurch, dass die von den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen die Grenzen der Grundfreiheiten zu jeder Zeit beachten müssen.

Angesichts der Ausführungen zur ersten Vorlagefrage erachtet der Generalanwalt ohne Umschweife auch den in der zweiten Vorlagefrage beschriebenen Sachverhalt als diskriminierend. Da Belgien – so wie Deutschland – keine Vermögensteuer erhebt, stellt die Zuerkennung des Freibetrages in Art. 25 Abs. 3 DBA Belgien-Niederlande eine einseitig gewährte Vergünstigung dar, da von Seiten Belgiens keine Gegenleistung zugestanden wird. In diesem Fall handelt es sich daher insbesondere *nicht* um eine Verteilung der Besteuerungsrechte, die weiterhin in der Kompetenz der Mitgliedstaaten liegt.<sup>19)</sup>

Besonderes Augenmerk richtet Generalanwalt *Colomer* hingegen auf eine mögliche Rechtfertigung. Er folgt den ablehnenden Argumentationen der beteiligten Regierungen und der Kommission nicht. Der Unterschied in den Sachverhalten zwischen dem vorliegenden Fall und den Rechtssachen *Saint-Gobain ZN*<sup>20)</sup> sowie *Gottardo*<sup>21)</sup> sei demnach nicht groß genug, um alleinig darauf aufbauend zu einer unterschiedlichen rechtlichen Beurteilung zu gelangen.<sup>22)</sup> Laut dem Generalanwalt lag der einzige Unterschied darin, dass in diesen beiden Rechtssachen Drittstaatsangehörigen Vergünstigungen gewährt wurden, während Herr D den Vergleich mit einem ebenfalls gebietsfremden EU-Bürger begehrt. Zum anderen haben die Regierungen vorgebracht, dass die Doppelbesteuerungsabkommen Ergebnis von Verhandlungen sind, in denen die Besonderheiten der nationalen Steuerrechtssysteme Berücksichtigung finden. Generalanwalt *Colomer* verwarf auch dieses Argument, da diesem bereits in den Urteilen *Saint-Gobain ZN* und *Gottardo* vom Gerichtshof keine Bedeutung zugemessen wurde und dies andererseits zu dem Ergebnis führen würde, dass jede Prüfung abkommensrechtlicher Normen am Maßstab des Gleichheitssatzes nicht zulässig wäre.<sup>23)</sup> Ebenso wenig darf dem Argument einer möglichen Steuerflucht nachgegeben werden, da ansonsten jede Beschränkung der Grundfreiheiten pauschal gerechtfertigt wäre.<sup>24)</sup> Generalanwalt *Colomer* sah daher die Diskriminierung durch die nationale Steuerrechtsnorm als nicht gerechtfertigt an.

**V. Ausblick** Der Schlussantrag von Generalanwalt *Colomer* zeigt eindrucksvoll, dass die Frage, ob die europäischen Grundfreiheiten eine unterschiedliche Behandlung von Nichtansässigen aus verschiedenen Mitgliedstaaten zulassen oder verbieten, weiterhin ein „heißes Eisen“ in Europa ist. Gute Argumente sprechen dafür, dass der Europäische Gerichtshof diesen vom Generalanwalt vorgeschlagenen Lösungsweg aufgreifen sollte. Die vorgenommene Erweiterung der Schumacker-Doktrin in Richtung eines Vergleiches der Anteile an den steuerpflichtigen Einkünften erscheint schlüssig und ermöglicht es gleichzeitig, die zweite Vorlagefrage als gegenstandslos anzusehen. Es ist daher zu erwarten, dass – wie bereits bei anderen Gelegenheiten auch – der Gerichtshof zur Frage der Meistbe-

<sup>18)</sup> Als einzige Ausnahme kann das Übereinkommen vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen („Schiedskonvention“) angesehen werden.

<sup>19)</sup> Rn. 82 f. des Schlussantrages.

<sup>20)</sup> EuGH 21. 9. 1999, Rs. C-307/97, *Saint-Gobain ZN*.

<sup>21)</sup> EuGH 15. 1. 2002, Rs. C-55/00, *Gottardo*.

<sup>22)</sup> Rn. 91 ff. des Schlussantrages.

<sup>23)</sup> Rn. 100 des Schlussantrages.

<sup>24)</sup> Rn. 102 ff. des Schlussantrages.

günstigung weiterhin schweigen wird. Dies würde auch der Erwartungshaltung der Fachwelt vor Veröffentlichung des Schlussantrages entsprechen.

In der Alternativlösung zur zweiten Vorlagefrage hat der Generalanwalt jedoch wesentliche Eckpfeiler einer Gleichbehandlung von Drittstaatsangehörigen untereinander erarbeitet. Wesentlich ist, dass Herr *Colomer* die Gegenüberstellung von zwei gebietsfremden Gemeinschaftsbürgern als zulässiges Vergleichspaar erachtet. Andererseits ist die Meistbegünstigung für ihn nicht unbeschränkt anwendbar. Diese soll vielmehr nur in jenen Fällen zur Anwendung gelangen, wo dies das Gemeinschaftsrecht erfordert.<sup>25)</sup> Dies betrifft insbesondere die Diskriminierungsverbote eines Doppelbesteuerungsabkommens. Inwieweit davon auch die Verteilungsnormen betroffen sein können, bleibt offen.<sup>26)</sup>

Generalanwalt *Colomer* spricht auch mögliche Auswirkungen auf die nationalen Steuerrechtssysteme und auf das Netz bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen an, sollte der Gerichtshof – wenn vielleicht auch erst in einem späteren Verfahren – das Meistbegünstigungsprinzip auf europarechtlicher Ebene anerkennen. Derartige Bedenken dürften nicht dazu führen, dass neue Hürden für den gemeinsamen Binnenmarkt errichtet werden oder alte Hindernisse nicht beseitigt werden können.<sup>27)</sup> Er hat damit den von den Regierungen vorgebrachten Rechtfertigungsgründen der möglichen Steuerflucht und der Natur eines Doppelbesteuerungsabkommens als Ergebnis bilateraler Verhandlungen wiederum eine Abfuhr erteilt.

Die Fachwelt wird nun auf eine richtungsweisende Entscheidung in der Rs. *Bujura* hoffen. Bezweifelt wird, dass es dem Gerichtshof auch in diesem Fall gelingen wird, zu Fragen der Geltung der Meistbegünstigung innerhalb des Binnenmarktes zu schweigen.

---

<sup>25)</sup> Rn. 96 des Schlussantrages.

<sup>26)</sup> Vgl. dazu auch *Weber/Spierts*, ET 2004, 68 f.; *Weggenmann*, EG-rechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung im Abkommensrecht, IStR 2003, 677 (678 ff.); *van der Linde*, EC Tax Review 2004/1, 12 ff.

<sup>27)</sup> Rn. 101 des Schlussantrages.