

Michael Lang^{*)}

Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern?

THE DECISION OF THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE IN THE D-CASE – IS THE ENGINE OF TAX HARMONISATION SPUTTERING?

On July 5, 2005 the ECJ published its decision in the D-Case. The Court did not follow the Opinion of the Advocate General and did not take the position that residents and non-residents were in a similar situation. Thus, the ECJ was able to decide on the issue of most-favoured-nation-treatment: it does not see any grounds for such a treatment under Community Law. Michael Lang gives a critical analysis of this decision. He argues that this decision is not in line with previous case law in several aspects.

I. Der Sachverhalt und die Rechtsfragen

Am 5. 7. 2005 hat der EuGH sein mit Spannung erwartetes Urteil in der Rechtssache *D.* veröffentlicht, in dem es unter anderem um das Thema der „Meistbegünstigung“ ging:¹⁾ Das niederländische Steuerrecht sah auf dem Gebiet der Vermögensteuer einen Freibetrag vor, der im Regelfall nur Gebietsansässigen, nicht aber generell Gebietsfremden gewährt wurde. Das mit Belgien abgeschlossene DBA verpflichtete die Niederlande allerdings dazu, diesen Freibetrag auch in Belgien Ansässigen zu gewähren, während das mit Deutschland abgeschlossene DBA keine derartige Regelung enthielt. Weder Belgien noch Deutschland erhoben im maßgebenden Zeitraum eine Vermögensteuer.

Herr *D.* war in Deutschland ansässig. 10 % seines Vermögens bestand aus niederländischem Immobilienvermögen. Der Rest lag in Deutschland. Aufgrund seiner Ansässigkeit in Deutschland konnte Herr *D.* den vermögensteuerlichen Freibetrag in den Niederlanden nicht in Anspruch nehmen. Er vertrat die Auffassung, dass das Gemeinschaftsrecht gewährleistet, dass er im Hinblick auf diesen Freibetrag genau so wie eine in den Niederlanden oder Belgien ansässige Person behandelt werden muss.

Der EuGH hatte darüber zu entscheiden, ob das Gemeinschaftsrecht und insbesondere die Artikel 56 ff. EG einer Regelung entgegen stehen, „aufgrund derer ein inländischer Steuerpflichtiger bei der Vermögensteuer immer Anspruch auf Abzug eines Freibetrags hat, während ein ausländischer Steuerpflichtiger keinen solchen Anspruch hat, wenn sich sein Vermögen hauptsächlich in seinem Wohnsitzstaat befindet (wo keine Vermögensteuer erhoben wird)“. Die zweite Vorlagefrage war für den Fall gestellt, dass sich die unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden als gemeinschaftsrechtskonform erweisen sollte: Der EuGH sollte darüber befinden, ob sich die Beurteilung dadurch ändert, „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).“

^{*)} Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law der WU. – Den Mitarbeitern des Instituts danke ich für Anregungen, Frau Mag. Sabine Dommes und Frau Mag. Marie-Anne Müllner auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

¹⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D.* – Zum Stand der Diskussion vgl. z. B. Hofbauer, Erfordern die Grundfreiheiten des EG-V eine innereuropäische Meistbegünstigung? – Erste Erkenntnisse aus dem „D“-Fall, SWI 2004, 586 (586 ff. mit weiteren Nachweisen).

II. Die Vergleichbarkeit der Situation Gebietsfremder und Gebietsansässiger

Der EuGH knüpfte an seine bereits vor mehr als zehn Jahren begründete *Schumacker*-Rechtsprechung an:²⁾ „Wie der Gerichtshof entschieden hat, befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation (Urteil *Schumacker*, Randnr. 31). ... So hat der Gerichtshof für die Einkommensteuer festgestellt, dass die Situation des Gebietsansässigen eine andere ist als die des Gebietsfremden, da der Schwerpunkt seiner Einkünfte in der Regel im Wohnsitzstaat liegt. Im Übrigen verfügt im Allgemeinen dieser Staat über alle erforderlichen Informationen, um die Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands zu beurteilen (Urteil *Schumacker*, Randnr. 33). ... Daraus hat der Gerichtshof den Schluss gezogen, dass es in der Regel keine Diskriminierung darstellt, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt, da sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befinden. ... Nach Ansicht des Gerichtshofes kann jedoch dann etwas anderes gelten, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, sodass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergeben. Zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare nicht selbstständige Beschäftigung ausübt, besteht kein objektiver Unterschied, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung rechtfertigen könnte (vgl. u. a. Urteile *Schumacker*, Rn. 36 und 37, und vom 1. 7. 2004 in der Rs. C-169/03 *Wallentin*, Slg. 2004, I-6443, Rn. 17). ... So hat es der Gerichtshof für zulässig gehalten, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung einer Vergünstigung an Gebietsfremde davon abhängig macht, dass mindestens 90 % ihres Welteinkommens in diesem Staat der Steuer unterliegen (Urteil vom 14. 9. 1999 in der Rs. C-391/97 *Gschwind*, Slg. 1999, I-5451, Rn. 32).“

Der EuGH übertrug diese Rechtsprechung nun auf die Vermögensteuer:³⁾ „Die Lage einer der Vermögensteuer unterliegenden Person ist in mehrfacher Hinsicht die gleiche wie die einer Person, die der Einkommensteuer unterliegt. ... So ist die Vermögensteuer zunächst ebenso wie die Einkommensteuer eine direkte Steuer, die nach der Steuerkraft des Steuerpflichtigen bemessen wird. Die Vermögensteuer wird oft als Ergänzung der Einkommensteuer, besonders der Kapitalsteuer, angesehen. ... Sodann ist das Vermögen einer der Vermögensteuer unterliegenden Person im Allgemeinen zum größten Teil in seinem Wohnsitzstaat belegen. Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, bildet dieser Staat meistens den Mittelpunkt der persönlichen Interessen und Vermögensinteressen eines solchen Steuerpflichtigen (vgl. Urteil vom 12. 6. 2003 in der Rs. C-234/01 *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933, Rn. 43).“

Diese Begründung hätte vermuten lassen, dass der EuGH seine in seinem Urteil in der Rechtssache *Wallentin* zur Einkommensteuer entwickelte Auffassung, wonach die Frage, ob der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat nennenswerte Einkünfte erzielt, nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates zu beurteilen ist,⁴⁾ ebenfalls auf die Vermögensteuer überträgt. Die fehlende Vermögensteuerpflicht in Deutschland würde demnach bewirken, dass Herr *D.* in Deutschland über kein Vermögen verfügt und aus diesem Blickwinkel das gesamte steuerpflichtige Vermögen in den Niederlanden liegt. Dement-

²⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D.*, Rn. 26 ff.

³⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D.*, Rn. 31 ff.

⁴⁾ EuGH 1. 7. 2004, C-169/03 *Wallentin*, Rn. 18.

sprechend ist auch GA *Ruiz-Jarabo Colomer* in seinem Schlussantrag davon ausgegangen, dass die Niederlande die Verpflichtung trifft, den Freibetrag auch Herrn *D.* zu gewähren.⁵⁾

Der EuGH stellte jedoch nunmehr nicht auf das steuerpflichtige, sondern auf das tatsächliche Vermögen ab:⁶⁾ „Dass der Mitgliedstaat, in dem das Vermögen des Betroffenen nur zu einem Anteil von 10 % belegen ist, Gebietsansässige und Gebietsfremde unterschiedlich behandelt und in einem solchen Fall keinen Freibetrag gewährt, erklärt sich ... daraus, dass nur ein unwesentlicher Teil des Vermögens des Betroffenen in diesem Mitgliedstaat belegen ist und seine Lage daher nicht mit der von Gebietsansässigen vergleichbar ist. An dieser Sachlage ändert sich nichts dadurch, dass der Wohnsitzstaat des Betroffenen die Vermögensteuer abgeschafft hat. Da sich das wesentliche Vermögen des Betroffenen in seinem Wohnsitzstaat befindet, besteht 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 einzuräumen.“

Die *Schumacker*-Rechtsprechung, auf der das Urteil in der Rechtssache *D.* letztlich aufbaut, verdient Kritik:⁷⁾ Der EuGH erklärt die Situation Gebietsansässiger und Gebietsfremder von vornherein als nicht vergleichbar, ohne bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit auf die Rechtslage im jeweiligen Mitgliedstaat Bedacht zu nehmen. Ebenfalls losgelöst vom jeweiligen nationalen Recht sieht der EuGH die Vergleichbarkeit Gebietsfremder mit Gebietsansässigen dennoch als gegeben, wenn der Gebietsfremde über keine nennenswerten Einkünfte im Wohnsitzstaat verfügt.⁸⁾ Das Urteil in der Rechtssache *Wallentin* macht die Schwierigkeiten deutlich, die sich ergeben, wenn es um die – nach der *Schumacker*-Rechtsprechung entscheidungserhebliche – Beurteilung der Frage geht, ob der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat über „nennenswerte Einkünfte“ verfügt. Die damals getroffene Entscheidung des EuGH, im Falle fehlender Steuerpflicht im Wohnsitzstaat dort auch keine Einkünfte anzunehmen und demnach den Quellenstaat zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstandes zu zwingen, während die Einbeziehung von Vermögenszuwächsen in die Steuerpflicht im Wohnsitzstaat den Quellenstaat von dieser Verpflichtung befreit, obwohl die Steuerlast im Wohnsitzstaat dadurch steigt,⁹⁾ ist wenig überzeugend.¹⁰⁾ Dass die fehlende Steuerbarkeit im Wohnsitzstaat – dem Urteil in der Rechtssache *Wallentin* – zufolge – dem Steuerpflichtigen aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen zu einer

⁵⁾ Schlussantrag 26. 10. 2004, C-376/03 *D.*, Rn. 64.

⁶⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D.*, Rn. 41.

⁷⁾ Ausführlich *Lang*, Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?, RIW 2005, 336 (336 ff.); kritisch z. B. auch – wenngleich aus unterschiedlichen Gründen – *Lüdicke*, Die Besteuerung Nichtansässiger im Spannungsverhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Schön* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk (1997), 647 (651); *Wattel*, Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice, ET 2000, 210 (222); *Avery Jones*, A Comment on „Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances“, ET 2000, 375 (376); *Schnitger*, Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, eine Sackgasse? IStR 2002, 478 (479); *Valat*, General Allowances and Home State Obligations under EC Law: Opinion Delivered in the De Groot Case, ET 2002, 446 (448 f.); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 493; *Kofler*, De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖStZ 2003, 184 (188); *Mattson*, Does the European Court of Justice Understand the Policy Behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances? ET 2003, 186 (193); *Hahn*, Einkommensteuer: Berechnung der Einkommensteuer bei einem Staatsangehörigen, der in verschiedenen Mitgliedstaaten berufstätig war, IStR 2003, 59 (66); *Mössner*, Arbeitnehmerfreizügigkeit und DBA-Recht, in: *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003), 13 (27 ff.).

⁸⁾ Vgl. die Kritik bei *Lang*, RIW 2005, 344.

⁹⁾ Vgl. dazu EuGH 1. 7. 2004, C-169/03 *Wallentin*, Rn. 18.

¹⁰⁾ Ausführlich *Lang*, RIW 2005, 341 f.; kritisch auch *Meussen*, The Advocate General's Opinion in the „*D*“ Case: Most-Favoured-Nation Treatment and the Free Movement of Capital, ET 2005, 52 (53).

Begünstigung im Beschäftigungsstaat verhelfen soll, ist nicht nachvollziehbar.¹¹⁾ Aus diesem Blickwinkel ist es zu begrüßen, dass der EuGH in seinem Urteil in der Rechtsache *D.* von dieser Auffassung wieder abgeht, wenngleich die nun vertretene Position eine neue Frage aufwirft, nämlich nach welchem (Bewertungs-)Maßstab zu ermitteln ist, ob im Wohnsitzstaat „nennenswerte Einkünfte“ oder nennenswertes Vermögen existieren.

Der EuGH versucht allerdings den Eindruck zu erwecken, als würden sich die beiden Urteile miteinander vereinbaren lassen:¹²⁾ Er behauptet nämlich, „dass 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 Herrn *D.* für die Besteuerung seines Vermögens in den Niederlanden der im niederländischen Recht vorgesehene Freibetrag zu gewähren ist, nicht als vergleichbar angesehen werden.“ Das Urteil in der Rechtssache *Wallentin* hat bereits zur Vermutung Anlass gegeben, dass der EuGH die Widersprüche, die seine Rechtsprechung mit sich bringt, zumindest geahnt und sich eine „Notbremse“ zurecht gelegt hat:¹³⁾ Die Verpflichtung des Beschäftigungsstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstandes soll nur dann zum Tragen kommen, wenn der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat nur über „Ressourcen“ verfügt, die „ihrem Wesen nach“ nicht der Einkommensteuer unterliegen.¹⁴⁾ Somit ist es denkbar, dass den Beschäftigungsstaat keine Verpflichtung trifft, wenn der Wohnsitzstaat Einkünfte von der Steuer befreit, die „ihrem Wesen nach“ der Einkommensteuer unterliegen sollten. Wann aber Einkünfte „ihrem Wesen nach“ der Einkommensteuer unterliegen sollten, ist völlig unklar.¹⁵⁾ Im Urteil in der Rechtsache *D.* beruft sich der EuGH wiederum auf das „Wesen“ der Steuer, wobei die Bedeutung dieses Arguments neuerlich unklar bleibt: Wenn der Gesetzgeber des Ansässigkeitsstaates bestimmte Vermögensmehrungen nicht besteuert, ist es – dem EuGH zufolge – denkbar, dass diese Einkünfte „ihrem Wesen nach“ nicht der (Einkommen-)Steuer unterliegen, obwohl gerade im Falle von Stipendien oder Unterhaltszahlungen deren Steuerfreiheit alles andere als selbstverständlich ist.¹⁶⁾ Hingegen gilt offenbar das in Deutschland gelegene – und im Urteil gar nicht näher beschriebene – Vermögen des Herrn *D.* seinem Wesen nach als steuerpflichtiges Vermögen, obwohl Deutschland als Ansässigkeitsstaat gar keine Vermögensteuer erhebt. Warum der Verzicht auf die Besteuerung der maßgebenden Einkünfte in Hinblick auf diese Einkünfte zu einer anderen Beurteilung führen soll, als der generelle Verzicht auf die Erhebung der Steuer, ist nicht nachvollziehbar.¹⁷⁾ Die Rechtsprechung des EuGH hätte an Bere-

¹¹⁾ *Lang*, RIW 2005, 341.

¹²⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D.*, Rn. 42.

¹³⁾ So bereits *Lang*, RIW 2005, 341.

¹⁴⁾ EuGH 1. 7. 2004, C-169/03 *Wallentin*, Rn. 24.

¹⁵⁾ Kritisch *Lang*, RIW 2005, 341.

¹⁶⁾ *Lang*, RIW 2005, 341.

¹⁷⁾ Für zusätzliche Verwirrung sorgen die Überlegungen des EuGH in seinem – wenige Tage nach dem *D.*-Urteil ergangenen – Urteil in der Rechtssache *Schempp* (EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, Rn. 39): „Was den nicht bestrittenen Aspekt anbelangt, dass Herr *Schempp*, wenn seine frühere Ehefrau in Deutschland gewohnt hätte, die an sie erbrachten Unterhaltsleistungen unabhängig davon hätte abziehen können, dass diese Leistungen, da das Einkommen der früheren Ehefrau unter dem in Deutschland steuerfreien Grundfreibetrag lag, in diesem Fall nicht besteuert worden wären, so ist dieser Aspekt nicht geeignet, die in Randnummer 36 getroffene Feststellung in Frage zu stellen. Wie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zutreffend hervorgehoben hat, kann nämlich die Nichtbesteuerung von Unterhaltsleistungen aus dem genannten Grund in Deutschland keineswegs mit der Nichtbesteuerung von Unterhaltsleistungen in Österreich wegen ihrer dortigen generellen Steuerfreiheit verglichen werden, weil die einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen in diesen beiden Fällen für den betroffenen Steuerpflichtigen

chenbarkeit gewonnen, wenn der EuGH die Änderung seiner Rechtsprechung ausdrücklich eingestanden hätte. Das Fehlen dieses Eingeständnisses wird unweigerlich zu Spekulationen führen, ob der EuGH in Zukunft bei der Beurteilung des Vorliegens nennenswerter Einkünfte im Wohnsitzstaat im Rahmen seiner *Schumacker*-Rechtsprechung auf das *Wallentin*- oder das *D*-Urteil zurückgreifen wird, zumal sich die beiden Urteile nicht miteinander in Einklang bringen lassen.

Interessant ist auch, dass der Umstand, dass die Niederlande in Belgien ansässigen Personen im DBA zugestanden hat, den Freibetrag in Anspruch zu nehmen, auf die Beurteilung der Vergleichbarkeit der Situation Gebietsansässiger und Gebietsfremder keinen Einfluss gehabt hat. Mit seinem in der Rechtssache *Wielockx* ergangenen Urteil hätte der EuGH nämlich auch argumentieren können, dass die Niederlande durch die im Verhältnis zu Belgien getroffene Vereinbarung die Kohärenz des eigenen nationalen Steuersystems beseitigt hat,¹⁸⁾ indem sie bestimmten – und zwar den in Belgien ansässigen – Gebietsfremden den Freibetrag zugestanden hat, und daher nicht mehr erfolgreich einwenden kann, Gebietsfremde und Gebietsansässige wären in Hinblick auf den Freibetrag nicht vergleichbar.¹⁹⁾ Ein Unterschied zur Rechtssache *Wielockx* besteht zwar insoweit, als der EuGH damals die *Rechtfertigung* einer differenzierenden Behandlung ablehnte, während er in der Rechtssache *D* bereits die *Vergleichbarkeit* verneinte. Gerade das Argument der Kohärenz, das in der Rechtssache *Wielockx* und in anderen Urteilen als Rechtfertigungsgrund und im Urteil in der Rechtssache *Manninen* gar im Rahmen von Verhältnismäßigkeitserwägungen in Betracht gezogen wurde,²⁰⁾ während es im Schlussantrag in der Rechtssache *Blanckaert* bei Beurteilung der Vergleichbarkeit geprüft wurde,²¹⁾ macht jedoch deutlich, dass die auf der Vergleichbarkeits- und auf der Rechtfertigungsebene zu prüfenden Aspekte weitgehend austauschbar sind.²²⁾ Das Urteil in der Rechtssache *D* steht daher mit dem Urteil in der Rechtssache *Wielockx* – zumindest – in einem Spannungsverhältnis.

III. Die Vergleichbarkeit der Situation von in verschiedenen EU-Staaten ansässigen Gebietsfremden

Aufgrund des Umstands, dass der EuGH – anders als der Generalanwalt in seinem Schlussantrag – die Situation Gebietsansässiger und Gebietsfremder nicht als vergleichbar ansah, hatte er Gelegenheit, zu der – unter dem Stichwort der „Meistbegünstigung“ diskutierten – Frage Stellung zu nehmen, ob die Situation von Gebietsfremden, die in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind, im Quellenstaat vergleichbar ist. Der EuGH verneinte die Vergleichbarkeit des in Belgien Ansässigen und durch das DBA in den Niederlanden Begünstigten mit dem in Deutschland Ansässigen unter Verweis auf die durch das DBA begründeten Rechte und Pflichten:²³⁾ „Die Tatsache, dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragsschließenden Mitgliedstaaten wohnen, ist eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt. Daher

unterschiedlich sind.“ Der EuGH unterscheidet somit zwischen Unterhaltsleistungen, die deshalb steuerfrei sind, da sie unter dem Grundfreibetrag liegen, und Unterhaltsleistungen, die generell steuerfrei sind. Diese Unterscheidung hat aber jedenfalls für jene Steuerpflichtigen, die ausschließlich unter dem Grundfreibetrag liegende Unterhaltsleistungen beziehen, keine einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen.

¹⁸⁾ Zu derartigen Überlegungen bereits *Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), 25 (42).

¹⁹⁾ Vgl. EuGH 11. 8. 1995, C-80/94 *Wielockx*, Rn. 24 f.

²⁰⁾ EuGH 7. 9. 2004, C-319/02 *Manninen*, Rn. 46.

²¹⁾ Schlussantrag GA *Stix-Hackl* v. 12. 5. 2005, C-512/03 *Blanckaert*, Rn. 62.

²²⁾ Vgl. zur weitgehenden Austauschbarkeit von Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsebene auch schon *Lang*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 37; vgl. auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten 483.

²³⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D*, Rn. 61.

befindet 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.“

Diese Argumentation ist zunächst vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Rechtsprechungslinien des EuGH zu beurteilen: In seiner *Schumacker*-Rechtsprechung vergleicht der EuGH regelmäßig bloß die *tatsächliche* Situation Gebietsansässiger und Gebietsfremder;²⁴⁾ während er in anderen Fällen oft die *tatsächliche und rechtliche* Situation²⁵⁾ oder sogar nur die *rechtliche* Situation vergleicht.²⁶⁾ Die Beantwortung der ersten Vorlagefrage folgt auch in dieser Hinsicht der *Schumacker*-Rechtsprechung, während der EuGH bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit zweier Gebietsfremder ausschließlich auf die *rechtliche* Situation abstellt: Er stellt die Regelungen des DBA in den Mittelpunkt. Klarerweise liegt in der Auswahl der einbezogenen Rechtsnormen eine Wertung des Gerichtshofs. Hätte er auch andere in den Niederlanden geltende vermögenssteuerrechtliche Regelungen als maßgebend erachtet, hätte dies möglicherweise zu einem anderen Ergebnis geführt.

Der EuGH differenziert nicht zwischen auf Reziprozitätsbasis vereinbarten und anderen DBA-Regelungen, die isoliert davon betrachtet werden könnten:²⁷⁾ „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.“ Dem EuGH ist zuzustimmen, dass eine derartige Unterscheidung, wie sie im Schlussantrag des Generalanwalts angeklungen ist,²⁸⁾ in aller Regel wenig überzeugend wäre: DBA-Regelungen sind das Ergebnis eines Verhandlungsprozesses. Die Vertragsverhandler vertreten die Interessen ihrer Staaten. Für die Annahme einseitiger Zugeständnisse besteht daher keine Veranlassung. Daher ist davon auszugehen, dass auch – auf den ersten Blick – einseitig gewährte Vorteile letztlich in einem größeren Zusammenhang mit anderen Regelungen des Abkommens stehen, selbst wenn dies im Einzelfall keineswegs offenkundig ist.

Die vom EuGH gewählte Begründung läuft allerdings darauf hinaus, dass die Gemeinschaftsrechtskonformität einer Regelung in bestimmten Fällen von der Rechtssatzform, in deren Rahmen sie erlassen wurde, abhängen kann:²⁹⁾ Eine Regelung des *originär innerstaatlichen* niederländischen Rechts, die in Belgien ansässigen Personen Vorteile gewährt, hingegen in Deutschland Ansässigen verweigert, könnte jedenfalls nicht mit der im *D*-Urteil verwendeten Argumentation verteidigt werden, da es sich um keine

²⁴⁾ Näher und kritisch *Lang*, RIW 2005, 336 ff.; zustimmend zur gegenteiligen Rechtsprechungslinie *Lang, Marks & Spencer* und die Auswirkungen auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten, SWI 2005, 255 (259 f.); *derselbe, Marks and Spencer – more questions than answers: an analysis of the Opinion delivered by Advocate General Maduro*, EC Tax Review 2/2005, 95 (96).

²⁵⁾ Vgl. z. B. EuGH 12. 9. 2002, C-431/01 *Mertens*, Rn. 32: „Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Ungleichbehandlung vor, wenn zwei Gruppen von Personen, deren rechtliche und tatsächliche Situation keine wesentlichen Unterschiede aufweist, unterschiedlich behandelt oder wenn nicht vergleichbare Sachverhalte gleichbehandelt werden.“

²⁶⁾ Vgl. auch den Vergleich konkreter Rechtsvorschriften, den der EuGH in den Rechtssachen *Royal Bank of Scotland* (EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Rn. 24) und *Saint-Gobain* (EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Rn. 48) vornimmt, weiters den Schlussantrag von GA *Maduro* 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, Rn. 48. Dazu auch *Gutmann*, *The Marks & Spencer case: proposals for an alternative way of reasoning*, EC Tax Review 2003, 154 (155), der feststellt: „... one should never forget that comparability between two situations does not depend on factual reality. Comparability only exists in the light of a legal rule.“ Die Bedeutung des Vergleichs der konkreten Regelungen betont auch *Lyal*, *Non-discrimination and direct tax in Community law*, EC Tax Review 2003, 68 (69 ff.) in seiner scharfsinnigen Analyse der Rechtsprechung.

²⁷⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D*, Rn. 62.

²⁸⁾ Schlussantrag GA *Ruiz-Jarabo Colomer v. 26. 10. 2004, C-376/03 D*, Rn. 82 f.

²⁹⁾ Ablehnend *Lang*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht*, 30 ff.

Konsequenz handelt, „die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt“. Ob im Falle rein nationaler Regelungen andere Gründe die Vergleichbarkeit der Situation von in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Personen ausschließen könnten, lässt sich diesem Urteil nicht entnehmen. Ebenso bleibt offen, ob das „Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ jede Differenzierung zwischen in verschiedenen Staaten ansässigen Personen trägt und ob die nationalen Gesetzgeber daher vom EuGH einen Freibrief erhalten haben, sonst unzulässige Diskriminierungen dadurch zu immunisieren, indem sie sie – möglicherweise in stillschweigendem Einvernehmen mit dem anderen Vertragsstaat, der auf ähnliche Weise „seine“ Diskriminierungen der gemeinschaftsrechtlichen Kontrolle entziehen möchte – in ein DBA „verpacken“.³⁰⁾ Der EuGH hat sich jedenfalls die Türe offen gehalten, Versuchen der Mitgliedstaaten entgegenzutreten, sich seiner Rechtsprechung auf diese Weise zu entledigen, indem er zwar für eine „Bestimmung wie Artikel 25 Absatz 3 des belgisch-niederländischen Abkommens“ aussprach, dass sie „sich nicht als eine Vergünstigung ansehen (lässt), die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könnte“, ohne aber anzugeben, ob und unter welchen Voraussetzungen eine andere in einem DBA enthaltene Bestimmung keinen „integralen Bestandteil des Abkommens“ bilden und „zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit“ nicht beitragen könnte.³¹⁾

Fraglich ist aber, ob es *überhaupt* überzeugend ist, unter Berufung auf das „Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ die Vergleichbarkeit der Situation Gebietsfremder, die in verschiedenen Staaten ansässig sind, zu verneinen. Das hinter dieser Überlegung stehende Argument der Reziprozität hat der EuGH bereits in seinem Urteil *Avoir Fiscal*, seiner 1986 ergangenen ersten Entscheidung zu den direkten Steuern, als Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung verworfen:³²⁾ „Außerdem sind die Rechte, die sich für die Begünstigten aus Artikel 52 EWG-Vertrag ergeben, unbedingt, und ein Mitgliedstaat kann ihre Beachtung nicht vom Inhalt eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Abkommens abhängig machen. Insbesondere erlaubt es dieser Artikel nicht, diese Rechte einer Gegenseitigkeitsbedingung zu unterwerfen, um in anderen Mitgliedstaaten entsprechende Vorteile zu erhalten.“ In seinem Urteil in der Rechtssache *Gottardo* hat der EuGH diese Überlegung – im Zusammenhang eines Abkommens über die soziale Sicherheit – zwar auf den ersten Blick etwas relativiert:³³⁾ „Die Gefährdung des Gleichgewichts und der Gegenseitigkeit eines bilateralen Abkommens zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat kann zwar eine objektive Rechtfertigung für die Weigerung des an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaats darstellen, die Vorteile, die seine eigenen Staatsangehörigen aus diesem Abkommen ziehen, auf die Staatsangehörigen der anderen Mitgliedstaaten zu erstrecken (in diesem Sinne Urteil *Saint-Gobain*, Rn. 60).“ Was der EuGH unter der „Gefährdung des Gleichgewichts und der Gegenseitigkeit“ versteht, hat er aber sogleich dargelegt:³⁴⁾ „Das INPS und die italienische Regierung haben jedoch nicht dargetan, dass im Ausgangsverfahren ihre gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen die sich aus den Vereinbarungen, die die Italienische Republik mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft getroffen hat, ergebenden Verpflichtungen in Frage stellen würden. Denn würde die Italienische Republik die Berücksichtigung der in der Schweiz zurückgelegten Versicherungszeiten für den Erwerb des Anspruchs auf italienische Leistungen

³⁰⁾ Ablehnend mit ausführlicher Begründung schon Lang, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht*, 32.

³¹⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D.*, Rn. 62.

³²⁾ EuGH 28. 1. 1986, 270/83 *Kommission gegen Frankreich (Avoir Fiscal)*, Rn. 26; vgl. zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Gegenseitigkeit als Anwendungsvoraussetzung außerhalb des Steuerrechts z. B. EuGH 25. 10. 1979, 159/78 *Kommission gegen Italien*, Rn. 23; EuGH 15. 10. 1986, 168/85 *Kommission gegen Italien*, Rn. 16; EuGH 25. 7. 1991, C-58/90 *Kommission gegen Italien*, Rn. 10.

³³⁾ EuGH 15. 1. 2002, C-55/00 *Gottardo*, Rn. 36.

³⁴⁾ EuGH 15. 1. 2002, C-55/00 *Gottardo*, Rn. 37.

bei Alter einseitig auf Arbeitnehmer erstrecken, die Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten sind, so würde dies in keiner Weise die Rechte der Schweizerischen Eidgenossenschaft aus dem italienisch-schweizerischen Abkommen beeinträchtigen oder der Eidgenossenschaft neue Verpflichtungen auferlegen.“ Die Erstreckung der Vorteile, die nach dem DBA Niederlande – Belgien den in Belgien ansässigen Personen zustehen, auf den in Deutschland ansässigen Herrn *D.* würde genauso wenig die Verpflichtungen, die sich aufgrund der Vereinbarungen zwischen der Niederlande und Belgien ergeben, in Frage stellen oder die Rechte Belgiens beeinträchtigen oder Belgien gar neue Verpflichtungen auferlegen. Ein Blick auf das Urteil in der Rechtssache *Saint-Gobain*, an das der EuGH in seinem *Gottardo*-Urteil angeknüpft hat, bestätigt diese Überlegung:³⁵⁾ Die gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen Deutschlands stellen „keineswegs ihre Verpflichtungen aus ihren Vereinbarungen mit den Vereinigten Staaten von Amerika oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft in Frage. Das Gleichgewicht und die Gegenseitigkeit der Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesen beiden Ländern werden durch eine einseitig von der Bundesrepublik Deutschland beschlossene Ausdehnung des persönlichen Geltungsbereichs der in diesen Abkommen vorgesehenen Steuervergünstigungen in Deutschland, im vorliegenden Fall des internationalen körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs, nicht gefährdet, da eine solche Ausdehnung in keiner Weise die Rechte der an den Abkommen beteiligten Drittstaaten beeinträchtigt und ihnen keine neuen Verpflichtungen auferlegt.“ Der EuGH sah in seinem Urteil in der Rechtssache *Saint-Gobain* keine Rechtfertigung dafür, einer in Frankreich ansässigen Gesellschaft die Vorteile aus den DBA, die Deutschland mit den USA oder der Schweiz abgeschlossen hat, in Deutschland mit Rücksicht auf das „Gleichgewicht und die Gegenseitigkeit der Abkommen“ zu verweigern. Ebenso wenig ist es aber überzeugend, mit genau diesem Argument einem in Deutschland Ansässigen die Geltendmachung der Vorteile aus dem DBA Niederlande – Belgien in den Niederlande zu verweigern. Ein Unterschied zwischen dem Urteil in der Rechtssache *D.* und den Urteilen in den Rechtssachen *Avoir Fiscal*, *Saint-Gobain* und *Gottardo* besteht allerdings darin, dass der EuGH in seinem *D.*-Urteil die Reziprozitätsüberlegung auf der Ebene der Vergleichbarkeit berücksichtigt hat, während er sie in den anderen Urteilen im Rahmen der Rechtfertigungsgründe geprüft hat. Angesichts der bereits angesprochenen weitgehenden Austauschbarkeit von Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsüberlegungen – wie sie etwa im Schlussantrag in der Rechtssache *Blanckaert* deutlich wird³⁶⁾ – wäre es aber nicht einzusehen, dass die Entscheidungserheblichkeit ein- und desselben Arguments davon abhinge, in welcher Phase seiner grundfreiheitlichen Prüfung es vom EuGH berücksichtigt wird.³⁷⁾

Eine inhaltliche Schranke, die sich mit der vom EuGH in der Rechtssache *D.* gewählten Begründung durchaus vereinbaren lässt, könnte sich für die ein Abkommen schließenden Staaten auch aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ergeben: Die – vom EuGH angenommene – fehlende Vergleichbarkeit der Situation von in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Personen bedeutet keineswegs zwingend, dass ein Mitgliedsstaat dadurch in die Lage versetzt wird, in verschiedenen DBA *in beliebiger Weise völlig unterschiedliche* Rechtsfolgen vorzusehen. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz legt vielmehr nahe, unterschiedliche Rechtsfolgen nur *insoweit* als zulässig anzusehen, als die Situation der verschiedenen Gebietsfremden unterschiedlich ist.³⁸⁾ Dies könnte die Mitgliedstaaten in die Lage versetzen, ihre – mitunter im Verhältnis zu unterschiedlichen Vertragsstaaten divergierende – Abkommenspolitik zumindest begründen zu müssen.

³⁵⁾ EuGH 21. 9. 1999, C-307/97 *Saint-Gobain*, Rn. 59.

³⁶⁾ Schlussantrag GA *Stix-Hackl v. 12. 5. 2005*, C-512/03 *Blanckaert*, Rn. 62.

³⁷⁾ In diese Richtung auch schon *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht*, 37.

³⁸⁾ Näher *Lang*, SWI 2005, 258; *derselbe*, EC Tax Review 2/2005, 96.

Das Urteil in der Rechtssache *D.* betraf die Situation zweier Gebietsfremder, die in unterschiedlichen Staaten ansässig waren. Naturgemäß enthält das Urteil keine Aussagen darüber, ob sich zwei im selben Mitgliedstaat Ansässige, die aus verschiedenen anderen Mitgliedstaaten Einkünfte beziehen oder in verschiedenen Mitgliedsstaaten Vermögen besitzen, in einer vergleichbaren Situation befinden. In diesen Fällen könnte die Anwendung unterschiedlicher Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zu verschiedenen Mitgliedstaaten oder die Gewährung – ebenfalls unterschiedlich ausgestalteter – fiktiver Anrechnungen am Prüfstand stehen.³⁹⁾ Unter Berufung auf das „Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ könnte der EuGH auch in diesen Konstellationen die Vergleichbarkeit verneinen. Allerdings hätte er mit derselben Begründung auch schon die Rechtssachen *Avoir Fiscal* und *Saint-Gobain* gegenteilig entscheiden können.⁴⁰⁾

Interessant ist die Frage, welche Auswirkungen die Kapitalverkehrsfreiheit auf das Verhältnis zu Nicht-Mitgliedstaaten hat. Auch wenn die Kapitalverkehrsfreiheit dem Grunde nach auch auf Drittstaatenbeziehungen anwendbar ist, ist nicht anzunehmen, dass sich Drittstaatsansässige auf die Vorteile eines zwischen zwei Mitgliedstaaten geschlossenen DBA berufen können. Dagegen spricht schon der Größenschluss, wenn dies nach dem Urteil in der Rechtssache *D.* nicht einmal einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Person möglich ist. Anders könnte es sich aber verhalten, wenn es um Vorteile geht, die sich aus einem DBA zwischen einem Mitglied- und einem Drittstaat ergeben, und die *ein in einem anderen Mitgliedstaat Ansässiger* in dem erstgenannten Mitgliedstaat unter Berufung auf eine der Grundfreiheiten in Anspruch nehmen möchte. Der Mitgliedstaat, der in seinen DBA Drittstaatsansässige vorteilhafter als Ansässige anderer Mitgliedstaaten behandelt, könnte zumindest unter einen erhöhten gemeinschaftsrechtlichen Rechtfertigungsdruck kommen.⁴¹⁾ Für diese Auffassung kann auch die – sonst kaum erforderlich gewesene – Erwähnung des Art 293 EG im *D.*-Urteil ins Treffen geführt werden: Der EuGH erinnert an das Fehlen eines multilateralen Steuerabkommens nach Art 293 EG und dass daher an dessen Stelle innerhalb der EU bilaterale Verträge – wie jene zwischen der Niederlande und Belgien – geschlossen wurden, um dem in Art 293 EG angesprochenen Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft näher zu kommen.⁴²⁾ Den Mitgliedstaaten könnte ein Spielraum bleiben, im Rahmen von miteinander geschlossenen DBA differenzierende Lösungen zu finden, um leichter das in Art 293 EG vorgegebene Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu erreichen. Dieses Spielraums könnten sie sich allerdings begeben haben, soweit sie Drittstaatsbeziehungen in DBA mit Staaten außerhalb der EU vorteilhafter behandeln.⁴³⁾ Vor diesem Hintergrund wäre es nicht völlig ausgeschlossen, die Urteile in den Rechtssachen *Saint-Gobain* und *Gottardo* einerseits und *D.* andererseits miteinander in Einklang zu bringen: Während es in den Rechtssachen *Gottardo* und *Saint-Gobain* darum ging, die Vorteile eines Abkommens zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat auch Personen zu gewähren, die Staatsangehörige oder Ansässige eines anderen Mitgliedstaats sind, ging es in der Rechtssache *D.* um die Erstreckung der Wirkungen eines *zwischen zwei Mitgliedsstaaten* geschlossenen Abkommen auf einen in einem weiteren Mitgliedstaat Ansässigen.⁴⁴⁾

³⁹⁾ Ausführlich *Lang*, *Wohin geht das Internationale Steuerrecht?*, IStR 2005, 289 (295).

⁴⁰⁾ Dazu *Lang*, IStR 2005, 295.

⁴¹⁾ *Lang*, IStR 2005, 296; in dieselbe Richtung bereits *Lüdicke*, *Darf im internationalen Steuerrecht noch differenziert werden?* in: *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), *Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung*, FS für Franz Wassermeyer (2005), 473 (483).

⁴²⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D.*, Rn. 49 ff.

⁴³⁾ Vgl. auch die Anlehnung an die Überlegungen im EuGH-Urteil *Wielockx* (11. 8. 1995, C-80/94, Rn. 24 f.), in dem dem Mitgliedstaat vorgehalten wurde, durch eine DBA-Regelung letztlich die Kohärenz des eigenen Systems selbst beseitigt zu haben.

⁴⁴⁾ Vgl. dazu auch die im Schlussantrag v. 26. 10. 2004, C-376/03 *D.*, Rn. 92 angestellten, letztlich aber verworfenen Überlegungen.

Andererseits sollte aber die Erwähnung des Art 293 EG im *D*-Urteil nicht überbewertet werden. Der EuGH erinnerte zunächst daran, „dass nach Artikel 293 EG die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen“. ⁴⁵⁾ Er stellte dann fest, „dass – abgesehen vom Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (ABl. 1990, L 225, S. 10) – bisher auf Gemeinschaftsebene keine Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erlassen worden ist und dass die Mitgliedstaaten kein multilaterales Übereinkommen nach Artikel 293 EG mit diesem Ziel geschlossen haben.“ Interessant ist, dass der EuGH die Mutter-Tochter-Richtlinie oder die Fusionsrichtlinie offenbar nicht – auch – als „Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung“ angesehen hat. Es wäre aber zu weitreichend, aus diesen Ausführungen abzuleiten, dass Art 293 EG einen Vorbehalt zugunsten multi- oder bilateraler Verträge vorsieht ⁴⁶⁾ und andere Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung gemeinschaftsrechtswidrig wären. Ebenso wenig garantiert Art 293 EG den Mitgliedstaaten das Recht, bilateral – und daher nahe liegender Weise unterschiedlich – die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Art 293 EG schließt nämlich den Abschluss eines multilateralen Abkommens keineswegs aus – der EuGH erwähnt ihn sogar ausdrücklich – und macht auch nicht erforderlich, dass die einzelnen bilateralen Abkommen unterschiedlich ausgestaltet sein müssen. Die normative Bedeutung dieser Vorschrift dürfte sich damit in Grenzen halten, zumal die Mitgliedstaaten auch ohne ausdrückliche Ermächtigung durch das Gemeinschaftsrecht ihre völkerrechtliche Vertragsschlusskompetenz dem Grunde nach sowohl im Verhältnis zu Mitglied- als auch zu Drittstaaten behalten. Sollte aber die Erwähnung des Art 293 EG im *D*-Urteil ihren Grund darin haben, dass die fehlende Vergleichbarkeit von in unterschiedlichen Mitgliedstaaten Ansässigen – auch – auf diese Regelung zurückzuführen ist, ist dies insoweit von Interesse, als Art 293 EG aus dem gemeinschaftsrechtlichen Rechtsbestand ausscheidet, sollte die europäische Verfassung in Kraft treten. ⁴⁷⁾ Unter dieser Prämisse könnte sich dann die Frage stellen, ob die Rechtssache *D*. unter insoweit geänderten gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen in Zukunft in gleicher Weise zu entscheiden sein würde.

IV. Rechtspolitische Bewertung

Der EuGH hat in seinem Urteil in der Rechtssache *D*. eine Chance verstreichen lassen, sich auch auf dem Gebiet der Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Motor der Harmonisierung zu erweisen. Auffällig ist, dass sich der EuGH – möglicherweise auch vor dem Hintergrund eines in letzter Zeit integrationskritischer gewordenen politischen Umfelds – nun in besonderer Weise beeilt hat, der von zahlreichen Autoren aus den Grundfreiheiten abgeleiteten Verpflichtung zur „Meistbegünstigung“ – zumindest in genereller Form – eine Absage zu erteilen: ⁴⁸⁾ Der EuGH hat dazu in Kauf genommen, sich bei der Behandlung der ersten Vorlagefrage zu seinem eigenen Urteil in der Rechtssache *Wallentin* in – uneingestandenem – Widerspruch zu setzen, um überhaupt in die Lage zu kommen, die zweite Vorlagefrage zur „Meistbegünstigung“ zu beantworten. Zur Ablehnung der „Meistbegünstigung“ hat sich der EuGH einer Begründung be-

⁴⁵⁾ EuGH 5. 7. 2005, C-376/03 *D*, Rn. 50.

⁴⁶⁾ *P. Fischer*, Europa macht mobil – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke?, FR 2005, 457 (461) spricht vom „Kompetenzvorbehalt (...) des europäischen Normgebers ..., der es in Art 293 EGV den Mitgliedstaaten aufgegeben hat, Doppelbesteuerungsabkommen ... auszuhandeln.“

⁴⁷⁾ Dazu *Lehner*, Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung? IStR 2005, 397 (398).

⁴⁸⁾ Zu früheren Tendenzen des EuGH, die Beschäftigung mit dieser Rechtsfrage zu vermeiden, vgl. *Hofbauer*, SWI 2004, 586.

dient, die ebenfalls in kaum auflösbarem Widerspruch zu seiner Vorjudikatur steht. Derzeit ist es noch zu früh, um eine Einschätzung darüber abzugeben, ob der EuGH „Angst vor der eigenen Courage“ bekommen hat und nur im konkreten Fall davor zurückgeschreckt ist, die Mitgliedstaaten mit einem Paukenschlag zu zwingen, ihre Besteuerungsrechte innerhalb der EU zu koordinieren, oder ob sich der EuGH von den auf politischer Ebene geführten Diskussionen zur Einschränkung seiner Zuständigkeit auf dem Gebiet des Steuerrechts nachhaltig beeindruckt lässt, „vorausseilenden Gehorsam“ übt und der – angesichts der Lähmung der politischen Akteure durch das Einstimmigkeitserfordernis einzig verbleibende – Motor der Steuerharmonisierung auf diese Weise ins Stottern gerät. Zu bedauern ist aus *rechtsdogmatischer* Sicht in jedem Fall, dass der EuGH das von ihm intendierte Ergebnis auf fragwürdige Begründungen stützte.