EuGH v. 11.08.1995 - C-80/94

Gleichbehandlung bei der Besteuerung des Einkommens von Gebietsfremden (Art. 52 EG-Vertrag)

Leitsatz

Eine von einem Mitgliedstaat erlassene Vorschrift, die es den in diesem Staat ansässigen Personen gestattet, vom stpfl. Einkommen die Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit abzuziehen, die sie zur Bildung einer Altersrücklage verwenden, diesen Vorteil aber stpfl. Gemeinschaftsangehörigen verweigert, die zwar in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, aber im erstgenannten Mitgliedstaat ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten Einkünfte erzielen, kann nicht durch den Umstand gerechtfertigt werden, daß die Rentenzahlungen, die der gebietsfremde Stpfl. später aus der Altersrücklage bezieht, nicht in diesem Staat besteuert werden, sondern in dem Staat seines Wohnsitzes - mit dem der erstgenannte Staat ein DBA geschlossen hat -, auch wenn es infolge der generellen Gewährung des Vorteils nicht möglich ist, innerhalb des im erstgenannten Staat geltenden Steuersystems eine genaue Übereinstimmung zwischen der Abzugsfähigkeit der Zuführungen zur Altersrücklage und der Steuerpflichtigkeit der Bezüge aus dieser Rücklage zu gewährleisten.

Gründe:

1 Der Gerechtshof 's-Hertogenbosch hat mit Beschluß vom 16. Februar 1994, beim Gerichtshof eingegangen am 2. März 1994, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag drei Fragen nach der Auslegung des Artikels 52 EWG-Vertrag (nunmehr EG-Vertrag) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen G. H. E. J. Wielockx, einem in Belgien ansässigen belgischen Staatsangehörigen (im folgenden: Kläger), und dem Inspecteur der directe belastingen (im folgenden: Beklagter) wegen dessen Weigerung, das steuerpflichtige Einkommen des Klägers um die Zuführungen zur Altersrücklage zu vermindern.

3 Das niederländische Gesetz über die Einkommensteuer vom 16. Dezember 1964 (Wet op de inkomstenbelastingen, *Staatsblad* 519; im folgenden: Gesetz von 1964) 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.

4 Das Gesetz von 1964 wurde durch das Gesetz vom 16. November 1972 (*Staatsblad* 612) ergänzt, durch dessen Artikel 44d Absatz 1 eine steuerliche Altersrücklage zugunsten Selbständiger als freiwillige Regelung eingeführt wurde. Nach dieser Regelung können die Betroffenen einen Teil des Gewinns ihres Unternehmens für die Bildung einer Altersrücklage verwenden, die den Vorteil bietet, daß die in jedem Jahr angesparten Beträge im Unternehmen verbleiben.

5 Nach Artikel 3 Absatz 3 des Gesetzes von 1964 wird die Steuer bei inländischen Steuerpflichtigen auf das Einkommen erhoben, das aus dem Gewinn ihres Unternehmens stammt und das um die Zuführungen zur Altersrücklage vermindert und um die Bezüge aus dieser Rücklage erhöht wird. Der abzugsfähige Höchstbetrag der Zuführung zu einer Altersrücklage während eines Kalenderjahres wird um den Betrag der Prämien vermindert, die wegen der obligatorischen Beteiligung an einem Betriebsrentenfonds gezahlt werden.

6 Gemäß Artikel 44f Absatz 1 Buchstabe e des Gesetzes von 1964 wird diese Altersrücklage aufgelöst, wenn der Steuerpflichtige das 65. Lebensjahr vollendet. Sie wird dann als „Einkommen" angesehen und besteuert, wobei die Steuer entweder auf einmal auf den gesamten Kapitalbetrag oder zeitlich versetzt auf die aus diesem Kapital geleisteten Rentenzahlungen erhoben wird.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

7 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 während eines Kalenderjahres im Gebiet der Niederlande erzielt haben. Die Altersrücklage gehört nicht zu den Beträgen, die gemäß Artikel 48 Absatz 3 des Gesetzes von 1964 von diesem Einkommen abgezogen werden können. Ein steuerrechtliches Ministerialrundschreiben sah als Korrektiv jedoch vor, daß der Abzug persönlicher Verpflichtungen und außergewöhnlicher Belastungen gestattet ist, wenn mindestens 90 % der Welteinkünfte des gebietsfremden Steuerpflichtigen der Einkommensteuer in den Niederlanden unterliegen. Die Altersrücklage wird von diesem Rundschreiben nicht erfaßt.

8 Nach Artikel 18 des Musterabkommens der OECD (Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Bericht des Fiskalausschusses der OECD, 1977) können „[v]orbehaltlich des Artikels 19 Absatz 2 [der Ruhegehälter von Beamten betrifft] ... Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden".

9 Ferner sieht Artikel 14 Absatz 1 des bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den Niederlanden und Belgien (*Tractatenblad* 1979, Nr. 192) vor, daß Vorteile und Einkünfte, die eine in einem der Staaten ansässige Person aus einer freiberuflichen Tätigkeit erzielt, in dem anderen Staat steuerpflichtig sind, wenn diese Person dort über eine feste Niederlassung zur Ausübung ihrer Tätigkeit verfügt.

10 Der Kläger übt als Partner einer Gemeinschaftspraxis den Beruf des Physiotherapeuten in Venlo (Niederlande) aus, wo er seine gesamten Einkünfte erzielt und steuerpflichtig ist.

11 Er beantragte beim Beklagten, das von ihm im Jahr 1987 in den Niederlanden erzielte steuerpflichtige Einkommen (73 912 HFL, von der Steuerverwaltung auf 65 643 HFL herabgesetzt) aufgrund der Zuführung zur Altersrücklage um 5 145 HFL zu vermindern, was der Beklagte ablehnte.

12 Der Kläger erhob gegen diese Entscheidung Klage bei der Kammer für Steuersachen des Gerechtshof 's-Hertogenbosch. Dieses Gericht hat Zweifel an der Vereinbarkeit der niederländischen Vorschriften über die Altersrücklage mit der in Artikel 52 EG-Vertrag vorgesehenen Niederlassungsfreiheit. Es hat infolgedessen das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof um Vorabentscheidung über folgende Fragen gebeten:

1. Verbietet Artikel 52 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft oder irgendeine andere Bestimmung dieses Vertrages einem Mitgliedstaat wie den Niederlanden, eine Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen zu erheben, bei der den Steuerpflichtigen, die einen Gewinn aus unternehmerischer Tätigkeit erzielen, das Recht eingeräumt wird, zu Lasten des Bruttoeinkommens eine sogenannte Altersrücklage („oudedagsreserve") zu bilden – zu verweisen ist auf Artikel 3 Absatz 3 Buchstabe a in Verbindung mit den Artikeln 44d bis 44l des Gesetzes über die Einkommensteuer von 1964 in der Fassung für das betreffende Jahr –, bei der jedoch einem in einem anderen Mitgliedstaat wohnenden Steuerpflichtigen mit der Staatsangehörigkeit dieses anderen Mitgliedstaats, der in dem erstgenannten Mitgliedstaat einen Gewinn aus unternehmerischer Tätigkeit erzielt und insoweit in die Erhebung der obengenannten Steuer einbezogen ist, dieses Recht vorenthalten wird?
2. Ist es dabei von Bedeutung, daß aufgrund von Kapitel III des Gesetzes über die Einkommensteuer von 1964 (Gegenstand der Steuer bei ausländischen Steuerpflichtigen) Bezüge aus der Altersrücklage nicht zum steuerpflichtigen inländischen Einkommen des ausländischen Steuerpflichtigen gehören, so daß innerhalb des geltenden niederländischen Steuersystems der Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit der Zuführungen zur Altersrücklage und der Steuerpflich-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

tigkeit der Bezüge aus dieser Rücklage hinsichtlich ausländischer Steuerpflichtiger nicht gewährleistet ist?

3. Ist es außerdem von Bedeutung, ob das Einkommen des ausländischen Steuerpflichtigen vollständig oder nahezu vollständig mit Tätigkeiten erzielt worden ist, die im erstgenannten Mitgliedstaat ausgeübt wurden?

13 Mit der ersten und der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 52 des Vertrages es zuläßt, daß ein Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässigen Personen gestattet, vom steuerpflichtigen Einkommen die Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit abzuziehen, die sie zur Bildung einer Altersrücklage verwenden, diesen Vorteil aber steuerpflichtigen Gemeinschaftsangehörigen verweigert, die zwar in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, aber im erstgenannten Mitgliedstaat ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten Einkünfte erzielen.

14 Mit der zweiten Frage bittet das vorlegende Gericht den Gerichtshof um Auskunft darüber, ob eine solche unterschiedliche Behandlung durch den Umstand gerechtfertigt werden kann, daß Rentenzahlungen, die der gebietsfremde Steuerpflichtige später aus der Altersrücklage erhält, nicht in dem Staat besteuert werden, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, sondern in dem Staat seines Wohnsitzes, mit dem der erstgenannte Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

15 Diese Fragen sind zusammen zu prüfen.

16 Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, daß diese ihre Befugnisse in diesem Bereich jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb jede offensichtliche oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen müssen (Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnrn. 21 und 26).

17 Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Diskriminierung vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewandt werden oder wenn dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird.

18 Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich in einem bestimmten Mitgliedstaat ansässige Personen und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer gleichartigen Situation, denn zwischen ihnen bestehen sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle wie auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft oder der persönlichen Lage und des Familienstands objektive Unterschiede (Urteil Schumacker, a. a. O., Randnrn. 31 ff.).

19 Deshalb kann eine unterschiedliche Behandlung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen an sich nicht als Diskriminierung im Sinne des Vertrages angesehen werden.

20 Allerdings befindet sich der gebietsfremde Steuerpflichtige – ob er nun als Arbeitnehmer oder Selbständiger tätig ist –, der seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, hinsichtlich der Einkommensteuer objektiv in derselben Situation wie der in diesem Staat Ansässige, der dort die gleiche Tätigkeit ausübt. Beide werden nur in diesem Staat besteuert, und die Bemessungsgrundlage für ihre Steuer ist dieselbe.

21 Wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige hinsichtlich der Abzüge von seinem steuerpflichtigen Einkommen steuerlich nicht genauso behandelt wird wie der gebietsansässige Steuerpflichtige, wird seine persönliche Lage weder von der Steuerverwaltung des Staates berücksichtigt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt – weil er dort nicht ansässig ist – noch vom Staat seines Wohnsitzes – weil er dort keine Einkünfte erzielt. Folglich unterliegt er einer höheren Gesamtbesteuerung und wird gegenüber dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen benachteiligt.

22 Daraus folgt, daß der gebietsfremde Steuerpflichtige, der, wie im Fall des Ausgangsverfahrens, seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufli-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

che Tätigkeit ausübt, aber nicht das Recht hat, unter denselben steuerlichen Bedingungen wie der gebietsansässige Steuerpflichtige eine abzugsfähige Altersrücklage zu bilden, eine Diskriminierung erleidet.

23 Zur Rechtfertigung der steuerlichen Benachteiligung, die die gebietsfremden Steuerpflichtigen im vorliegenden Fall erleiden, beruft sich die niederländische Regierung auf den im Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249) erwähnten Grundsatz der steuerlichen Kohärenz, nach dem eine Wechselbeziehung zwischen den von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogenen Beträgen und den steuerpflichtigen Beträgen bestehe. Wenn ein Gebietsfremder in den Niederlanden eine Altersrücklage bilden und somit einen Anspruch auf eine Rente erwerben könnte, dann könnte auf diese Rente in den Niederlanden keine Steuer erhoben werden, da ein solches Einkommen aufgrund des erwähnten bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande im Wohnsitzstaat besteuert werde.

24 Wie der Generalanwalt in Nummer 54 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, besteuert der Staat aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen, die, wie das oben erwähnte Abkommen, nach dem Modell des OECD-Musterabkommens gestaltet sind, alle Renten, die in seinem Gebiet ansässige Personen beziehen, unabhängig davon, in welchem Staat die Beiträge gezahlt wurden, er verzichtet aber umgekehrt darauf, die im Ausland bezogenen Renten der Besteuerung zu unterwerfen, auch wenn sie auf Beiträgen beruhen, die in seinem Gebiet gezahlt wurden und die er als abzugsfähig angesehen hat. Die steuerliche Kohärenz wird also nicht auf der Ebene der Einzelperson, durch eine strenge Wechselbeziehung zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Renten, hergestellt, sondern sie wird auf eine andere Ebene, nämlich die der Gegenseitigkeit der in den Vertragsstaaten anwendbaren Vorschriften verlagert.

25 Da die steuerliche Kohärenz auf der Grundlage eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen bilateralen Abkommens gewährleistet wird, kann dieser Grundsatz nicht herangezogen werden, um die Verweigerung einer Abzugsmöglichkeit, wie sie hier in Rede steht, zu rechtfertigen.

26 Jedenfalls können die Steuerbehörden, wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, gemäß der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) jederzeit alle erforderlichen Auskünfte einholen.

27 Nach alledem kann eine von einem Mitgliedstaat erlassene Vorschrift, die es den in diesem Staat ansässigen Personen gestattet, vom steuerpflichtigen Einkommen die Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit abzuziehen, die sie zur Bildung einer Altersrücklage verwenden, diesen Vorteil aber steuerpflichtigen Gemeinschaftsangehörigen verweigert, die zwar in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, aber im erstgenannten Mitgliedstaat ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten Einkünfte erzielen, nicht durch den Umstand gerechtfertigt werden, daß die Rentenzahlungen, die der gebietsfremde Steuerpflichtige später aus der Altersrücklage bezieht, nicht in diesem Staat besteuert werden, sondern in dem Staat seines Wohnsitzes – mit dem der erstgenannte Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat –, auch wenn es infolge der generellen Gewährung des Vorteils nicht möglich ist, innerhalb des im erstgenannten Staat geltenden Steuersystems eine genaue Übereinstimmung zwischen der Abzugsfähigkeit der Zuführungen zur Altersrücklage und der Steuerpflichtigkeit der Bezüge aus dieser Rücklage zu gewährleisten. Eine solche Diskriminierung verstößt demnach gegen Artikel 52 des Vertrages.

Kosten

28 Die Auslagen der deutschen, der italienischen und der niederländischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BGH 17.1.2019 - III ZR 209/17
FG Köln 3.8.2017 - 15 K 950/13
FG Köln 20.4.2012 - 4 K 1943/09
BFH 24.6.2009 - X R 57/06
BFH 16.7.2007 - VII B 321/06
FG Saarland 21.6.2006 - 1 K 394/02
BFH 28.6.2005 - I R 114/04
FG Berlin 11.4.2005 - 8 K 8101/00
FG Niedersachsen 14.10.2004 - 6 V 655/04
FG Düsseldorf 14.10.2004 - 16 K 567/01 E
FG Düsseldorf 14.9.2004 - 6 K 3796/01 K, F
FG Köln 15.7.2004 - 13 K 1908/00
BFH 26.5.2004 - I R 93/03
BFH 13.11.2002 - I R 13/02
FG München 20.2.2002 - 9 K 3683/99

Fundstelle(n):
NWB IAAAD-94393

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.