

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2007

37. Ausgabe | 9. Jahrgang

**Redaktion:** Jürgen Wagner, LL.M.  
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE  
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml  
SINA · MAASSEN, Aachen

121 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

122 Erb Verteidigungsansätze in  
Schätzungsfällen

131 Schwedhelm/Fraedrich  
Unternehmensteuerrecht in  
Frankreich – Ein Überblick über  
die Besteuerung der Kapital-  
gesellschaften

137 Wulf Umsatzsteuer auf verauslagte  
Kosten des Rechtsanwalts oder  
„durchlaufende Posten“?

140 Söffing Die österreichische  
Privatstiftung (Teil 1)

**Europarecht**

144 Beul Gemeinschaftsrechtliche  
Aspekte steuerlicher Meist-  
begünstigung aufgrund unter-  
schiedlicher Behandlung durch  
Doppelbesteuerungsabkommen

150 **Veranstaltungsbericht**

152 **TaxLawLinks**

154 **LiteraTour**

156 **Steermelder**

157 **Termine**

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## Gemeinschaftsrechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung aufgrund unterschiedlicher Behandlung durch Doppelbesteuerungsabkommen

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/FASStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprise (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau

### 1. Einführung

Eine der nach wie vor umstrittenen Problematiken ist die Frage nach der Geltung eines gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigungsprinzips aufgrund unterschiedlicher Behandlung ansonsten gleicher Sachverhalte durch die Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>1</sup> Der EuGH hat sich in zwei jüngeren Entscheidungen mit der Problematik befaßt.<sup>2</sup>

### 2. Die Entscheidungen „D.“ und Test Claimants in Class IV

In der Rechtssache „D.“<sup>3</sup> wurde der Fall eines in Deutschland Ansässigen behandelt, dessen Vermögen zu 10% aus in den Niederlanden belegenen Immobilien bestand. Dieses wurde in den Niederlanden der Vermögensteuer unterworfen. Die Niederlande lehnten es jedoch ab, den Vermögensteuerfreibetrag zu gewähren, auf den sowohl in den Niederlanden ansässige Personen als auch – aufgrund des belgisch-niederländischen DBA – in Belgien ansässige Personen Anspruch hatten.

Der Gerichtshof verneinte einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Grundlegend war dabei das Argument, die Fallgruppen des Klägers des Ausgangsverfahrens, „D.“, sei nicht vergleichbar mit der Lage eines anderen Gebietsfremden, der aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine besondere Behandlung genießt. Dies ergebe sich daraus, daß das belgisch-niederländische DBA eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den beiden Mitgliedstaaten vorsehe.<sup>4</sup> Insoweit sei es „eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ ergebe, daß die „gegenseitigen Rechte und Pflichten“, die in diesen DBA enthalten seien, nur für in einem der beiden das Abkommen schließenden Mitgliedstaaten gebietsansässige Personen gelte.<sup>5</sup>

Zuletzt lasse sich eine auf Gegenseitigkeit beruhende Bestimmung, wie jene des belgisch-niederländischen Ab-

kommens, nicht als Vergünstigung ansehen, die vom übrigen belgisch-niederländischen Abkommen losgelöst werden könne, sondern sie bilde einen „integralen Bestandteil“ dieses Abkommens und trage daher zu seiner „allgemeinen Ausgewogenheit“ bei. Generalanwalt Colomer hatte in seinen Schlußanträgen<sup>6</sup> eine andere Auffassung vertreten. Er wies dabei insbesondere auf die Bedeutung von Art. 293 EG hin<sup>7</sup> und darauf, daß die Beseitigung des Phänomens der Doppelbesteuerung eines der Ziele des Vertrages sei.<sup>8</sup>

In der Rechtssache Test Claimants in Class IV entschied der Gerichtshof entsprechend seinem Urteil in der Rechtssache „D.“. Grundlage war die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Dividendenausschüttungen im Vereinigten Königreich. Dabei beriefen sich die Kläger des Ausgangsverfahrens darauf, daß sie zu einigen gebietsfremden Anteilseignern ungleich behandelt wurden. Bei diesen gebietsfremden Anteilseignern sahen die Doppelbesteuerungsabkommen mit den jeweiligen anderen Mitgliedstaaten vor, daß eine partielle Steuergutschrift auf Dividenden erteilt wurde, diese Dividenden allerdings dann der Einkommensteuerpflicht im Vereinigten Königreich unterlagen. Demgegenüber wurden auf die Dividenden der Kläger des

1 Vgl. *Thömmes*, JbFSt 1995/96, 64 ff.; *Wassermeyer*, DSTJG 19 (1996), 151 ff.; *Beul*, IStR 1997, 1 ff.; *Rädler*, FS Debatin, 1997, 335 ff.; *Lehner*, IStR 2001, 329 ff., 336; *Randelzhofer/Forsthoff* in: *Grabitz/Hilf*, vor Art. 39-55 (Stand 2001) Rn. 256 ff., 259; *Kokott* in: *Lehner*, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 1, 8 f., 24; *Weggenmann*, IStR 2003, 677 ff., 680 ff. m. w. N., allerdings ohne Auseinandersetzung mit der hier vertretenen Auffassung; *Kraft/Robra*, RIW 2005, 247, 249 ff. mit Zusammenfassung des Streitstands; *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, 523 ff.; *Weggenmann*, RIW 2005, 717 ff.; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913, vgl. auch *Wernsmann* in: *Schulze/Zuleeg*, Europarecht, 2006, § 30 Rn. 91 ff.

2 Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-5821; Urteil vom 12. 12. 2006, Rs. C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht).

3 Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-5821.

4 S. o. Fn. 3, Rn. 60.

5 S. o. Fn. 3, Rn. 61.

6 Schlußanträge vom 26. 10. 2004, Rs. C-376/03 (D.), IStR 2004, 793.

7 S. o. Fn. 6, Rn. 77, 94.

8 S. o. Fn. 6, Rn. 78, 96 ff.

Ausgangsverfahrens keinerlei Steuergutschriften erteilt; sie unterlagen allerdings auch nicht der Einkommensteuer des Vereinigten Königreiches.

Auch in dieser Entscheidung verneint der EuGH die Vergleichbarkeit. Die Steuergutschrift könne nicht als Vergünstigung angesehen werden, die von den übrigen Bestimmungen des Abkommens losgelöst werden könnten, sondern sie bildeten einen integralen Bestandteil dieser Abkommen und trügen zu ihrer allgemeinen Ausgewogenheit bei.<sup>9</sup> Hierbei wird insbesondere darauf abgestellt, daß die steuerliche Situation der Kläger des Ausgangsverfahrens, die keine Steuergutschrift erhielten, sich hinsichtlich der Besteuerung der Dividenden nicht in der gleichen Situation befänden wie eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, mit der ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurde, das eine Steuergutschrift vorsehe.<sup>10</sup>

Beide Urteile können mit anderer Begründung auch zum selben Ergebnis führen, wobei dem Gerichtshof entgegenzuhalten ist, daß seine Begründung nicht mehr seiner eigenen Rechtsprechung zum Verständnis der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote entspricht.

### 3. Die Grundfreiheiten als allgemeines Beschränkungsverbot

Der EuGH geht spätestens seit der Entscheidung *Marks & Spencer*<sup>11</sup> auch im Steuerrecht konsequent von der ständigen Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten aus, die diese als Beschränkungsverbote<sup>12</sup> begreifen. Beschränkungen sind danach alle Maßnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Freiheit behindern oder weniger attraktiv machen können.<sup>13</sup>

Derartige Beschränkungen können nur dann gerechtfertigt sein, wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses vorliegen und diese verhältnismäßig angewandt werden (Geeignetheit, die Verwirklichung des damit verfolgten Ziels zu gewährleisten und nicht über das hinausgehend, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist).

Hierzu ist auf die bisherige Rechtsentwicklung und die dogmatische Einordnung der Grundfreiheiten durch den Gerichtshof einzugehen. War früher umstritten, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote einzuordnen sind oder einzelne als Diskriminierungsverbote,<sup>14</sup> hat sich die Rechtsprechung spätestens seit der *Gebhard*-Entscheidung<sup>15</sup> dahingehend konkretisiert, daß Art. 43 EG (ex-Art. 52) ein allgemeines Beschränkungsverbot darstelle. Beschränkung bedeutet danach all die Fälle, „die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können.“<sup>16</sup> Eine solche Behinderung ist nur zulässig, wenn sie

1. aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt ist,
2. geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten und
3. nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.

Angesichts dieses Verständnisses der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote ist dem Gerichtshof entgegenzuhalten, daß er seine ständige Rechtsprechung nicht konsequent auf die entschiedenen Fälle anwendet.

In seiner Begründung werden vielmehr mehrere Prüfungsschritte miteinander vermengt. So handelt es sich bei der Frage, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen ein in sich allgemein ausgewogenes Aufteilungsverhältnis beinhaltet, nicht um die Frage der Vergleichbarkeit der Sachverhalte, sondern um einen Rechtfertigungsgrund für eine Regelung. Soweit der Gerichtshof feststellt,<sup>17</sup> daß in Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen die Mitgliedstaaten hierfür zuständig bleiben, die Kriterien für die Besteuerung festzulegen, um die Doppelbesteuerung ggf. im Wege eines Abkommens zu beseitigen, geht es hierbei um die Frage, inwieweit zwingende Gründe des Allgemeinwohls vorliegen.

### 4. Vorliegen einer Beschränkung

In der Rechtssache „D.“<sup>18</sup> ist es bereits fraglich, ob eine Beschränkung vorliegt. Hierzu wäre Voraussetzung, daß die steuerliche Behandlung eine Maßnahme darstellt, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Freiheiten behindert oder weniger attraktiv machen kann.

Im Vergleich mit niederländischen Staatsangehörigen versteuert „D.“ nur 10% seines Vermögens in den Nieder-

9 Urteil vom 12. 12. 2006, Rs. C-374/04 (*Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht), Rn. 88.

10 S. o. Fn. 9, Rn. 91.

11 Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*); Urteil vom 13. 12. 2005, ebenso für das Gesellschaftsrecht Rs. C-411/03 (*SEVIC*), IStR 2006, 32 mit Anm. *Beul*.

12 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk* ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 zum Meinungsstreit, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungs- oder Diskriminierungsverbote zu sehen sind.

13 EuGH Urteil vom 30. 11. 1995 Rs. C-55/94 (*Gebhard*), Slg. 1995 I-4165, Rn. 37.

14 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk* ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 m. w. N.

15 Urteil vom 30. 11. 1995 Rs. C-55/94 (*Gebhard*), Slg. 1995 I-4165.

16 *Gebhard*, (s. o. Fn. 15) Tenor.

17 *Test Claimants in Class IV* (s. o. Fn. 9), Rn. 81 und D. (s. o. Fn. 3), Rn. 52.

18 S. o. Fn. 3.

landen, in Deutschland jedoch kein Vermögen. Damit ist er im Vergleich zu den in den Niederlanden ansässigen Vergleichsgruppen nicht schlechter gestellt. Seine Investition ist daher auch nicht als solche anzusehen, die behindert worden sein könnte. Dasselbe gilt für die Vergleichsgruppe der Steuerpflichtigen, die in den Niederlanden in Immobilienvermögen investiert haben und in Belgien ansässig sind. Auch diese unterliegen in beiden Staaten insgesamt gesehen einer Vermögensbesteuerung.

Daher sind beide Vergleichsgruppen bereits tatsächlich nicht geeignet, eine Beschränkung zu begründen. Der Gerichtshof hätte es bereits mit dieser Begründung bewenden lassen können. Die Investition für „D.“ ist damit zu den gebildeten Vergleichsgruppen nicht weniger attraktiv, die Beschränkung daher ausgeschlossen. Allerdings hätte dies vorausgesetzt, daß die Rechtsprechung des EuGH zu überdenken wäre, nach der nur die unterschiedliche Behandlung in dem Mitgliedstaat, dessen Normen gemeinschaftsrechtlich zu würdigen sind, geprüft werden, wobei in die Berechnung einzubeziehende Entlastungswirkungen in anderen (eventuell mehreren) Mitgliedstaaten einen zu weitgehenden Prüfungsrahmen zur Folge hätten.<sup>19</sup> Jedoch erscheint dies als die nicht ausgesprochene eigentliche Begründung des Urteils. Hiergegen spricht jedoch das Grundprinzip der Gemeinschaft, den gemeinsamen Binnenmarkt zu verwirklichen. Denn Folge ist nicht mehr der typische Marktteilnehmer, der den Schwerpunkt seiner Tätigkeit in einem der Mitgliedstaaten hat, sondern derjenige, der seine Tätigkeit auf verschiedene Mitgliedstaaten verteilt.

Auch in der Entscheidung *Test Claimants*<sup>20</sup> ist fraglich, ob man eine Beschränkung annehmen kann. Der Sachverhalt ist insoweit nicht eindeutig. Er legt vielmehr nahe, daß die Steuerbelastung der verschiedenen Vergleichsgruppen im Grundsatz nicht stark voneinander abweicht.

Allerdings erscheint dies nicht zwingend. Führt aufgrund der niedrigen Progression im Vereinigten Königreich eine dort bestehende Einkommensteuerpflicht mit einer Steuergutschrift zu einer niedrigeren Belastung als die Einkommensteuerfreiheit ohne Steuergutschrift, würde dies die Investition für denjenigen weniger attraktiv machen, der die Steuergutschrift nicht erhält. Dann wäre eine Beschränkung anzunehmen. In diesem Fall wären die Rechtfertigungsgründe zu prüfen.

Die Grundfreiheiten gelten auch für den Bereich der Regelungen durch DBA. So führt der Gerichtshof<sup>21</sup> aus, daß bei den DBA keine Maßnahmen angewendet werden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.

Dies bedeutet folgerichtig, daß auch der Gerichtshof die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen nicht als

generellen Freibrief ansieht. Allerdings handelt es sich hierbei – wie bereits ausgeführt – um die Frage der Rechtfertigung. Die Aufteilung der Steuerhoheit durch die an den DBA beteiligten Staaten ist aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses geboten. Die Regelungen eines DBA sind auch geeignet, um dieses Ziel der Steueraufteilung zu erreichen. Jedoch ist im Einzelfall zu prüfen, ob sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Zieles erforderlich ist.

Insoweit widerspricht ein starres Festhalten an der Schumacker-Doktrin<sup>22</sup> dem eingetretenen Wandel in der Wertung der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote.

Denn es wäre nicht einzusehen, warum als geeignetes Mittel eines DBA – wie im entschiedenen Fall *Test Claimants*<sup>23</sup> – ein Steuerpflichtiger im Quellenstaat nicht dazu optieren können sollte, sich doch der Einkommensteuer zu unterwerfen, um eine Steuergutschrift zu erhalten. Eine Regelung, die ihm dies untersagt, geht über das hinaus, was zur Erreichung des Zieles, der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Staaten, erforderlich ist. Als einziges Argument für eine Erforderlichkeit könnte man anführen, daß nicht im Einzelfall von Jahr zu Jahr eine Auswahl der Methode gewählt werden kann, da ansonsten ein Wechsel von einem zum anderen System dauernd erfolgen könnte, so daß je nach steuerlicher Auswirkung zulasten des Quellenstaates der Steuerpflichtige die zu zahlenden Steuern jeweils auf das für ihn günstigste Maß reduzieren könnte.

Um dem entgegenzuwirken, könnte sich derjenige zukünftig an seiner Wahl festhalten lassen müssen, und zwar auch dann, wenn sich dies in einzelnen Jahren für ihn negativ auswirken sollte. Allerdings kann dies – wie nachfolgend ausgeführt – wegen der Regelung des Art. 293 EG nicht überzeugen.

19 Die „Schumacker-Doktrin“ (std. Rspr. seit Urteil vom 14. 2. 1995 Rs. C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995, I-249) basiert auf diesem Denkansatz.

20 S. o. Fn. 9.

21 *Test Claimants in Class IV* (s. o. Fn. 9), Rn. 54: „Auch wenn es Sache der Mitgliedstaaten ist, in Bezug auf nicht unter die Richtlinie 90/435 fallende Beteiligungen festzulegen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die mehrfache Belastung und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden sollen, und sie dazu einseitig oder durch ein mit anderen Mitgliedstaaten geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser mehrfachen Belastung und dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einführen können, bedeutet dies nicht schon, daß sie Maßnahmen anwenden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.“ So auch Urteil vom 29. 4. 1999, Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2651, Rn. 19; Urteil vom 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 58f.; vgl. *Randelzhofer/Forsthoff* in: *Grabitz/Hilf*, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256 m. w. N.

22 Urteil vom 14. 2. 1995, C – 279/93 (Schumacker) Slg. 1995, I – 249, im Ergebnis mit anderer Begründung ebenso *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, 523 ff.

23 S. o. Fn. 9.

## 5. Weitere Erwägungen

### 5.1 Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art. 220)

Eine andere Sichtweise könnte sich aus Art. 293, 2. Spiegelstrich EG (ex-Art. 220) ergeben, insbesondere vor dem Hintergrund der Frage, inwieweit sich aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) eine Verpflichtung zum Handeln für die Mitgliedstaaten ergibt.

Der Gerichtshof überläßt in ständiger Rechtsprechung im Anschluß an die Rechtssache Gilly<sup>24</sup> die Beseitigung der Doppelbesteuerung mangels bestehender Harmonisierungsvorschriften den Mitgliedstaaten.<sup>25</sup> Dabei hat er sich bislang noch nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob für den Rechtfertigungsgrund der Erforderlichkeit höhere Anforderungen zu stellen sind, weil wegen Art. 293 EG (ex Art. 220) eine Verpflichtung zum Abschluß multilateraler Abkommen mit einer insgesamt gerichteten Harmonisierung geboten ist.<sup>26</sup>

Nach wohl überwiegender Meinung regelt Art. 293 EG (ex-Art. 220) die Verpflichtung zum Abschluß<sup>27</sup> entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen, eine abweichende Meinung sieht nur die Pflicht zur Verhandlung<sup>28</sup> über diese. Der EuGH hat zwar den verpflichtenden Charakter der Vorschrift bestätigt,<sup>29</sup> bisher aber eine Direktwirkung abgelehnt.<sup>30</sup>

Sicherlich muß Art. 293 EG (ex-Art. 220) mehr sein als eine letztlich unverbindliche Aufforderung an die Mitgliedstaaten zum Abschluß von DBA. Denn diesen steht die völkerrechtliche Kompetenz zum Abschluß sowieso zu, und Selbstverständlichkeiten müssen nicht normiert werden. Die Formulierung „leiten ... ein“, um die Vermeidung der Doppelbesteuerung „sicherzustellen“, sprechen eher für die Ansicht der Abschlußpflicht. Insoweit gehen auch die Mitgliedstaaten von einer Verpflichtung aus. Dies ergibt sich beispielsweise aus der Präambel des auf der Grundlage von Art. 293 EG (ex-Art. 220) abgeschlossenen EUGVÜ: „in dem Wunsche Art. 220 ... auszuführen, in dem sie (sc.: die Mitgliedstaaten) sich verpflichtet haben“. Die Verpflichtung zum Abschluß multilateraler Abkommen ist umstritten,<sup>31</sup> erscheint aber beim derzeit erreichten Stand des Gemeinschaftsrechts unabdingbar. Die Möglichkeit eines multilateralen Abkommens erwähnt der EuGH allerdings auch.<sup>32</sup> Da die derzeitige Praxis beim Abschluß neuer DBA zu immer komplizierteren Regelungen führt, läuft dies dem Sinn des Art. 293 EG entgegen, im Binnenmarkt einheitliche Regelungen zu schaffen. Diese Praxis erschwert geradezu die Verwirklichung des Binnenmarktes. Hinzukommt die immer stärkere grenzüberschreitende Marktteilnahme, die den Typus des in einem Mitgliedstaat überwiegend tätigen Gemeinschaftsbürgers langsam einholt und durch den über mehrere Staaten verteilt agierenden Marktteilnehmer abgelöst wird. Hierdurch ergibt sich die Notwendigkeit, die bis-

herigen Regelungsmechanismen zu überdenken und harmonisierte zu schaffen. Denn nur die gemeinschaftsweite Harmonisierung der Doppelbesteuerung kann die mit zunehmender Grenzüberschreitung als sehr stark hinderlich empfundenen Einzelregelungen kanalisieren. Wenn dies auch in der Vergangenheit nicht derart notwendig erschienen war, so gebietet der derzeitige Stand des Gemeinschaftsrechts die Harmonisierung. Ein zusätzliches Argument ergibt sich auch aus der Praxis, die einen für kleine oder auch mittelständische Unternehmen oft unerschwinglichen Beratungsaufwand notwendig macht, um grenzüberschreitend tätig sein zu können. Dies vor dem Hintergrund immer komplizierterer Doppelbesteuerungsabkommen. Der gemeinsame Binnenmarkt soll jedoch nicht nur für Großunternehmen, sondern auch Klein- und Mittelunternehmen zugänglich sein. Wenn der EuGH grundsätzlich die Erschwerung grenzüberschreitender Tätigkeit als Beschränkung der Grundfreiheiten und diese bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung als nicht schrankenlos zulässig ansieht, wird er bald nicht mehr umhinkommen, sich hiermit auseinanderzusetzen. Eine konsequente Anwendung der bisherigen Rechtsprechung und der dogmatischen Grundlagen kann

24 Urteil vom 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f., 30; ebenso Urteile vom 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 57; vom 12. 12. 2002, Rs. C-385/00 (de Groot), Slg. 2002, I-11819, Rn. 93; vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-5821, Rn. 50; vom 23. 2. 2006, Rs. C-513/03 (van Hilten-van der Heijden), Slg. 2006 I-1957, Rn. 47 und vom 7. 9. 2006, Rs. C-470/04 (N), Slg. 2006, I-7409, Rn. 43 f.

25 Test Claimants in Class IV (s. o. Fn. 9), Rn. 51 f.: „51 Nach Artikel 293 EG haben die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einzuleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen. Abgesehen vom Übereinkommen 90/436/EWG vom 23. 7. 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (Abl. L 225, S. 10) ist jedoch bisher auf Gemeinschaftsebene keine Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erlassen worden, und die Mitgliedstaaten haben auch kein entsprechendes multilaterales Übereinkommen nach Artikel 293 EG geschlossen ... 52 Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang bereits entschieden, daß die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt bleiben, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen.“

26 S. u. 5.3; vgl. auch Beul, IStR 1997, 1 ff., 3 f.

27 Schwartz/Mölls in: GS (Groeben/Schwarze) 6. Aufl. 2004, Art. 293, Rn. 24 ff.; Schweitzer in: Grabitz/Hilf (Stand Oktober 2005), Art. 293, Rn. 5 m.w.N.; Randelzhofer/Forsthoef in: Grabitz/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256.

28 Geiger, (ex-) Art. 220 EGV, Rn. 1; So wohl Scherer in: Birk, Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin, 1995, § 31, Rn. 96 ff.

29 Urteil vom 6. 10. 1976, Rs. 12/76 (Tessili/Dunlop) Slg. 1976, 1473 (1484), Rn. 9.

30 Urteil vom 11. 7. 1985, Rs. 137/84 (Mutsch), Slg. 1985, 2681; i. E. derzeit st. Rspr. (S. o. Fn. 24).

31 Für eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten insgesamt (d. h. multilateral) Leible in: Streinz, 2003, Art. 293 Rn. 16; Schwartz/Mölls in: GS (S. o. Fn. 27) „Art. 293 Rn. 18; vgl. Schweitzer in: Grabitz/Hilf Art. 293 Rn. 4 m.w.N.

32 Test Claimants in Class IV (s. o. Fn. 9, mit Zitat Fn. 25), Rn. 51 f.



nur zu dem Ergebnis kommen, daß die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Vermeidung der Doppelbesteuerung binnenmarktkonform und damit multilateral zu harmonisieren.

## 5.2 Normbegünstigter

Wenn sich daher aus Art. 293 EG eine Verpflichtung zum Vertragsschluß ergibt, so stellt sich die Frage, wer durch die Norm begünstigt ist, die dann als solche zum Schutze bestimmter Gemeinschaftsbürger auszulegen wäre, d.h. obliegt diese Verpflichtung insbesondere dem Mitgliedsstaat auch gegenüber seinen eigenen Staatsangehörigen?

Nach der früheren Rechtsprechung des EuGH zu den Freiheitsrechten wäre eine Differenzierung möglich. So könnte eine gemeinschaftsrechtswidrige Unterlassung abgelehnt werden, wenn der einzige Auslandsbezug des Gemeinschaftsbürgers, der sich auf die Norm beruft, sein Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Staatszugehörigkeit ist und er weiter und ausschließlich im Mitgliedstaat seiner Staatsangehörigkeit erwerbstätig ist.<sup>33</sup> Allerdings begründet bereits eine Erwerbstätigkeit in beiden Mitgliedsstaaten den Schutz durch die Freiheitsrechte.<sup>34</sup>

Jedoch ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 293 EG (ex-Art. 220), daß auch der Schutz der eigenen Staatsangehörigen bezweckt wird. Dies ergibt sich aus der Formulierung, die den Mitgliedstaaten ein Handeln „zugunsten ihrer Staatsangehörigen“ auferlegen.

Die Verletzung der Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art. 220), die zum Schutz der Gemeinschaftsbürger besteht, löst als Verletzung des Vertrages auch indirekt eine Verletzung der Freiheitsrechte des einzelnen aus. Eine unmittelbare Anwendung von Art. 293 EG (ex-Art. 220) scheidet allerdings aus, da zwar eine Verpflichtung zum Abschluß von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, jedoch nicht konkret die Art und Weise der Vermeidung festgelegt ist.

## 5.3 Art. 293 EG als Ausschluß des Rechtfertigungsgrundes der Erforderlichkeit

Jegliche negative Auswirkung für den Gemeinschaftsbürger aufgrund unterschiedlicher DBA kann dazu führen, gemeinschaftsrechtlich garantierte Freiheitsrechte zu behindern oder weniger attraktiv zu machen.<sup>35</sup> Damit ist auch eine Verletzung der Freiheitsrechte indiziert. Die Verpflichtung der Mitgliedsstaaten aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) impliziert im Ergebnis, daß eine Beschränkung nicht mehr gerechtfertigt sein kann, weil diese an der Erforderlichkeit scheitern muß. Denn wären die Mitgliedstaaten ihrer Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art.220) nachgekommen, wäre die Folge vermieden worden. Den Mitgliedstaaten ist

die Rechtfertigung deshalb abgeschnitten, weil es ihre originäre Aufgabe ist, multilateral harmonisierend zu regeln, wie die Doppelbesteuerung zu beseitigen ist. Es handelt sich geradezu um einen klassischen Fall der Arglistenrede.<sup>36</sup> In einem multilateralen Abkommen zur Harmonisierung der Doppelbesteuerung wären auch Mißbrauchsvorschriften zu regeln. Hieraus folgt, daß nationale Regelungen zur Mißbrauchsbekämpfung gleichfalls als Rechtfertigungsgründe auszuschließen sind, denn es handelt sich um Regelungen, die gemäß Art. 293 EG (ex-Art. 220) durch die Mitgliedstaaten zu treffen sind. Eine Behinderung kann daher schlechterdings nicht gerechtfertigt werden, da sie angesichts der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zum Abschluß entsprechender Regelungen nicht mehr als erforderlich angesehen werden können.

## 5.4 Meistbegünstigung als Folge des Verstoßes

Da sich bestimmte Regelungen, wie eine Doppelbesteuerung zu beseitigen ist, aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) nicht entnehmen lassen, fragt sich, welche Lösungsmöglichkeiten existieren.

Grundsätzlich verbürgen Freiheitsrechte in erster Linie Ansprüche auf Unterlassung, in zweiter Linie auf Folgenbeseitigung und – soweit dies nicht möglich ist – auf Schadenersatz.<sup>37</sup> Unterlassung heißt in vorliegendem Kontext steuerliche Nichtinanspruchnahme, soweit die Ungleichbehandlung geht, Folgenbeseitigung die Rückzahlung gleichheitswidrig erhobener Steuern. Schadenersatzansprüche wären etwa zu prüfen, wenn die Erstansprüche unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht – und hierunter können unterlassene Vertragsabschlüsse<sup>38</sup> oder etwa entgegen Gemeinschaftsrecht unterlassene Anrufung des EuGH nach Art. 177<sup>39</sup> fallen – abschlägig beschieden wurden.

Ein Unterlassungsanspruch führt zur Nichtanwendung der entsprechenden Normen des DBA und zu einem Gleichstellungsanspruch mit Regelungen eines anderen DBA. Im Ergebnis kann dies die Anwendung des Meistbegünstigungs-

33 Urteil vom 26. 1. 1993, Rs. C-112/91 (Werner) Slg. 1993, I-429.

34 Std. Rspr., vgl. *Franzen* in: Streinz, 2003, Art. 39, Rn. 35, ausdrücklich für das Steuerrecht: Urteil vom 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 (Asscher), Slg. 1996, I-3089, Rn. 31ff.

35 S.o. 3.

36 Vgl. hierzu *Beul* IStR 1996, 1, 4; zum Grundsatz von Treu und Glauben im Gemeinschaftsrecht vgl. *Knütel* JuS 1996, 768, 773ff.; zu Treu und Glauben als Ausfluß der Gemeinschaftstreue aus Art. 10 EG vgl. *König* in: Schulze/Zuleeg, Europarecht, Baden-Baden, 2006, § 2 Rn. 46.

37 Vgl. zur Anwendung im Europarecht *Ehlers* JZ 1996, 776 (777), m.w.N. in Fn. 12 und 13.

38 Auch als legislatives Unrecht vgl. Urteil vom 5. 3. 1996, Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur), Slg. 1996, I-1029.

39 Urteil vom 30. 9. 2003, Rs. C-224/01 (Köbler), Slg. 2003, I-10239; vgl. *Beul*, EuZW 1996, 748ff.

prinzips beinhalten. Das bedeutet, der Gemeinschaftsbürger kann sich auf die ihm günstigste vergleichbare Besteuerung – etwa nach dem nationalen Steuerrecht oder auf ein DBA mit einem anderen Staat – berufen.

Hierdurch ergäbe sich eine Wahlmöglichkeit des Gemeinschaftsbürgers.

Dieses Ergebnis erscheint auch nicht unbillig, denn die Mitgliedsstaaten hätten die Aufteilung des Steueranspruches selbst aushandeln können.

### 5.5 Nichtvorliegen eines DBA

Es stellt sich die Frage, welche Folge das Nichtvorliegen eines DBA hervorruft. Dies gilt insbesondere für den Bereich der Erbschaftsteuer, da der EuGH im Rahmen der Erbschaftsteuer die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten annimmt.<sup>40</sup> In diesem Zusammenhang sei an einen von *Wassermeyer*<sup>41</sup> gebildeten Fall angeknüpft: Ein Erblasser deutscher Nationalität verstirbt nach Übersiedlung dorthin in Großbritannien. Der Alleinerbe war nur in Deutschland ansässig. Beide Staaten unterwerfen den Erbfall der Erbschaftsteuer, lehnen die Anrechnung der Erbschaftsteuer des jeweils anderen Staates jedoch ab, weil Geldvermögen nach dem Erbschaftsteuerrecht beider Staaten als Inlandsvermögen angesehen wird und ein DBA nicht besteht.

Die hierdurch zu zahlende Steuer beträgt insgesamt mehr als 100% des Nachlaßwertes. Hier dürfte zusätzlich in Großbritannien eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit i.S.d. Art. 12 EG (ex-Art. 6) anzunehmen sein. Eine Rechtfertigung kann wegen der Verpflichtung aus Art. 293 EG auszuschließen sein, weil nach der hier vertretenen Ansicht der Mitgliedstaat die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch ein DBA hätte erreichen müssen

und eine Berufung auf Rechtfertigungsgründe nicht zulässig ist.<sup>42</sup> Auch in Deutschland wäre nach der vorgenannten Rechtsprechung des EuGH<sup>43</sup> ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten anzunehmen.

Der EuGH käme in einem solchen Fall an der Anerkennung des Meistbegünstigungsprinzips wohl nicht mehr vorbei.

## 6. Zusammenfassung

Wegen der Auslegung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote resultieren hieraus höhere Anforderungen an die Rechtfertigung einer Beschränkung.

Dabei führt die Verletzung der Verpflichtung aus Art. 293 EG durch den vollständig unterlassenen Abschluß eines multilateralen DBA innerhalb der Gemeinschaft zum Ausschluß der Rechtfertigung unterschiedlicher steuerlicher Behandlung als Beschränkung der Grundfreiheiten (z. B. Art. 43 EG). Dies ergibt sich insbesondere durch die immer komplizierteren Regelungen der aktuellen DBA, die die grenzüberschreitende Tätigkeit mehr und mehr erschweren. Der Schutz erstreckt sich gemäß Art. 48 EGV auch auf Gesellschaften. Das gleiche gilt bei Verletzung des Art. 12 EG (ex-Art. 6). Unterschiedliche Behandlungen in verschiedenen DBA mit Mitgliedstaaten können gleichfalls eine Beschränkung der Grundfreiheiten nicht rechtfertigen. Dies kann für den betroffenen Gemeinschaftsbürger zu einem Wahlrecht nach dem Meistbegünstigungsprinzip führen.

40 Urteil vom 21. 2. 2004, Rs. C-364/01 (*Barbier*), Slg. 2003, I-15013.

41 DStJG 19 (1996), 158 f.

42 S. o. 5.3.

43 S. o. Fn. 40.