URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

18. Juli 2007 *

In der Rechtssache C-182/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht von der Cour administrative (Luxemburg) mit Entscheidung vom 6. April 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 10. April 2006, in dem Verfahren

Großherzogtum Luxemburg

gegen

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič und E. Levits (Berichterstatter),

* Verfahrenssprache: Französisch.

Generalanwalt: P. Mengozzi,
Kanzler: R. Grass,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— des Großherzogtums Luxemburg, vertreten durch C. Schiltz als Bevollmächtigten,

— von Herrn Lakebrink und Frau Peters-Lakebrink, vertreten durch M. Kleyr, avocat,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und M. de Mol als Bevollmächtigte,

— der schwedischen Regierung, vertreten durch K. Wistrand als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und J.-P. Keppenne als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 29. März 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 39 EG.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits des Großherzogtums Luxemburg gegen Herrn Lakebrink und Frau Peters-Lakebrink (im Folgenden: Eheleute Lakebrink), bei dem es um die Einkommensteuer geht, die von diesen für das Jahr 2002 erhoben wurde.

Rechtlicher Rahmen, Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

3 Die Eheleute Lakebrink, beide deutsche Staatsangehörige, die in Deutschland wohnen, gehen beide einer Beschäftigung im Lohn- oder Gehaltsverhältnis ausschließlich in Luxemburg nach. Für das Jahr 2002 beantragten sie ihre Zusammenveranlagung in Luxemburg gemäß Art. 157ter der Loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (Geändertes Einkommensteuergesetz vom 4. Dezember 1967, im Folgenden: LIR).

4 In ihrer bei der luxemburgischen Steuerverwaltung eingereichten Steuererklärung gaben die Eheleute Lakebrink einen Verlust aus Vermietung in Höhe von 26 080 Euro bei zwei Immobilien an, deren Eigentümer sie in Deutschland sind, die sie aber nicht persönlich nutzen. Sie beantragten die Berücksichtigung dieses Verlustes aus Vermietung bei der Festsetzung des Steuersatzes wie zugunsten von Gebietsansässigen.

5 Der fragliche Verlust aus Vermietung wurde im Steuerbescheid des Finanzamts Trier (Deutschland) vom 30. Juli 2003 für das Jahr 2002 ordnungsgemäß festgestellt. Aus diesem Steuerbescheid geht hervor, dass die Eheleute Lakebrink in Deutschland kein steuerpflichtiges Einkommen bezogen haben. Daher entrichteten sie dort keine Steuern.

6 Auf ihren Antrag hin wurden die Eheleute Lakebrink in Luxemburg gemeinsam zur Steuer veranlagt. Gemäß Art. 157ter LIR wurde ihre Steuer zu dem Satz berechnet, der auf sie angewandt worden wäre, wenn sie in diesem Mitgliedstaat ansässig gewesen wären. Bei der Festsetzung dieses Satzes wurde jedoch der Verlust aus ihren in Deutschland belegenen Immobilien nicht berücksichtigt.

7 Art. 157ter LIR sieht vor, dass abweichend von der Besteuerungsregelung für die gebietsansässigen Steuerpflichtigen, bei der die Progressionsregel bei der Festsetzung des Steuersatzes für sämtliche Einkünfte gilt, für die das Besteuerungsrecht anderen Staaten zugewiesen worden ist, nach der Besteuerungsregelung für gebietsfremde Steuerpflichtige die Progressionsklausel gemäß Art. 134 LIR außer für die inländischen Einkünfte nur für die ausländischen Erwerbseinkünfte dieser Steuerpflichtigen gilt.

8 Nach Art. 4 des am 23. August 1958 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern hat das Recht auf Besteuerung der Einkünfte aus der Vermietung unbeweglicher Sachen der Staat, in dem die unbewegliche Sache belegen ist, im vorliegenden Fall die Bundesrepublik Deutschland.

9 Die Eheleute Lakebrink legten gegen den Einkommensteuerbescheid der luxemburgischen Steuerverwaltung Einspruch ein. Dieser Einspruch wurde nicht beantwortet. Ihre Klage auf Abänderung dieses Steuerbescheids wurde vom Tribunal administratif luxembourgeois für begründet erklärt.

10 Das Großherzogtum Luxemburg legte gegen diese Entscheidung Rechtsmittel bei der Cour administrative ein. Diese wirft insbesondere die Frage auf, ob die Anwendung von Art. 157ter LIR eine nach Art. 39 EG verbotene mittelbare Diskriminierung darstellt, da sie die Berücksichtigung der Verluste aus der Vermietung in Deutschland belegener unbeweglicher Sachen der Eheleute bei der Festsetzung des auf ihre Einkünfte aus luxemburgischer Quelle anwendbaren Steuersatzes ausschließt.

11 Die Cour administrative hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 39 EG dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der in Luxemburg durch Art. 157ter LIR eingeführten entgegensteht, wonach ein Gemeinschaftsangehöriger, der nicht in Luxemburg ansässig ist und aus luxemburgischer Quelle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, die den wesentlichen Teil seines steuerpflichtigen Einkommens darstellen, seine negativen Einkünfte aus der Vermietung von nicht selbst genutzten Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat, im vorliegenden Fall Deutschland, belegen sind, nicht für die Bestimmung des auf seine Einkünfte aus luxemburgischer Quelle anwendbaren Steuersatzes geltend machen kann?

Zur Vorlagefrage

12 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 39 EG dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, wonach ein Gemeinschaftsangehöriger, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er den wesentlichen Teil seines steuerpflichtigen Einkommens bezieht, Einkommensverluste aus der Vermietung von nicht selbst genutzten Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, nicht für die Bestimmung des auf seine Einkünfte aus dem erstgenannten Mitgliedstaat anwendbaren Steuersatzes geltend machen kann, während ein Gebietsansässiger in diesem Mitgliedstaat die genannten Einkommensverluste aus Vermietung geltend machen kann.

13 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung sieht eine unterschiedliche Steuerregelung vor, je nachdem, ob der Arbeitnehmer, der den wesentlichen Teil seines steuerpflichtigen Einkommens in Luxemburg bezieht, dort gebietsansässig oder gebietsfremd ist.

14 Dazu ist zunächst festzustellen, dass der Bereich der direkten Steuern als solcher zwar nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, die Mitgliedstaaten jedoch die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21, und vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Randnr. 30).

15 Sodann fällt jeder Gemeinschaftsangehörige, der in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnstaat eine Berufstätigkeit ausübt, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit in den Anwendungsbereich des Art. 39 EG (vgl. Urteil vom 21. Februar 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Slg. 2006, I-1711, Randnr. 31).

16 Daher fällt die Situation der Eheleute Lakebrink, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Staat arbeiteten, in dem sich ihr Wohnsitz befand, in den Anwendungsbereich des Art. 39 EG.

17 Schließlich zielen nach ständiger Rechtsprechung sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit darauf ab, den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im Gebiet der Gemeinschaft zu erleichtern, und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen (vgl. Urteile vom 15. Juni 2000, Sehrer, C-302/98, Slg. 2000, I-4585, Randnr. 32, und vom 13. November 2003, Schilling und Fleck-Schilling, C-209/01, Slg. 2003, I-13389, Randnr. 24).

18 Die Eheleute Lakebrink, die in Luxemburg arbeiten, aber in Deutschland wohnen, hatten im Unterschied zu Personen, die in Luxemburg arbeiten und wohnen, nach luxemburgischen Recht keinen Anspruch darauf, dass die Einkommensverluste aus der Vermietung ihrer in Deutschland belegenen Immobilien bei der Festsetzung des Steuersatzes auf ihre in Luxemburg erzielten Einkünfte berücksichtigt werden.

19 Daher ist die Behandlung, die die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung für gebietsfremde Arbeitnehmer wie die Eheleute Lakebrink vorsieht, weniger günstig als diejenige, die für gebietsansässige Arbeitnehmer gilt.

20 Die luxemburgische und die niederländische Regierung machen dagegen geltend, dass diese Regelung dadurch, dass sie ausländische Einkünfte, die keine Erwerbseinkünfte seien, unabhängig davon nicht berücksichtige, ob es sich um Verluste oder um positive Einkünfte handele, den gebietsfremden Steuerpflichtigen eine im Vergleich zur Steuerregelung für gebietsansässige Steuerpflichtige allgemein vorteilhaftere Steuerregelung biete.

21 Eine solche allgemeine Beurteilung der Wirkungen dieser Regelung ist unzulässig, da sie darauf hinausliefe, das durch Art. 39 EG aufgestellte Verbot seines Inhalts zu entleeren.

22 Eine Regelung von der Art der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden kann nämlich zwar gebietsfremden Steuerpflichtigen steuerliche Vergünstigungen bieten, die positive oder zumindest vorwiegend positive ausländische Einkünfte, die nicht aus Berufstätigkeit stammen, anzugeben haben. Anders verhält es sich jedoch in Bezug auf gebietsfremde Steuerpflichtige wie die Eheleute Lakebrink, die nur ausländische Verluste, die nicht aus Berufstätigkeit stammen, haben.

23 Wie der Generalanwalt in Nr. 29 seiner Schlussanträge ausführt, kann der Umstand, dass die in Rede stehende Regelung in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens Gebietsfremde benachteiligt, nicht dadurch ausgeglichen werden, dass diese Regelung in anderen Situationen Gebietsfremde im Vergleich zu Gebietsansässigen nicht beeinträchtigt.

24 In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass nach ständiger Rechtsprechung eine gegen eine Grundfreiheit verstoßende nachteilige steuerliche Behandlung nicht mit anderen steuerlichen Vergünstigungen gerechtfertigt werden kann, auch wenn deren Vorhandensein unterstellt wird (vgl. Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot, C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 97 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Ferner haben Arbeitnehmer wie die Eheleute Lakebrink mangels steuerpflichtiger Einkünfte in ihrem Wohnstaat nicht die Möglichkeit, dort die Berücksichtigung der Verluste aus der Vermietung ihrer in diesem Staat belegenen Immobilien geltend zu machen, und es fehlt ihnen dann jede Möglichkeit, bei der Festsetzung des Steuersatzes für ihre gesamten Einkünfte ihre Verluste aus Vermietung geltend zu machen.

26 Daher ist zu prüfen, ob die steuerliche Benachteiligung nicht in Luxemburg ansässiger Arbeitnehmer wie der Eheleute Lakebrink eine durch Art. 39 EG verbotene mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellen kann.

27 Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Diskriminierung nur darin bestehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf gleiche Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (Urteile Schumacker, Randnr. 30, vom 29. April 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 26, und vom 22. März 2007, Talotta, C-383/05, Slg. 2007, I-2555, Randnr. 18).

28 Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation (Urteil Schumacker, Randnr. 31).

29 Daher ist der Umstand, dass ein Mitgliedstaat einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bestimmte steuerliche Vergünstigungen, die er einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewährt, versagt, in der Regel nicht diskriminierend, denn diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen befinden sich nicht in einer vergleichbaren Situation.

30 Etwas anderes gilt nach gefestigter Rechtsprechung jedoch, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungs-

staat ausübt, so dass der Wohnstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben (vgl. u. a. Urteil Schumacker, Randnr. 36).

31 Im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch seine ganzen Familieneinkünfte erzielt, besteht die Diskriminierung nach der gleichen Rechtsprechung darin, dass seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Wohnstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden (Urteil Schumacker, Randnr. 38).

32 Diese Rechtsprechung gilt auch in einer Situation wie der im vorliegenden Ausgangsverfahren.

33 Die in Randnr. 31 dieses Urteils erwähnte Diskriminierung betrifft nämlich zum einen erst recht gebietsfremde Arbeitnehmer wie die Eheleute Lakebrink, die, wie in Randnr. 25 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, in ihrem Wohnstaat kein Einkommen haben und ihre gesamten Familieneinkünfte aus einer im Beschäftigungsstaat ausgeübten Tätigkeit beziehen.

34 Zum anderen bezieht sich der Grund, auf dem die vom Gerichtshof im Urteil Schumacker festgestellte Diskriminierung beruht und der in Randnr. 31 des vorliegenden Urteils ins Gedächtnis gerufen wird, wie der Generalanwalt in Nr. 36 seiner Schlussanträge hervorgehoben hat, auf alle steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft des Gebietsfremden, die weder im Wohnstaat

noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden (vgl. auch die Schlussanträge von Generalanwalt Léger in der Rechtssache Ritter-Coulais, Randnrn. 97 bis 99), wobei die Steuerkraft im Übrigen Teil der persönlichen Lage des Gebietsfremden im Sinne des Urteils Schumacker ist.

35 Daher stellt die Weigerung der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats, Verluste aus der Vermietung von im Ausland belegenen Immobilien eines Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, eine nach Art. 39 EG verbotene Diskriminierung dar.

36 Nach allem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 39 EG dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die einem Gemeinschaftsangehörigen, der in dem Mitgliedstaat, in dem er den wesentlichen Teil seiner steuerpflichtigen Einkünfte bezieht, gebietsfremd ist, keinen Anspruch darauf einräumt, dass die Verluste aus der Vermietung nicht selbst genutzter Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, bei der Bestimmung des auf seine Einkünfte anwendbaren Steuersatzes berücksichtigt werden, während ein Gebietsansässiger im erstgenannten Mitgliedstaat die Berücksichtigung dieser Verluste aus Vermietung verlangen kann.

Kosten

37 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 39 EG ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die einem Gemeinschaftsangehörigen, der in dem Mitgliedstaat, in dem er den wesentlichen Teil seiner steuerpflichtigen Einkünfte bezieht, gebietsfremd ist, keinen Anspruch darauf einräumt, dass die Verluste aus der Vermietung nicht selbst genutzter Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, bei der Bestimmung des auf seine Einkünfte anwendbaren Steuersatzes berücksichtigt werden, während ein Gebietsansässiger im erstgenannten Mitgliedstaat die Berücksichtigung dieser Verluste aus Vermietung verlangen kann.

Unterschriften