

# Policy Papers on Transnational Economic Law

No. 17

## Keine Meistbegünstigung im Steuerrecht – Das Urteil des EuGH in der Rs. C-376/03 vom 5. Juli 2005 Karoline Kampermann

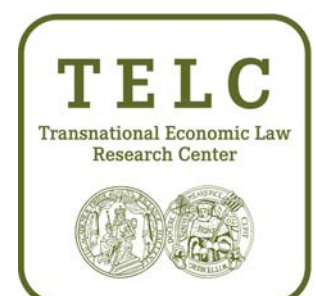
TRANSNATIONAL  
ECONOMIC LAW  
RESEARCH CENTER

Faculty of Law  
Martin-Luther-University  
Halle-Wittenberg  
Universitätsplatz 5  
06099 Halle (Saale)  
Germany

Tel.: +49 345 / 55 23149  
/ 55 23180  
Fax: +49 345 / 55 27201

E-Mail: [telc@jura.uni-halle.de](mailto:telc@jura.uni-halle.de)  
[www.telc.uni-halle.de](http://www.telc.uni-halle.de)

October 2005



## Keine Meistbegünstigung im Steuerrecht – Das Urteil des EuGH in der Rs. C-376/03 vom 5. Juli 2005

### A. Einführung

Unter dem Begriff der „Meistbegünstigung“ versteht man im Allgemeinen eine Vereinbarung, bei der sich ein Staat vertraglich verpflichtet, den Angehörigen oder Ansässigen eines anderen Staates stets die günstigste Regelung zu gewähren, die für einen Angehörigen oder Ansässigen eines dritten Staates besteht. Eine ausdrückliche rechtliche Grundlage für eine Meistbegünstigungsklausel kann weder im Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten noch im sekundären Gemeinschaftsrecht ausgemacht werden. Deshalb kommt den Entscheidungen des EuGH zu den Grundfreiheiten des primären Gemeinschaftsrechts in diesem Bereich eine große Bedeutung zu. Zur Frage der steuerlichen Meistbegünstigung aus innergemeinschaftlichen DBA hatte es der Gerichtshof bisher vermieden, abschließend Stellung zu nehmen. Im Urteil zum D.-Fall hat er dieses nun getan. Im Folgenden wird diese Entscheidung vorgestellt und kritisch erörtert.

### B. Sachverhalt und Entscheidung

Der in Deutschland ansässige deutsche Staatsbürger D. verfügt in den Niederlanden über Immobilienbesitz. Zu Beginn des Jahres 1998

machte dieser Besitz 10 % seines Gesamtvermögens aus, das ansonsten in Deutschland belegen ist. Mit diesen 10 % unterlag D. dem niederländischen Vermögensteuergesetz als gebietsfremder, d. h. beschränkt Steuerpflichtiger. Für diese gilt der Freibetrag, der gebietsansässigen Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens für Zwecke der Vermögensteuer gewährt wird, nicht, soweit nicht 90 % ihres Vermögens in den Niederlanden belegen ist. Dies war bei Herrn D. offenkundig nicht der Fall. Trotzdem klagte er vor dem niederländischen Gerichtshof *'s-Hertogenbosch* unter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht auf die Gewährung dieses Freibetrages. Das Gericht legte den Fall dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

#### *I. Die erste Vorlagefrage*

Die erste Vorlagefrage an den EuGH ging dahin, ob das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Art. 56 ff. EGV, einer Regelung entgegenstehe, aufgrund derer ein inländischer Steuerpflichtiger bei der Vermögensteuer immer Anspruch auf Abzug eines Freibetrages hat, während einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen dieser nicht zusteht, wenn sich sein Vermögen hauptsächlich in seinem Wohnsitzstaat befindet. Herr D. war der Ansicht, dass eine solche Regelung gebietsfremde Personen diskriminiere, die in Immobilien in den Niederlanden investierten. Bei gleichem Vermögen in diesem Mitgliedstaat

komme der vermögenssteuerliche Freibetrag nur einem Gebietsansässigen zugute.

Auf diese erste Frage sei hier nur kurz eingegangen: Entgegen dem Schlussantrag von Generalanwalt Colomer entschied der EuGH für eine Vereinbarkeit der niederländischen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht. Ausgangspunkt seiner Entscheidung war die Schumacker-Rechtsprechung (EuGH, Rs. C-279/93), die ursprünglich zur Einkommensteuer ergangen war. Danach befindet sich eine beschränkt steuerpflichtige Person dann in einer vergleichbaren Situation wie eine unbeschränkt steuerpflichtige, wenn sie ihre Einkünfte überwiegend (> 90 %) aus dem Staat bezieht, in dem die Person nicht ansässig ist. Weil der Ansässigkeitsstaat in einem solchen Fall die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht mehr hinreichend berücksichtigen könne, müsse der Quellenstaat den Steuerpflichtigen mit Inländern gleichstellen und ihm ebenfalls persönliche Freibeträge gewähren.

Dies war im vorliegenden Sachverhalt jedoch nicht der Fall. Das Vermögen von D. lag nur zu 10 % in den Niederlanden, der überwiegende Teil hingegen in seinem Ansässigkeitsstaat Deutschland. An dieser Tatsache ändere auch der Umstand nichts, dass der Ansässigkeitsstaat selbst keine Vermögensteuer erhob, und somit die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen auch in

Deutschland keine Berücksichtigung finden konnten, urteilte der EuGH. Demzufolge liege gemäß der Schumacker-Rechtsprechung keine Diskriminierung des D. im Vergleich zu in den Niederlanden ansässigen Personen vor, die niederländische Regelung verstoße somit nicht gegen das Gemeinschaftsrecht.

## *II. Die zweite Vorlagefrage zur Meistbegünstigung*

Für die Frage der Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht ist die zweite, hilfsweise gestellte Vorlagefrage von besonderer Bedeutung. Der Gerichtshof in *s'-Hertogenbosch* fragte weiter, ob sich die Beurteilung des EuGH zur ersten Frage dadurch ändere, dass die Niederlande mit Belgien ein DBA abgeschlossen haben, das in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen mit in den Niederlande belegenem Vermögen (auch bei weniger als 90 %) unter sonst gleichen Voraussetzungen den Anspruch auf den Freibetrag einräumt. Im Kern ging es hier um die Frage, ob die Ungleichbehandlung in den Niederlanden zwischen zwei beschränkt Steuerpflichtigen, nämlich einem in Deutschland und einem in Belgien ansässigen Bürger, aufgrund abkommensrechtlicher Vorschriften gerechtfertigt ist (Weggenmann, RIW 2005, 713/716).

Das am 5. Juli 2005 zu dieser Frage ergangene Urteil des EuGH hat die Erwartungen vieler nicht erfüllt. Im Ergebnis erteilte der Gerichtshof der

Wirkung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten im Sinne eines Meistbegünstigungsgebotes eine Absage.

### C. Argumentation des EuGH

Eine Gleichbehandlung von Herrn D. mit einem in Belgien ansässigen beschränkt Steuerpflichtigen setzt voraus, dass sich beide in einer vergleichbaren Lage befinden. Der EuGH verneint diese im Fall von Herrn D. aus zwei Gründen: Zum einen argumentiert der Gerichtshof, dass allein die reine Existenz des DBA zwischen Belgien und den Niederlanden schon eine unterschiedliche Situation zwischen Ansässigen in Belgien und Ansässigen in Deutschland begründe, da es ein vergleichbares Abkommen zwischen den Niederlanden und Deutschland eben nicht gebe. Die Tatsache, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten aus dem Abkommen nur für Personen gelten, die in einem der beiden Vertragsstaaten wohnen, sei die Konsequenz aus dem Wesen bilateraler Abkommen, so der EuGH. Zum anderen sei die Freibetragsregelung im DBA Belgien-Niederlande „integraler Bestandteil“ und trage zur allgemeinen Ausgewogenheit des Abkommens bei. Sie lasse sich deshalb nicht verallgemeinernd auf andere übertragen (EuGH, Rs. C-376/03, Rn. 61/62).

### D. Kritik

#### I. *Dürftige Begründung*

Die Entscheidung des EuGH im D.-Fall ist sicherlich richtungsweisend. Deshalb ist es umso bedauerlicher, dass sich der Gerichtshof einer eindeutigen Begründung enthält. Die Argumentation mit dem „Wesen bilateraler Abkommen“ ist äußerst dürftig. Die Begründung des EuGH, dass sich ein in Deutschland wohnhafter Steuerpflichtiger nicht in einer vergleichbaren Lage wie ein in Belgien ansässiger Steuerpflichtiger befinde, da das DBA Belgien-Niederlande eben für den Belgier besondere Rechte und Pflichten begründe, die auf den in Deutschland wohnenden Herrn D. nicht zutreffen, lässt aufmerken. Es verblüfft besonders, dass der EuGH nach diesem Befund seine Prüfung abbricht und sich mit dem Ergebnis seiner Untersuchung bereits an dieser Stelle zufrieden gibt (Weggenmann, RIW 2005, 713/718). Denn nach seiner bisherigen ständigen Rechtsprechung verpflichtet der Gerichtshof die Mitgliedstaaten, ihre Zuständigkeiten im Bereich der direkten Steuern, auch dann, wenn sie Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abschließen, unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben (z. B. EuGH, Rs. C-311/97, Royal Bank of Scotland, Rn. 19; EuGH, Rs. C-307/97, Saint Gobain ZN, Rn. 58 f.).

So hätte man – wie Weggenmann (RIW 2005, 713/718) – erwarten können, dass die spezifische Freibetragsregelung des Art. 25 III im DBA Belgien-Niederlande einer eingehenderen Prüfung hätte unterzogen werden müssen, anstatt ganz allgemein dem Paar deutscher und belgischer Steuerpflichtiger in den Niederlanden die Vergleichbarkeit abzusprechen. Dies umso mehr, als der EuGH die – zumindest empirisch betrachtet – „Randnorm“ des Art. 25 III als einen „integralen Bestandteil“ des Abkommens bezeichnet. Für eine Meistbegünstigungsfähigkeit der Herzstücke des DBA dürfte da kein Raum mehr bleiben (Schuch, Vortrag am 5. September 2005 im Rahmen einer Tagung des Max-Planck-Instituts für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht in München).

Wenn nun schon ein DBA als Ganzes, ohne auf die einzelne in Frage stehende Norm überhaupt einzugehen, eine unterschiedliche Situation zwischen zwei beschränkt Steuerpflichtigen begründet, lassen sich im Bereich der direkten Steuern kaum noch vergleichbare Sachverhalte zwischen zwei Steuerpflichtigen ausmachen. Aufgrund der inhomogenen Strukturen der Steuerrechtssysteme der Mitgliedstaaten hat sich der EuGH mit seinem Urteil auf das Gebiet der steuerlichen Kohärenz begeben, ohne jedoch diese Rechtfertigungsmöglichkeit einer detaillierteren Prüfung zu unterziehen (Weggenmann, RIW 2005, 713/719).

## *II. Argument der Reziprozität im Bereich der innergemeinschaftlichen DBA*

Des Weiteren erstaunt die Sorge des EuGH um die „allgemeine Ausgewogenheit“ des DBA. Zunächst einmal ist dieser Begriff sehr unbestimmt und es bleibt offen, anhand welcher Kriterien eine Abkommensregelung auf ihren Beitrag zur „allgemeinen Ausgewogenheit“ des Abkommens hin überprüft werden soll (Ernst & Young, EU Tax News, Issue 8, July/August 2005). Der Gerichtshof ist hier offenkundig der Auffassung, ein EG-rechtliches Meistbegünstigungsprinzip widerspreche dem Grundsatz der Reziprozität der DBA. Damit erteilt er den Darlegungen des Generalanwaltes eine Absage, der in seinem Schlussantrag dem gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsanspruch eine eigenständige Bedeutung gegenüber dem Prinzip der Gegenseitigkeit einräumte. Der Gleichbehandlungsanspruch habe deshalb im Konfliktfall gegenseitigen Verpflichtungen vorzugehen. Mit dieser Einschätzung weicht der EuGH auch von seiner bisherigen Beurteilung ab, dass Reziprozität im Europäischen Gemeinschaftsrecht keine Rechtfertigung für die Nichteinhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen seitens der Mitgliedstaaten in Bezug auf den Gleichbehandlungsgrundsatz bieten kann. Doch genau dieses folgt aus dem wesentlich höheren Integrationsgrad des Gemeinschaftsrechts, sowie aus dem Grundsatz der vollen

Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts (*effet utile*) nach Art. 10 EGV und wurde vom EuGH schon mehrfach so entschieden (Tietje, EuR 1995, 398/410).

Rödter/Schönfeld sprechen jedoch dieser wohl entscheidenden Erkenntnis des Urteils die Entscheidungserheblichkeit ab (IStR 2005, 523/525): dem Telos der Grundfreiheiten, für eine optimale Allokation der Produktionsfaktoren im Gemeinschaftsraum zu sorgen, stehe eine Ungleichbehandlung von Ausländern im Quellenstaat nicht entgegen. Denn sie behindere weder eine grenzüberschreitende Wertschöpfung noch bewirke sie eine anderweitig nicht auf ökonomischen Daten beruhende Verzerrung der Investitionsentscheidung. Vielmehr stehe es einem Investor aus Staat A frei, sich gegen eine Investition in Staat C zu entscheiden, wenn Staat C sich weigert, die Vergünstigungen, die er einem Investor aus Staat B gewährt, auch auf den Investor aus Staat A zu übertragen. Somit vereitle allein der Quellenstaat C eine Investition in seinem Hoheitsgebiet, während es dem Investor aus Staat A unbenommen bleibt, etwa in Staat B zu investieren. Folglich fügt ein Quellenstaat, der bezüglich der Behandlung von Ausländern unterschiedliche Verpflichtungen eingegangen ist, primär seiner eigenen Volkswirtschaft einen Schaden zu, was den Grundfreiheiten grundsätzlich nicht entgegensteht.

Weiterhin könnte durch die Entscheidung des EuGH die Gefahr bestehen, dass die Mitgliedstaaten das Urteil als „*carte blanche*“ verstehen, um nichtdiskriminierungsfreie Normen aus den nationalen Gesetzen herauszunehmen und durch die Verkleidung in bilaterale Abkommen gegen den „Zugriff“ des Gemeinschaftsrechts zu immunisieren (Schuch, Vortrag am 5. September 2005 im Rahmen einer Tagung des Max-Planck-Instituts für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht in München).

#### E. Fazit

Mit Blick auf die europäische Integration ist das Urteil des EuGH im D.-Fall zu bedauern. Bestrebungen, innerhalb der EU ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen oder zumindest einen einheitlichen Abkommenstext zu entwickeln, haben einen empfindlichen Dämpfer erhalten (Weggenmann, RIW 2005, 713/720). Auch die noch ausstehende Entscheidung im Fall Bujura (Rs. C-8/04) scheint mit dem Urteil im D.-Fall vorgezeichnet.

Die eigentlichen Beweggründe des EuGH für seine Entscheidung bleiben im Dunkeln. Den Grund für die Ablehnung einer Meistbegünstigungswirkung der EG-Grundfreiheiten in den weitreichenden fiskalischen Konsequenzen einer solchen zu sehen, würde der bisherigen EuGH-Rechtsprechung entgegenstehen. Die Schmälerung des Steueraufkommens der Mitgliedstaaten

– auch in erheblichem Umfang, wie z. B. in der Rechtssache Manninen (C-319/02) – hat der EuGH bisher nicht als Rechtfertigung für eine ansonsten gemeinschaftsrechtswidrige Regelung angesehen (Rödder/Schönfeld, IStR 2005, 523/524). Auch, ob der EuGH „Angst vor der eigenen Courage“ in Hinblick auf die politischen und finanziellen Auswirkungen einer Entscheidung für die Meistbegünstigung bekommen hat, ist reine Spekulation. Die knappe bis fehlende Begründung im D.-Fall könnte allerdings ein Hinweis auf eine starke Umstrittenheit der Entscheidung innerhalb der Großen Kammer sein. Dennoch dürfte nun für eine EG-rechtliche Meistbegünstigung zur Vermeidung einer Diskriminierung von (beschränkt steuerpflichtigen) Ausländern im Quellenstaat kaum mehr Raum sein (Rödder/Schönfeld, IStR 2005, 523/527). An dieser Stelle trat der EuGH somit erstmals nicht als Motor, sondern als Bremsen der europäischen Integration in Erscheinung.

*Dipl.-Kffr. Karoline Kampermann, LL.M.oec., ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (Prof. Dr. G. Kraft) der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät und Doktorandin an der Juristischen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg.*