SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER

vom 31. Mai 1995 *

1. Es liegt bereits eine lange Reihe von Urteilen vor, in denen der Gerichtshof die Vereinbarkeit nationaler Vorschriften über direkte Steuern mit dem Grundsatz des freien Personenverkehrs geprüft hat [1]. Die Kammer für Steuersachen des Gerechtshof 's-Hertogenbosch möchte von Ihnen jetzt wissen, wie Artikel 52 EG-Vertrag im Hinblick auf die niederländische Regelung der Altersrücklage („oudedagsreserve") auszulegen ist.

2. Das niederländische Gesetz über die Einkommensteuer vom 16. Dezember 1964 [2] definiert in seinem Artikel 1 „inländische Steuerpflichtige" als natürliche Personen, die im Königreich einen Wohnsitz haben, und im Gegensatz dazu „ausländische Steuerpflichtige" als natürliche Personen, die in den Niederlanden keinen Wohnsitz haben, aber dort Einkünfte erzielen.

3. Durch das Gesetz vom 16. November 1972 [3], das das Gesetz von 1964 ergänzte, führte der niederländische Gesetzgeber zugunsten Selbständiger [4] eine steuerliche Altersrücklage als freiwillige Regelung ein, die es ihnen ermöglicht, einen Teil des Gewinns ihres Unternehmens zur Bildung einer Altersrücklage „zurückzulegen" — was im übrigen den Beitritt zu einem kollektiven Rentensystem nicht ausschließt. Die Altersrücklage bietet den Vorteil, daß die angesparten Beträge im Unternehmen verbleiben. Sie zeichnet sich durch eine sehr günstige steuerliche Regelung aus.

4. Nach Artikel 3 Absatz 3 des Gesetzes von 1964 können die in jedem Jahr „zurückgelegten" Beträge von dem steuerpflichtigen Gewinn abgezogen werden [5]. Die Altersrücklage muß aufgelöst werden, wenn der Steuerpflichtige das 65. Lebensjahr vollendet [6]. Die gebildete Rücklage wird dann als „Einkommen" angesehen und besteuert, wobei die Steuer entweder auf einmal auf den Kapitalbetrag oder (wenn das Kapital in Renten umgewandelt wird) auf die geleisteten Rentenzahlungen erhoben wird. Die „zurückgelegten" Beträge unterliegen also einer *aufgeschobenen Besteuerung*.

5. Nach den Artikeln 48 und 49 des Gesetzes von 1964 wird die Steuer bei ausländischen Steuerpflichtigen ausschließlich auf das „inländische steuerpflichtige Einkommen" erhoben, d. h. auf die gesamten, um die Verluste verminderten Einkünfte, die sie

* Originalsprache: Französisch.

1 — Vgl. Nr. 1 meiner Schlußanträge zu dem Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225).

2 — Wet op de inkomstenbelasting 1964, *Staatsblad* 519 (im folgenden: Gesetz von 1964).

3 — *Staatsblad* 612.

4 — Artikel 44d Absatz 1.

5 — In Artikel 3 Absatz 3 heißt es: „Einkommen ist das Bruttoeinkommen: a) vermindert um die Zuführungen zur Altersrücklage und erhöht um die Bezüge aus dieser Rücklage ..."

6 — Artikel 44f Absatz 1 Buchstabe e.

während eines Kalenderjahres im Gebiet der Niederlande erzielt haben. Nach Artikel 48 Absatz 3 können von diesem Einkommen bestimmte Beträge abgezogen werden, zu denen die Altersrücklage nicht gehört.

6. Folglich ergibt der Vergleich der Artikel 3 Absatz 3 und 48 Absatz 3 des Gesetzes von 1964, daß inländische Steuerpflichtige gegenüber ausländischen Steuerpflichtigen einen Vorteil haben (nämlich die Möglichkeit, durch abzugsfähige Beiträge eine Altersversorgung zu begründen).

7. Ausländischen Steuerpflichtigen wird eine Reihe von Vorteilen vorenthalten, insbesondere die Möglichkeit des Abzugs persönlicher Verpflichtungen und außergewöhnlicher Belastungen [7], weil man davon ausgeht, daß diese Umstände von der Steuerverwaltung des Wohnsitzstaats berücksichtigt werden. Ein Ministerialrundschreiben sah jedoch ein Korrektiv für den Fall vor, daß mindestens 90 % der Welteinkünfte des gebietsfremden Steuerpflichtigen der Einkommensteuer in den Niederlanden unterliegen [8]: Die Abzüge sind dann möglich. Die Altersrücklage wird von diesem Rundschreiben jedoch nicht erfaßt.

8. In diesen rechtlichen Rahmen fügen sich die Vorabentscheidungsfragen des nationalen Gerichts ein.

7 — Artikel 48 Absatz 3 des Gesetzes von 1964.

8 — Ministerialrundschreiben („Resolutie") Nr. DB 91/481.

9. Herr Wielockx, der belgischer Staatsangehöriger ist und in Belgien wohnt, übt als Partner einer Gemeinschaftspraxis den Beruf des Physiotherapeuten in Venlo (Niederlande) aus. Er übt keine andere Tätigkeit aus und erzielt keine weiteren Einkünfte, insbesondere auch nicht in Belgien.

10. Aufgrund des zwischen Belgien und den Niederlanden geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens [9] ist Herr Wielockx in den Niederlanden steuerpflichtig [10].

11. Herr Wielockx wandte sich gegen seinen Steuerbescheid für das Jahr 1987.

12. Er wollte von seinem steuerpflichtigen Einkommen für dieses Geschäftsjahr (73 912 HFL, von der Steuerverwaltung herabgesetzt auf 65 643 HFL) 5 145 HFL als Altersrücklage abziehen, was die Steuerbe-

9 — Artikel 7 Absatz 1 des Abkommens vom 19. Oktober 1970, *Tractatenblad* 1970, Nr. 192.

10 — Auch wenn das vorlegende Gericht und die Kommission unterschiedliche Auffassungen zu der Frage vertreten, ob er unter Artikel 7 oder unter Artikel 14 fällt (vgl. Nr. 18 der Erklärungen der Kommission).

hörden ablehnten. Er erhob Klage bei der Kammer für Steuersachen des Gerechtshof 's-Hertogenbosch, die Ihnen drei Fragen zur Vorabentscheidung vorlegte, die sich folgendermaßen zusammenfassen lassen:

1) Hindert Artikel 52 des Vertrages einen Mitgliedstaat daran, das Recht zur Bildung einer abzugsfähigen Altersrücklage gebietsfremden Steuerpflichtigen zu verweigern?

2) Wenn eine Diskriminierung gegeben ist, kann diese dann durch den Umstand gerechtfertigt werden, daß die Abzugsfähigkeit der Zuführungen zur Altersrücklage bei gebietsfremden Steuerpflichtigen nicht durch die Steuerpflichtigkeit der Bezüge aus dieser Rücklage ausgeglichen werden könnte?

3) Ist es von Bedeutung, ob der ausländische Steuerpflichtige seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Beschäftigungsstaat erzielt hat?

13. Ich werde die erste und die dritte Frage zusammen prüfen.

Zur ersten und zur dritten Frage

14. Es versteht sich von selbst, daß man sich hier im Anwendungsbereich des Artikels 52 des Vertrages befindet: Herr Wielockx hat von der Freizügigkeit in der Gemeinschaft Gebrauch gemacht, um sich als Selbständiger in den Niederlanden niederzulassen.

15. Ebenso steht fest, daß die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, daß „die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“ [11]. Der Gerichtshof hat daraus die Schlußfolgerung gezogen, daß Artikel 48 des Vertrages „das Recht eines Mitgliedstaats, die Voraussetzungen und die Modalitäten der Besteuerung der in seinem Hoheitsgebiet von Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats erzielten Einkünfte festzulegen, insoweit einschränken kann, als er es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt, einen Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats, der in Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige Beschäftigung ausübt, bei der Erhebung der direkten Steuern schlechter zu behandeln als einen eigenen Staatsangehörigen, der sich in der gleichen Lage befindet“ [12].

11 — Randnr. 21 des Urteils Schumacker (zitiert in Fußnote 1).
12 — Ebenda, Randnr. 24.

16. Aus den gleichen Gründen bin ich der Auffassung, daß diese Schlußfolgerung auch für Artikel 52 des Vertrages gilt, den Sie im übrigen in den Urteilen vom 28. Januar 1986 (Kommission/Frankreich, „Steuerguthaben") [13], vom 13. Juli 1993 (Commerzbank) [14] und vom 12. April 1994 (Halliburton Services) [15] bereits auf den Bereich der direkten Steuern angewandt haben.

17. Bis jetzt sind Sie immer davon ausgegangen, daß Artikel 52 des Vertrages bei der Anwendung im steuerlichen Bereich — ebenso wie Artikel 48 — den Nachweis einer offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung voraussetze. Am Rande sei jedoch angemerkt, daß unterschiedslos anwendbare Maßnahmen den freien Personenverkehr oder die Niederlassungsfreiheit ebenso einschränken können wie eine Diskriminierung [16].

18. Kann man in dem Kriterium des Wohnsitzes eine versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit sehen?

19. Nach Ihrer ständigen Rechtsprechung [17] kann sich hinter einer Unterscheidung aufgrund des Wohnsitzes, auch wenn sie unterschiedslos für Staatsangehörige wie für Ausländer gilt, eine Unterscheidung aufgrund der Staatsangehörigkeit verbergen. Es besteht die Gefahr, daß sich Rechtsvorschriften, die „Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen verweigern, die sie Gebietsansässigen gewähren, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken, da Gebietsfremde meist Ausländer sind" [18].

20. Ist daher in einem Fall, wie er Ihnen vorliegt, eine Diskriminierung gegeben, d. h. die Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf gleichartige Situationen?

21. Das Kriterium des Wohnsitzes, wie es im internationalen Steuerrecht verwendet wird, verstößt an sich nicht gegen das Gemeinschaftsrecht. Ich erlaube mir insoweit den Hinweis auf meine Schlußanträge zu dem Urteil Schumacker [19] und auf dieses Urteil selbst, in dem Sie die Logik der Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden dargelegt haben:

„Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation.

13 — Rechtssache 270/83, Slg. 1986, 273.

14 — Rechtssache C-330/91, Slg. 1993, I-4017.

15 — Rechtssache C-1/93, Slg. 1994, I-1137.

16 — P. Farmer und R. Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, S. 331.

17 — Randnr. 14 des Urteils vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779); Randnr. 9 des Urteils vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249); Randnr. 14 des Urteils Commerzbank, a. a. O., und Randnr. 26 des Urteils Schumacker (zitiert in Fußnote 1).

18 — Randnr. 28 des Urteils Schumacker (zitiert in Fußnote 1).

19 — Zitiert in Fußnote 1, Nrn. 35 bis 38. Vgl. auch die Nrn. 37 bis 39 der Schlußanträge des Generalanwalts M. Darmon zu dem Urteil Commerzbank (a. a. O.).

Das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. Außerdem kann die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt. Dieser Ort ist in der Regel der ständige Aufenthaltsort der betroffenen Person. So geht auch das internationale Steuerrecht, u. a. das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), davon aus, daß es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern.

Die Situation des Gebietsansässigen ist eine andere, 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." [20]

22. Folglich kann, da sich Gebietsansässige und Gebietsfremde objektiv nicht in der gleichen Lage befinden, die unterschiedliche Behandlung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht als Diskriminierung im Sinne des Vertrages angesehen werden.

20 — Randnrn. 31 bis 33.

23. Dagegen befindet sich der gebietsfremde Arbeitnehmer, der Einkünfte nur im Beschäftigungsstaat erzielt, objektiv in der gleichen steuerlichen Situation wie der Einwohner dieses Staates, der dort die gleiche Beschäftigung ausübt. Für ihn gilt die gleiche Besteuerungsgrundlage: Die Bemessungsgrundlage für die Steuer ist die gleiche. Trotzdem werden seine persönliche Lage und sein Familienstand weder von der Steuerverwaltung dieses Staates berücksichtigt (weil er dort nicht wohnt) noch von der Steuerverwaltung des Wohnsitzstaats (weil er dort keine Einkünfte erzielt und folglich nicht steuerpflichtig ist). Sie haben darin eine Diskriminierung gesehen [21].

24. In den Niederlanden gelten die Vorschriften für die Besteuerung Gebietsansässiger hinsichtlich der Berechnung der niederländischen Einkünfte im allgemeinen entsprechend für Gebietsfremde [22]. Jedoch haben Gebietsfremde nicht die gleichen Abzugsmöglichkeiten wie Gebietsansässige [23].

25. In unserem Fall kann der Einwohner eines Mitgliedstaats von seinem steuerpflichtigen Einkommen den Teil abziehen, den er auf sein Konto für die Altersrücklage überweist. Der Gebietsfremde, der seine gesamten Einkünfte in diesem Staat erzielt — und sich daher in der gleichen steuerlichen Situation befindet wie der Gebietsansässige — hat nicht das Recht, eine solche Rücklage zu bilden [24]. Während der gebietsansässige

21 — Randnr. 38 des Urteils Schumacker (a. a. O.).

22 — Artikel 48 Absatz 4 des Gesetzes von 1964.

23 — Ebenda, Absatz 3.

24 — Das Ministerialrundschreiben Nr. DB 91/481 — das es, wie ausgeführt, gestattet, den Gebietsfremden dem Gebietsansässigen gleichzustellen, wenn er mindestens 90 % seiner Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielt — gilt nicht für die Altersrücklage.

Selbständige die Möglichkeit hat, eine Altersrücklage zu bilden und folglich einen *steuerlichen Vorteil* zu nutzen, wird diese Möglichkeit dem gebietsfremden Selbständigen verweigert. Wenn dieser eine Altersversorgung begründen möchte, verfügt er über weniger Wahlmöglichkeiten als der Gebietsansässige, da er von der Altersrücklage keinen Gebrauch machen kann.

26. Ich sehe darin eine Diskriminierung, die jedoch nur den gebietsfremden Selbständigen betrifft, der im Beschäftigungsstaat seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte erzielt. Nur unter dieser Bedingung befindet er sich in einer steuerlichen Situation, die mit der des gebietsansässigen Selbständigen vergleichbar ist. Ebenso wie ein Einwohner des Beschäftigungsstaats wird er nur von diesem Staat besteuert. Wenn der gebietsfremde Erwerbstätige Einkünfte im Staat seines Wohnsitzes erzielt und dort steuerpflichtig ist, kann man dagegen nicht ausschließen, daß er eine Reihe von Vorteilen genießt und insbesondere den einen oder anderen gesparten Betrag abziehen kann. Jedenfalls befindet sich dieser Steuerpflichtige nicht in der gleichen steuerlichen Situation wie ein Steuerpflichtiger mit der Staatsangehörigkeit des Beschäftigungsstaats.

27. Folglich ist es, um die dritte Frage bereits hier zu beantworten, von entscheidender Bedeutung, ob der Betroffene seine gesamten Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielt. Nur wenn er seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielt, muß davon ausgegangen werden, daß er diskriminiert wird.

28. Ich ziehe daraus den Schluß, daß Artikel 52 des Vertrages der Anwendung der Regelung eines Mitgliedstaats wie der niederländischen Regelung der steuerlichen Altersrücklage entgegensteht, die eine Steuerermäßigung gewährt, durch die das steuerpflichtige Einkommen gebietsansässiger Selbständiger vermindert wird, aber diese Steuerermäßigung gebietsfremden Selbständigen vorenthält, die ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten Einkünfte in diesem Staat erzielen.

29. Da eine Diskriminierung festgestellt worden ist, prüfe ich nun, ob sie gerechtfertigt ist.

Zur zweiten Frage

Die Frage der Rechtfertigung und der eventuellen Anwendbarkeit des Grundsatzes der steuerlichen Kohärenz, wie Sie ihn im Urteil Bachmann [25] und in dem Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-300/90 [26] aufgestellt haben, ist äußerst heikel.

31. Wie man seit diesen beiden Urteilen weiß, erkennen Sie an, daß diskriminierende nationale Regelungen im steuerlichen Bereich durch andere als die im Vertrag

25 — Zitiert in Fußnote 17.

26 — Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305.

genannten zwingenden Gründe des Allgemeininteresses und insbesondere unter Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden können [27].

32. Der Rechtssache Bachmann lag folgender Sachverhalt zugrunde: Herr Bachmann, ein in Belgien beschäftigter deutscher Staatsangehöriger, der zuvor in Deutschland gearbeitet hatte, wandte sich gegen die Weigerung des Directeur des Contributions directes de Bruxelles, den Abzug von in Deutschland gezahlten Beiträgen im Rahmen von Kranken- und Invaliditätsversicherungsverträgen sowie eines Lebensversicherungsvertrags, die er vor seiner Einreise nach Belgien in Deutschland abgeschlossen hatte, vom Gesamtbetrag seiner in Belgien erzielten Erwerbseinkünfte zu gestatten.

33. Der Directeur des Contributions stützte sich auf Artikel 54 des belgischen Einkommensteuergesetzes, wonach Beiträge zur Kranken- und Invaliditätsversicherung sowie Beiträge zu Versicherungen für den Fall des Alters und des Todes von den Erwerbseinkünften nur abgezogen werden können, wenn sie in Belgien gezahlt werden.

34. In Ihrer Antwort auf die von der belgischen Cour de cassation zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen haben Sie in dieser Bestimmung eine mit Artikel 48 des Vertrages unvereinbare Diskriminierung gebietsfremder Wanderarbeitnehmer gesehen [28]. Diese Diskriminierung erschien Ihnen gerechtfertigt angesichts der innerhalb der belgischen Steuerregelung bestehenden *Korrelation* zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der bei Fälligkeit des Versicherungsvertrags für den Fall des Alters und des Todes erfolgenden Besteuerung des Versicherungskapitals oder der von der Versicherungsgesellschaft gezahlten Renten [29] (umgekehrt können die in Durchführung solcher Verträge gezahlten Kapitalabfindungen, Pensionen oder Renten nicht besteuert werden, wenn die Unterzeichner dieser Verträge von der Abzugsmöglichkeit keinen Gebrauch gemacht haben [30]). „Die Kohärenz einer solchen Steuerregelung ... setzt also voraus, daß dieser Staat, wäre er verpflichtet, den Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Lebensversicherungsbeiträge zuzulassen, die von den Versicherern zu zahlenden Beträge besteuern könnte." [31]

35. Folglich konnte die belgische Steuerverwaltung zu Recht den Abzug der Prämien verweigern, die an nicht in Belgien ansässige Gesellschaften gezahlt wurden, da sie nicht sicher sein konnte, daß ihr die Besteuerung des Kapitals oder der als Gegenleistung gezahlten Renten möglich sein werde. *Diese konnten weder an der Quelle (die Versicherungsgesellschaft, die diese Renten schuldete, war in einem anderen Mitgliedstaat ansässig) noch bei dem Empfänger (der Einwohner eines anderen Mitgliedstaats war) besteuert werden.*

27 — Vgl. meine Schlußanträge zu dem Urteil Schumacker, a. a. O., Nrn. 47 und 48. Vgl. auch D. Fosselard: „L'obstacle fiscal à la réalisation du marché intérieur", *Cahier de droit européen* 1993, S. 472, 482; P. Farmer und R. Lyal, a. a. O., S. 330: „The judgment in Bachmann indicates that covertly discriminatory tax rules can sometimes be justified by imperative requirements".

28 — Randnr. 9 des Urteils Bachmann (a. a. O.) und Randnr. 7 des Urteils Kommission/Belgien (a. a. O.).

29 — Randnrn. 21 bis 23 des Urteils Bachmann (a. a. O.) und Randnrn. 14 bis 16 des Urteils Kommission/Belgien (a. a. O.).

30 — Artikel 32bis des belgischen Einkommensteuergesetzes.

31 — Randnr. 23 des Urteils Bachmann (a. a. O.).

36. Mittels einer Verhältnismäßigkeitsprüfung haben Sie sich davon überzeugt, daß diese Kohärenz nicht durch andere Maßnahmen gewährleistet werden konnte, die den freien Personenverkehr weniger einschränken, wie etwa eine Verpflichtung des Versicherers zur Zahlung der Steuer oder die in einem bilateralen Abkommen vorgesehene Möglichkeit des Abzugs der Beiträge, die in einem anderen Staat als dem, der den Abzug vorsieht, gezahlt werden [32].

37. In mehreren Kommentaren zu diesem Urteil ist in einer nach meiner Auffassung überzeugenden Weise dargelegt worden, daß der belgische Staat mit einer nationalen Regelung, die den Grundsatz des freien Personenverkehrs und der Niederlassungsfreiheit in stärkerem Maße beachtet, das gleiche Ergebnis hätte erreichen können [33]. Ich werde auf diese Diskussion nicht eingehen.

38. Die Bedeutung des Urteils Bachmann liegt in der Vorgehensweise, die Sie gewählt haben: Die Mitgliedstaaten — die beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts allein zuständig sind für die Gestaltung ihres Steuersystems [34] und z. B. für die Entscheidung, das Sparen durch steuerliche Anreize zu fördern oder die steuerliche Regelung der Ruhegehälter von Selbständigen an die von Arbeitnehmern anzugleichen, — können diskriminierende Maßnahmen erlassen, wenn diese durch Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden und zur Erreichung des mit ihnen verfolgten Zieles unerläßlich sind. Eine Verhältnismäßigkeitskontrolle — die meiner Auffassung nach streng sein muß, wenn es um eine diskriminierende Maßnahme geht — muß die Prüfung ermöglichen, ob diese Maßnahme zur Verwirklichung des verfolgten Ziels erforderlich war.

39. Die Verwirklichung eines kohärenten Steuersystems ist aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ein legitimes Ziel [35] in dem Sinne, daß es in bestimmten, genau umschriebenen Fällen Beschränkungen des freien Personenverkehrs und sogar diskriminierende Maßnahmen rechtfertigen kann.

40. Während die in den erwähnten Urteilen Kommission/Frankreich („Steuerguthaben"), Biehl [36] oder Commerzbank festgestellten Diskriminierungen in keiner Weise für die Gewährleistung der Kohärenz des betreffenden Steuersystems unerläßlich waren, ergibt sich demgegenüber aus dem Urteil Bachmann, daß ein Mitgliedstaat zur Durchführung einer Steuerpolitik, die darin besteht, die Bildung privater Ersparnisse zu Vorsorgezwecken zu fördern, vorschreiben darf, daß die Abzugsfähigkeit der in seinem Gebiet gezahlten Versicherungsbeiträge dadurch ausgeglichen wird, daß das Kapital

32 — Vgl. die Randnrn. 24 bis 27 des Urteils Bachmann (a. a. O.), die Randnrn. 17 bis 20 des Urteils Kommission/Belgien (a. a. O.) und Randnr. 21 des Urteils Schumacker (a. a. O.).

33 — Farmer und Lyal, (a. a. O.), S. 333; W.-H. Roth, *CMLR* 1993, S. 387, 395; L. Hinnekens und D. Schelpe, (1992) 1 *EC Tax Review* S. 58.

34 — Vgl. Randnr. 23 des Urteils Bachmann (a. a. O.) und Randnr. 16 des Urteils Kommission/Belgien (a. a. O.).

35 — „... the ‚Bachmann' cases are no more than a recognition by the Court that Member States, in devising a coherent national tax regime, pursue a goal which is justified under Community law" (J. Wouters: „The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations upon a Theme", *Maastricht Journal of European and Comparitive Law*, Band 1, Nr. 2, 1994, S. 179, 203).

36 — Zitiert in Fußnote 17.

oder die als Gegenleistung gezahlten Renten in diesem Staat besteuert werden. Er kann Gebietsfremden den Vorteil dieser Abzugsfähigkeit vorenthalten, wenn er die Renten, die sie im Ausland beziehen, nicht besteuern kann.

41. Wenden wir diese Verhältnismäßigkeitsprüfung auf unseren Fall an.

42. Ist die Regelung der Altersrücklage mit den im Urteil Bachmann erwähnten Lebensversicherungsverträgen und Versicherungsverträgen für den Fall des Alters vergleichbar? Kann der Gedankengang dieses Urteils auf den vorliegenden Fall übertragen werden?

43. Die Altersrücklage soll es Selbständigen ermöglichen, eine Ruhegehaltsregelung in Anspruch zu nehmen, die mit der für Arbeitnehmer geltenden Regelung vergleichbar ist.

44. Die Altersrücklage stellt eine Alternative zu anderen Formen des Ruhegehalts dar. Daher wird der Höchstbetrag der Zuführung zu einer Altersrücklage während eines Kalenderjahres um den Betrag der Prämien vermindert, die wegen der obligatorischen Beteiligung an einem Betriebsrentenfonds gezahlt werden [37].

45. Die Lektüre der Vorarbeiten zu dem Gesetz von 1972, durch das die Altersrücklage eingeführt wurde, zeigt, daß diese jedoch eine Besonderheit von großer Bedeutung aufweist. Im Gegensatz zu den Beiträgen, die an einen Pensionsfonds gezahlt werden, verbleibt der Teil des Gewinns, der für die Altersrücklage verwendet wird, im Vermögen des Unternehmens und kann von diesem verwendet werden: „... materieel houdt dit in dat de belastingheffing over een deel van de winst wordt uitgesteld, opdat:

— vermogen voor de oudedag kann worden gespaard, en

— het aldus gespaarde vermogen kan worden aangewend in de onderneming“ [38].

46. Ich sehe darin einen zusätzlichen Grund für den Mitgliedstaat, eine Korrelation zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Renten vorzuschreiben. Durch die Altersrücklage wird dem Unternehmen ein außergewöhnlicher Vorteil verschafft, den ein Lebensversicherungs- oder Leibrentensystem nicht bieten würde. Sie

37 — Vgl. die Erklärungen der Kommission, Nr. 13.

38 — Vgl. *Memorie van Toelichting*, Nr. 3, Zitting 1971-1972, 11818.

ermöglicht es nämlich dem Selbständigen, für sich selbst eine Altersversorgung aus dem Gewinn des Unternehmens aufzubauen, ohne jedoch das Unternehmensvermögen zu vermindern, wobei vorgesehen ist, daß die zurückgelegten Beträge vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden können. Dieser Vorteil muß durch eine entsprechende Besteuerung des Kapitals oder der während des Ruhestands des Unternehmers geleisteten Rentenzahlungen ausgeglichen werden können.

47. Seit dem Urteil Bachmann weiß man, daß ein Mitgliedstaat aufgrund des Prinzips der Kohärenz des Steuersystems die Möglichkeit hat, die steuerliche Regelung einer bestimmten Art von Renten auf den Grundsatz der Korrelation zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge (die aus sozialen Gründen oder zur Förderung der Unternehmensfinanzierung gewährt wird) und der Besteuerung der Renten (die aus Haushaltsgründen erforderlich ist) zu stützen [39].

48. Rechtfertigt diese Kohärenz eine Diskriminierung Gebietsfremder?

49. Meines Erachtens kann die Diskriminierung aus folgendem Grund nicht mit der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden: Es ist nicht sicher, daß der betreffende Staat die Kohärenz seines Steuersystems auf den Grundsatz der Korrelation zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Ruhegehälter (und zwischen der Abzugsfähigkeit der „zurückgelegten" Beträge und der Besteuerung der aufgrund der Altersrücklage gezahlten Renten) stützt.

50. Denn:

51. Ein Staat kann die Kohärenz seines Steuersystems auf den Grundsatz der Korrelation zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Renten stützen. *Er kann von diesem Grundsatz auch Abstand nehmen.*

52. Nach Artikel 18 Absatz 1 des Musterabkommens der OECD [40] können „[v]orbehaltlich des Artikels 19 Absatz 2 [der die vom Staat an seine Beamten gezahlten Ruhegehälter betrifft] ... Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden".

53. Daher stimmen in der Gemeinschaft die Mitgliedstaaten allgemein darin überein, daß gemäß dem Musterabkommen der OECD die Beitragszahlungen für abzugsfähig erklärt und die als Gegenleistung gezahlten Renten im Wohnsitzstaat besteuert werden. Zum Beispiel wird der Begünstigte eines Vertrages

39 — Vgl. J. Wouters (a. a. O.), S. 203.

40 — Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Bericht des Fiskalausschusses der OECD, 1977.

über eine Altersversicherung, der in den Niederlanden Beiträge geleistet hat und seinen Ruhestand in Belgien verbringt, hinsichtlich seiner Altersrenten in dem letztgenannten Staat besteuert; in den Niederlanden hat er keine Steuern zu entrichten [41].

54. Durch die Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen, die Bestandteil des nationalen Steuerrechts sind und den internen Steuervorschriften vorgehen, wird die Kohärenz dann *auf eine andere Ebene* verlagert: Der Staat besteuert alle Renten, die in seinem Gebiet ansässige Personen beziehen, unabhängig davon, in welchem Staat die Beiträge entrichtet wurden. Umgekehrt verzichtet er darauf, eine Steuer auf die im Ausland bezogenen Renten zu erheben, selbst wenn Grundlage und Gegenleistung für diese Renten Beiträge sind, die in seinem Gebiet gezahlt wurden und die er als abzugsfähig angesehen hat [42].

55. Dies ist der Inhalt des Doppelbesteuerungsabkommens, das in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit anwendbar ist. Daraus ergibt sich ein Rentensystem für Selbständige, das zur Gewährleistung seiner Kohärenz keine strenge Korrelation zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Renten verlangt.

41 — Gemäß Artikel 18 des Abkommens vom 19. Oktober 1970 zwischen der Regierung des Königreichs Belgien und der Regierung des Königreichs der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Regelung bestimmter weiterer Fragen auf dem Gebiet der Steuern (*Moniteur belge* vom 25.9.1971, Code Larcier, Band IV, 1990, S. 704), der Wort für Wort Artikel 18 Absatz 1 des Musterabkommens der OECD übernimmt. Vgl. auch Artikel 22 des bilateralen belgisch-niederländischen Abkommens: „Die Bestandteile des Einkommens eines Einwohners eines der Staaten, für die die vorhergehenden Artikel dieses Abkommens nicht gelten, sind nur in diesem Staat steuerpflichtig."

42 — Vgl. dazu L. Hinnekens und D. Schelpe (a. a. O.), S. 62.

56. Sie könnten jedoch, wie Sie dies im Urteil Bachmann getan haben [43], die Auffassung vertreten, daß die bilateralen Abkommen mit Vorsicht auszulegen seien und daß man dem in Rede stehenden Abkommen nicht entnehmen könne, daß der Beschäftigungsstaat vom Grundsatz der Korrelation zwischen dem Abzug der „zurückgelegten" Beträge und der Besteuerung der aufgrund der Altersrücklage gezahlten Renten Abstand nehme.

57. Deshalb mache ich hilfsweise folgende Bemerkung:

58. Ich bin nicht der Ansicht, daß die Kohärenz, auf die sich die niederländische Regierung beruft, eine Diskriminierung Gebietsfremder rechtfertigt.

59. Die Situation, um die es hier geht, unterscheidet sich von derjenigen, die zu dem Urteil Bachmann geführt hat, in einem wesentlichen Punkt:

60. Wie ausgeführt [44], konnte der belgische Staat in der letztgenannten Rechtssache die Renten oder erbrachten Leistungen weder an der Quelle noch bei ihrem Empfänger besteuern.

43 — Randnr. 26.

44 — Siehe oben, Nr. 35.

61. Hier stellt sich die Situation ganz anders dar: Bis zu ihrer Auflösung verbleibt die Altersrücklage stets im Vermögen des Unternehmens und wird anschließend *von diesem* ausgezahlt, und zwar entweder in Form von Kapital oder in Form von Renten, deren Schuldner das Unternehmen selbst und deren Gläubiger die durch die Altersrücklage begünstigte Person ist.

62. Zwar kann die Steuer nicht bei dieser Person erhoben werden, weil es sich um einen Gebietsfremden handelt.

63. Dagegen kann die Steuer an der Quelle bei dem Unternehmen erhoben werden, das — per definitionem — in den Niederlanden ansässig ist.

64. Im Urteil Bachmann haben Sie ausgeführt, daß eine Selbstverpflichtung des *in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen* Versicherers zur Zahlung dieser Steuer keine hinreichende Garantie darstellen würde [45].

65. Hier bleibt der Schuldner der Renten — das Unternehmen — *in den Niederlanden ansässig*: Eine von ihm eingegangene Verpflichtung zur Zahlung der auf die Renten geschuldeten Steuer würde eine hinreichende Garantie darstellen.

66. Man hätte vortragen können, daß das größte Hindernis für eine solche Regelung in dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Belgien und den Niederlanden liegt, das die Besteuerung im Wohnsitzstaat vorsieht. Daraus folgt, daß es dem Beschäftigungsstaat untersagt ist, die an Gebietsfremde gezahlten Renten zu besteuern.

67. Sie haben bereits in dem erwähnten Urteil Kommission/Frankreich („Steuerguthaben") entschieden, daß ein bilaterales Abkommen eine Verletzung des Gemeinschaftsrechts nicht rechtfertigen oder begründen kann:

„... die Rechte, die sich für die Begünstigten aus Artikel 52 EWG-Vertrag ergeben, [sind] *unbedingt*, und ein Mitgliedstaat kann ihre Beachtung nicht vom Inhalt eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Abkommens abhängig machen" [46].

68. Folglich hält die hier untersuchte diskriminierende Regelung der im Urteil Bachmann festgelegten Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht stand.

45 — Randnr. 24.

46 — Randnr. 26 (Hervorhebung von mir).

69. Ich beantrage daher, wie folgt für Recht zu erkennen:

Artikel 52 EG-Vertrag ist dahin auszulegen, daß er der Anwendung der Regelung eines Mitgliedstaats wie der in den Niederlanden für die steuerliche Altersrücklage geltenden Regelung entgegensteht, die eine Steuerermäßigung gewährt, durch die das steuerpflichtige Einkommen gebietsansässiger Selbständiger vermindert wird, aber diese Steuerermäßigung gebietsfremden Selbständigen vorenthält, die ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielen.