Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
Juliane Kokott
vom 28. Januar 2016 [1]

Rechtssache C-122/15

C

(Vorabentscheidungsersuchen des Korkein hallinto-oikeus [Oberstes Verwaltungsgericht, Finnland])

„Steuerrecht — Nationales Einkommensteuerrecht — Art. 21 Abs. 1 der Charta der Grundrechte — Richtlinie 2000/78/EG — Diskriminierung wegen des Alters — Zusatzsteuer auf Einkünfte aus einer Altersrente“

I – **Einleitung**

1. Die vorliegende Rechtssache öffnet möglicherweise ein neues Kapitel des unionsrechtlichen Einflusses auf das Ertragsteuerrecht der Mitgliedstaaten. Auf Vorlage des höchsten finnischen Verwaltungsgerichts ist die bedeutende Frage zu klären, ob das unionsrechtliche Verbot der Altersdiskriminierung auch im nationalen Einkommensteuerrecht wirkt.

2. Auf jenes Verbot beruft sich nämlich ein finnischer Steuerpflichtiger, der einer Zusatzsteuer unterliegt, die in Finnland allein auf die Einkünfte aus Altersrenten erhoben wird. Ist in einem solchen Fall das unionsrechtliche Verbot der Diskriminierung wegen des Alters, welches durch die Charta der Grundrechte der Europäischen Union und eine Richtlinie geregelt wird, überhaupt anwendbar, und, wenn ja, untersagt es einem Mitgliedstaat die höhere Besteuerung von Alterseinkünften?

3. Zur Geltung des unionsrechtlichen Verbots der Altersdiskriminierung im Einkommensteuerrecht der Mitgliedstaaten ist am Gerichtshof derzeit noch ein weiteres Verfahren anhängig [2]. Obwohl sich jenes niederländische Verfahren mit einer völlig anderen Regelung des Einkommensteuerrechts befasst, unterstreicht es doch die Bedeutung der Weichenstellung, die der Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache vorzunehmen hat.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Rechtssache de Lange (C-548/15).

II – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Unionsrecht*

4. Art. 21 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union vom 7. Dezember 2000 in der am 12. Dezember 2007 in Straßburg angepassten Fassung [3] (im Folgenden: Charta) regelt auszugsweise das Folgende:

„(1) Diskriminierungen insbesondere wegen … des Alters … sind verboten."

5. Art. 51 Abs. 1 der Charta bestimmt zu ihrem „Anwendungsbereich":

„(1) Diese Charta gilt … für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union. …"

6. Art. 13 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrags von Amsterdam [4] (im Folgenden: EG), nunmehr Art. 19 AEUV [5], gab dem Rat die folgende Ermächtigung:

„Unbeschadet der sonstigen Bestimmungen dieses Vertrags kann der Rat im Rahmen der durch den Vertrag auf die Gemeinschaft übertragenen Zuständigkeiten … geeignete Vorkehrungen treffen, um Diskriminierungen aus Gründen … des Alters … zu bekämpfen."

7. Auf der Grundlage von Art. 13 EG erging die Richtlinie 2000/78/EG des Rates vom 27. November 2000 zur Festlegung eines allgemeinen Rahmens für die Verwirklichung der Gleichbehandlung in Beschäftigung und Beruf [6] (im Folgenden: Richtlinie 2000/78).

8. Zum „Geltungsbereich" der Richtlinie 2000/78 führt ihr Art. 3 aus:

„(1) Im Rahmen der auf die Gemeinschaft übertragenen Zuständigkeiten gilt diese Richtlinie für alle Personen in öffentlichen und privaten Bereichen, einschließlich öffentlicher Stellen, in Bezug auf:

…

c) die Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, einschließlich der Entlassungsbedingungen und des Arbeitsentgelts;

…

(2) …

(3) Diese Richtlinie gilt nicht für Leistungen jeder Art seitens der staatlichen Systeme oder der damit gleichgestellten Systeme einschließlich der staatlichen Systeme der sozialen Sicherheit oder des sozialen Schutzes.

…"

3 — ABl. 2012, C 326, S. 391.

4 — ABl. 1997, C 340, S. 173.

5 — Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2012, C 326, S. 47).

6 — ABl. L 303, S. 16.

9. Art. 16 der Richtlinie 2000/78 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass

a) die Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die dem Gleichbehandlungsgrundsatz zuwiderlaufen, aufgehoben werden;

…“

10. Art. 2 der Richtlinie 2000/78 enthält die folgenden Definitionen:

„(1) Im Sinne dieser Richtlinie bedeutet ‚Gleichbehandlungsgrundsatz‘, dass es keine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung wegen eines der in Artikel 1 genannten Gründe geben darf.

(2) Im Sinne des Absatzes 1

a) liegt eine unmittelbare Diskriminierung vor, wenn eine Person wegen eines der in Artikel 1 genannten Gründe in einer vergleichbaren Situation eine weniger günstige Behandlung erfährt, als eine andere Person erfährt, erfahren hat oder erfahren würde;

b) liegt eine mittelbare Diskriminierung vor, wenn dem Anschein nach neutrale Vorschriften, Kriterien oder Verfahren Personen … eines bestimmten Alters … gegenüber anderen Personen in besonderer Weise benachteiligen können, es sei denn:

   i) diese Vorschriften, Kriterien oder Verfahren sind durch ein rechtmäßiges Ziel sachlich gerechtfertigt, und die Mittel sind zur Erreichung dieses Ziels angemessen und erforderlich, oder

   ii) …

…“

11. Der in Art. 2 Abs. 1 in Bezug genommene Art. 1 der Richtlinie 2000/78 lautet auszugsweise wie folgt:

„Zweck dieser Richtlinie ist die Schaffung eines allgemeinen Rahmens zur Bekämpfung der Diskriminierung wegen … des Alters … in Beschäftigung und Beruf im Hinblick auf die Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichbehandlung in den Mitgliedstaaten.“

12. Art. 6 der Richtlinie 2000/78 führt unter der Überschrift „Gerechtfertigte Ungleichbehandlung wegen des Alters“ das Folgende aus:

„(1) Ungeachtet des Artikels 2 Absatz 2 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass Ungleichbehandlungen wegen des Alters keine Diskriminierung darstellen, sofern sie objektiv und angemessen sind und im Rahmen des nationalen Rechts durch ein legitimes Ziel, worunter insbesondere rechtmäßige Ziele aus den Bereichen Beschäftigungspolitik, Arbeitsmarkt und berufliche Bildung zu verstehen sind, gerechtfertigt sind und die Mittel zur Erreichung dieses Ziels angemessen und erforderlich sind.

…“

B – *Nationales Recht*

13. In Finnland wird eine Einkommensteuer nach dem Tuloverolaki erhoben; in seiner durch das Laki tuloverolain muuttamisesta (785/2012) ab dem 1. Januar 2013 geänderten Fassung (im Folgenden: finnisches EStG) ordnet es in § 124 Abs. 1 und 4 eine Zusatzsteuer auf Einkünfte aus einer Altersrente an.

14. Die Zusatzsteuer beträgt 6 %, soweit die Renteneinkünfte abzüglich des Rentenfreibetrags den Betrag von 45 000 Euro übersteigen. Sie ist zusätzlich zu der Einkommensteuer zu entrichten, die auf diese Einkünfte nach dem allgemein geltenden progressiven Einkommensteuertarif geschuldet wird.

III – **Ausgangsrechtsstreit**

15. Der Ausgangsrechtsstreit betrifft die Festsetzung der Einkommensteuer von C (im Folgenden: der Steuerpflichtige) für den Veranlagungszeitraum 2013.

16. Der Steuerpflichtige ist finnischer Staatsangehöriger und wohnt in Finnland. Im Jahr 2013 hatte er Einkünfte aus einer Altersrente in Höhe von rund 460 000 Euro, die er von einer finnischen Gesellschaft bezog. Die Höhe seiner Rente wurde auf der Grundlage der letzten zehn Jahre seiner Tätigkeit berechnet. Während dieser Zeit hatte der Steuerpflichtige für eine schwedische Gesellschaft gearbeitet, sowohl in Schweden als auch in Finnland. Die Rente des Steuerpflichtigen wurde teilweise von einer Pensionskasse seines Arbeitgebers finanziert.

17. Die finnische Steuerverwaltung erhob auf die Renteneinkünfte des Steuerpflichtigen die Zusatzsteuer von 6 % gemäß Art. 124 Abs. 1 und 4 des finnischen EStG. Hiergegen beschritt der Steuerpflichtige den Rechtsweg, da die Zusatzsteuer nach seiner Auffassung eine verbotene Diskriminierung wegen des Alters darstellt.

IV – **Verfahren vor dem Gerichtshof**

18. Der mittlerweile mit dem Rechtsstreit befasste Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht) hält die Auslegung des Unionsrechts für streitentscheidend und hat dem Gerichtshof am 10. März 2015 gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen vorgelegt:

1. Ist Art. 3 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2000/78 dahin auszulegen, dass eine nationale Regelung wie die Bestimmungen des § 124 Abs. 1 und 4 des finnischen EStG, die eine Zusatzsteuer auf Renteneinkünfte betreffen, in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt und damit das Verbot der Diskriminierung wegen des Alters im Sinne von Art. 21 Abs. 1 der Charta auf diesen Fall Anwendung findet?

2. Falls die erste Frage bejaht wird: Sind Art. 2 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a oder b der Richtlinie 2000/78 und Art. 21 Abs. 1 der Charta dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie § 124 Abs. 1 und 4 des finnischen EStG, der eine Zusatzsteuer auf Renteneinkünfte betrifft, entgegenstehen, wonach auf die Renteneinkünfte einer natürlichen Person, deren Bezug zumindest mittelbar an das Alter der Person anknüpft, in bestimmten Situationen höhere Einkommensteuer erhoben wird als auf entsprechend hohe Einkünfte aus Erwerbstätigkeit erhoben würde?

3. Falls die genannten Bestimmungen der Richtlinie 2000/78 und der Charta einer nationalen Regelung wie der Zusatzsteuer auf Renteneinkünfte entgegenstehen, bleibt im vorliegenden Fall zu prüfen, ob Art. 6 Abs. 1 der genannten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine nationale Regelung wie die Zusatzsteuer auf Renteneinkünfte gleichwohl im Sinne dieser Vorschrift als objektiv und angemessen sowie durch ein legitimes Ziel, insbesondere ein rechtmäßiges Ziel aus den Bereichen

Beschäftigungspolitik, Arbeitsmarkt und berufliche Bildung gerechtfertigt angesehen werden kann, da mit der Zusatzsteuer auf Renteneinkünfte, wie aus den Vorarbeiten zum finnischen EStG hervorgeht, bezweckt wird, Steuereinnahmen von leistungsfähigen Beziehern von Renteneinkünften zu erzielen, den Unterschied zwischen der steuerlichen Belastung von Renteneinkünften und von Einkünften aus Erwerbstätigkeit zu verringern und die Anreize für ältere Menschen, weiter im Arbeitsleben aktiv zu bleiben, zu verbessern?

19. Zu diesen Fragen haben vor dem Gerichtshof der Steuerpflichtige, Irland, die Portugiesische Republik, die Republik Finnland, das Königreich Schweden und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. In der mündlichen Verhandlung vom 10. Dezember 2015 haben sich der Steuerpflichtige, die Republik Finnland, das Königreich Schweden und die Kommission geäußert.

V – **Rechtliche Würdigung**

20. Das vorlegende Gericht will mit seiner ersten Frage im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 2000/78 bzw. Art. 21 Abs. 1 der Charta im Fall des Ausgangsrechtsstreits Anwendung findet.

21. Nach meiner Überzeugung ist diese Frage zu verneinen. Eine mitgliedstaatliche Regelung, welche die Höhe des Steuersatzes für die Besteuerung von Einkünften aus einer Altersrente festlegt, fällt weder in den Geltungsbereich der Richtlinie 2000/78 (dazu unter A) noch in den Anwendungsbereich der Charta (dazu unter B). Aus diesem Grund erübrigt sich auch die Beantwortung der zweiten und der dritten Vorlagefrage.

A – *Zum Geltungsbereich der Richtlinie 2000/78*

22. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs konkretisiert die Richtlinie 2000/78 das unionsrechtliche Verbot der Diskriminierung wegen des Alters[7], das sich aus der Charta bzw. den allgemeinen Grundsätzen ergibt[8], wie sie gemäß Art. 6 Abs. 3 EUV[9] Teil des Unionsrechts sind. Im Geltungsbereich der Richtlinie 2000/78 müssen die Mitgliedstaaten daher deren Anforderungen erfüllen[10].

23. Der Geltungsbereich der Richtlinie 2000/78 wird durch ihren Art. 3 bestimmt. Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob die Besteuerung von Einkünften aus einer Altersrente im Zusammenhang mit einer zuvor ausgeübten Beschäftigung von Abs. 1 Buchst. c der Vorschrift erfasst wird. Danach gilt die Richtlinie für alle Personen „in Bezug auf … die Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, einschließlich … des Arbeitsentgelts“.

24. Damit stellen sich zwei Fragen: Handelt es sich erstens bei der Rente, die der Steuerpflichtige im vorliegenden Fall bezieht, um ein „Arbeitsentgelt“, und ist zweitens die *Besteuerung* dieser Rente als Regelung in Bezug auf das Arbeitsentgelt im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2000/78 anzusehen?

7 — Vgl. u. a. Urteile Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, Rn. 21), Prigge u. a. (C-447/09, EU:C:2011:573, Rn. 38), Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, Rn. 22 und 23) und O (C-432/14, EU:C:2015:643, Rn. 21).

8 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, Rn. 74 und 75).

9 — Vertrag über die Europäische Union (ABl. 2012, C 326, S. 13).

10 — Vgl. Urteile Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, Rn. 23) und Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, Rn. 16).

1. Altersrente als Arbeitsentgelt

25. Nach ständiger Rechtsprechung wird der Begriff des Arbeitsentgelts im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2000/78 unter Berücksichtigung ihres 13. Erwägungsgrundes in Anlehnung an Art. 157 AEUV (zuvor Art. 141 EG) definiert, der den Grundsatz des gleichen Entgelts für Männer und Frauen aufstellt. Dadurch wird zugleich die Beschränkung des Art. 3 Abs. 3 berücksichtigt, der zufolge die Richtlinie 2000/78 nicht für Leistungen der staatlichen Systeme gilt [11].

26. Art. 157 Abs. 2 Unterabs. 1 AEUV definiert als „Entgelt" u. a. „alle sonstigen Vergütungen …, die der Arbeitgeber aufgrund des Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer unmittelbar oder mittelbar … zahlt". Der Gerichtshof hat diese Definition insofern präzisiert, als sie alle gegenwärtigen oder künftigen Vergütungen umfasst, vorausgesetzt dass sie der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer wenigstens mittelbar aufgrund des Beschäftigungsverhältnisses gewährt [12]. Auch Leistungen nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses können somit hierzu zählen [13].

27. Jedenfalls soweit der Arbeitgeber – wie offenbar im vorliegenden Fall – Leistungen aus einer betriebseigenen Pensionskasse gewährt, sind die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt. Auch aus Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 2000/78 folgt, dass der Bezug von Altersrenten aus betrieblichen Systemen der sozialen Sicherheit in den Geltungsbereich der Richtlinie fällt.

28. Inwieweit die übrigen Bestandteile der Altersrente des Steuerpflichtigen ebenfalls unter den Begriff des Entgelts im Sinne des Art. 157 Abs. 2 Unterabs. 1 AEUV subsumiert werden können, lässt sich anhand der Angaben des vorlegenden Gerichts nicht zweifelsfrei beurteilen. Gegebenenfalls müsste daher das vorlegende Gericht diese Frage noch selbst prüfen.

29. Für die weitere Untersuchung der Vorlagefrage bleibt jedoch festzuhalten, dass es sich bei der vom Steuerpflichtigen im vorliegenden Fall bezogenen Altersrente zumindest teilweise um ein Arbeitsentgelt im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2000/78 handelt.

2. Besteuerung des Arbeitsentgelts

30. Sodann stellt sich die entscheidende Frage, ob auch die *Besteuerung* dieses Arbeitsentgelts gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. c vom Geltungsbereich der Richtlinie 2000/78 umfasst ist.

a) Wortlaut

31. Zumindest der deutsche Wortlaut der Bestimmung ist weit gefasst. Die Mitgliedstaaten sind nach Art. 16 Buchst. a in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 Buchst. c gehalten, alle diskriminierenden Rechtsvorschriften „in Bezug auf" u. a. Arbeitsentgelt aufzuheben [14]. Eine mitgliedstaatliche Vorschrift, die ein solches Arbeitsentgelt besteuert, weist ohne Weiteres einen solchen Bezug auf.

11 — Vgl. u. a. Urteile Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, Rn. 40 und 41), HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, Rn. 25) und Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, Rn. 20).

12 — Siehe nur Urteile HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, Rn. 26), Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, Rn. 26) und Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, Rn. 21).

13 — Siehe nur Urteile Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, Rn. 12) und Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, Rn. 44).

14 — Die französische Sprachfassung des Art. 3 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2000/78 hat einen leicht engeren Wortlaut, da sie von den *Bedingungen* des Arbeitsentgelts spricht („les conditions … de rémunération"); aber auch hierunter ließe sich die Besteuerung von Arbeitsentgelt noch subsumieren.

b) Vergleich mit anderen Diskriminierungsverboten

32. Darüber hinaus hat der Gerichtshof bei anderen Bestimmungen des Unionsrechts, die Diskriminierungsverbote in Bezug auf Arbeitsbedingungen vorsehen, eine Erstreckung ihres Geltungsbereichs auf die Besteuerung des Arbeitsentgelts angenommen.

33. So bestimmt Art. 45 Abs. 2 AEUV im Rahmen der Freizügigkeit der Arbeitnehmer die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten u. a. in Bezug auf die Entlohnung. Der Gerichtshof sähe in ständiger Rechtsprechung diesen Grundsatz der Gleichbehandlung bei der Entlohnung seiner Wirkung beraubt, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte [15]. Diese Erstreckung des Diskriminierungsverbots der Arbeitnehmerfreizügigkeit auf die Besteuerung des Arbeitsentgelts wird zwar durch eine explizite Bestimmung in Art. 7 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 492/2011 [16] unterstützt, scheint aber nach der Rechtsprechung auch unmittelbar aus der Auslegung des Begriffs „Entlohnung“ in Art. 45 Abs. 2 AEUV zu folgen [17].

34. Auch beim Verbot der Diskriminierung wegen des Geschlechts hat sich der Gerichtshof für eine Auslegung entschieden, nach der die Arbeitsbedingungen auch eine Besteuerung der Tätigkeit umfassen. So urteilte er im Hinblick auf den ehemals geltenden Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 76/207/EWG [18], dass zu den Arbeitsbedingungen, insbesondere den Entlassungsbedingungen, bei denen die Mitgliedstaaten das Verbot der Diskriminierung wegen des Geschlechts zu beachten haben, auch eine mitgliedstaatliche Steuerregelung gehört, die unterschiedliche Steuervorteile für Abfindungen beim Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis gewährt [19].

c) Sinn und Zweck

35. Auch den Zielen der Richtlinie 2000/78 wäre mit einer Erstreckung ihres Geltungsbereichs auf die Besteuerung von Arbeitsentgelt durchaus gedient.

36. Die Richtlinie sieht in dem Verbot verschiedener Diskriminierungen nicht nur einen Wert an sich [20], der für die Chancengleichheit, die volle Teilhabe am wirtschaftlichen, kulturellen und sozialen Leben sowie für die individuelle Entfaltung von entscheidender Bedeutung sei [21]. Darüber hinaus soll durch die im Rahmen der Richtlinie 2000/78 angeordneten Diskriminierungsverbote die Beeinträchtigung bestimmter Ziele der Union verhindert werden, nämlich ein hohes Beschäftigungsniveau, ein hohes Maß an sozialem Schutz, die Hebung des Lebensstandards und der Lebensqualität, der wirtschaftliche und soziale Zusammenhalt, die Solidarität und die Freizügigkeit [22].

15 — Vgl. u. a. Urteile Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, Rn. 12), Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 23) und Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 20).

16 — Verordnung (EU) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. April 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union (kodifizierter Text) (ABl. L 141, S. 1); zuvor galt die Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2).

17 — Siehe beispielsweise das Urteil Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, Rn. 22), das insoweit auf die Verordnung (EU) Nr. 492/2011 keinen Bezug mehr nimmt.

18 — Richtlinie 76/207/EWG des Rates vom 9. Februar 1976 zur Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichbehandlung von Männern und Frauen hinsichtlich des Zugangs zur Beschäftigung, zur Berufsbildung und zum beruflichen Aufstieg sowie in Bezug auf die Arbeitsbedingungen (ABl. L 39, S. 40); mittlerweile gilt in diesem Bereich die Richtlinie 2006/54/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juli 2006 zur Verwirklichung des Grundsatzes der Chancengleichheit und Gleichbehandlung von Männern und Frauen in Arbeits- und Beschäftigungsfragen (Neufassung) (ABl. L 204, S. 23).

19 — Urteil Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, Rn. 25 bis 29).

20 — Vgl. den 5. Erwägungsgrund der Richtlinie 2000/78.

21 — Vgl. den 9. Erwägungsgrund der Richtlinie 2000/78.

22 — Vgl. den 11. Erwägungsgrund der Richtlinie 2000/78.

37. Alle diese Ziele können auch durch eine diskriminierende Besteuerung des Arbeitsentgelts beeinträchtigt werden. Denn wie viel dem Arbeitnehmer von dem Arbeitsentgelt letztlich zur Verfügung steht, hängt ganz maßgeblich von seiner Besteuerung ab.

d) Beschränkung auf die Zuständigkeiten der Gemeinschaft

38. Allerdings enthält Art. 3 Abs. 1, der den Geltungsbereich der Richtlinie 2000/78 definiert, gleich zu Beginn die Einschränkung, dass die Richtlinie nur „[i]m Rahmen der auf die Gemeinschaft übertragenen Zuständigkeiten gilt“. Diese Einschränkung gründet auf einer eben solchen Begrenzung, die sich in der Rechtsgrundlage der Richtlinie findet, dem Art. 13 EG.

39. Der Geltungsbereich der Richtlinie 2000/78 kann somit nicht weiter reichen als die Zuständigkeiten der Gemeinschaft. Angesichts dieser Einschränkung stellt sich für den vorliegenden Fall die Frage, ob die Besteuerung von Renten zu den auf die Gemeinschaft, jetzt auf die Union übertragenen Zuständigkeiten gehört.

40. Der Gerichtshof wiederholt zwar in ständiger Rechtsprechung, dass die direkten Steuern – zu denen auch eine u. a. auf Renten erhobene Einkommensteuer wie die des vorliegenden Falls zählt – in die Zuständigkeit der *Mitgliedstaaten* fallen [23].

41. Dies ist aber nicht die ganze Wahrheit.

– Spezielle Zuständigkeiten im Bereich der direkten Steuern

42. Über den Vertrag verstreut findet sich eine ganze Reihe von Bestimmungen, die der Gemeinschaft auch gewisse spezielle Zuständigkeiten im Bereich der direkten Steuern zugewiesen haben.

43. So existierte beispielsweise im Rahmen der Umweltpolitik gemäß Art. 175 Abs. 2 erster Gedankenstrich EG (nunmehr Art. 192 Abs. 2 Buchst. a AEUV) eine Gesetzgebungskompetenz der Gemeinschaft für „Vorschriften überwiegend steuerlicher Art“, die auch die direkten Steuern umfasst. Gleiches gilt mittlerweile nach Art. 194 Abs. 3 AEUV auch für die Energiepolitik der Union.

44. Diese und noch andere spezielle Zuständigkeiten der Gemeinschaft bzw. der Union im Bereich der direkten Steuern [24], sind allerdings im vorliegenden Fall nicht relevant, weil sie allesamt keine allgemeine Kompetenz zum Erlass von Rechtsakten im Bereich der Besteuerung von Renteneinkünften vermitteln, insbesondere nicht im Hinblick auf die generelle Höhe des Steuersatzes [25]. Insofern ist die Situation anders als bei den indirekten Steuern, für die Art. 93 EG (nunmehr Art. 113 AEUV) eine allgemeine Zuständigkeit der Gemeinschaft vorsah, und auch anders als bei den Leistungen der Sozialversicherung, die von der allgemeinen Zuständigkeit der Gemeinschaft auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit gemäß Art. 137 Abs. 3 erster Gedankenstrich EG (jetzt Art. 153 Abs. 1 Buchst. c AEUV) erfasst sind [26].

23 — Siehe nur Urteile Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 21), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 19) und Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, Rn. 28).

24 — Siehe Art. 182 Abs. 5 in Verbindung mit Art. 179 Abs. 2 AEUV für die Beseitigung steuerlicher Hindernisse bei der Forschungszusammenarbeit, Art. 223 Abs. 2 AEUV im Hinblick auf die Besteuerung der Mitglieder des Europäischen Parlaments sowie Art. 12 Abs. 1 des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union, das dem EU-Vertrag, AEU-Vertrag und EAG-Vertrag beigefügt ist (ABl. 2012, C 326, S. 266), im Hinblick auf die Besteuerung der Bediensteten der Union.

25 — Dabei kann dahinstehen, ob die Bezugnahme des Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 2000/78 auf die Zuständigkeiten der „Gemeinschaft“ überhaupt – etwa aufgrund eines dynamischen Verständnisses – die erst im AEU-Vertrag geregelten Zuständigkeiten der Union umfasst.

26 — Auch wenn Einzelheiten der Bestimmung dieser Leistungen in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, vgl. in diesem Sinne Urteil Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, Rn. 59).

– Allgemeine Binnenmarktkompetenz

45. Über die genannten speziellen Zuständigkeiten im Bereich der direkten Steuern hinaus konnte die Gemeinschaft aber gemäß Art. 94 EG (jetzt Art. 115 AEUV) auch Richtlinien in beliebigen Rechtsbereichen erlassen, die „sich unmittelbar auf die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“. Auf dieser Grundlage ergingen auch bereits mehrere Richtlinien, die Teilaspekte der direkten Steuern der Mitgliedstaaten regeln, allerdings nicht die Besteuerung von Renten [27].

46. Unter der Voraussetzung aber, dass sich die Besteuerung von Renteneinkünften durch die Mitgliedstaaten im Sinne des Art. 94 EG unmittelbar auf das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirkt, hätte die Gemeinschaft auch in diesem Bereich Richtlinien erlassen können. Insbesondere die Besteuerung von Renten im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten dürfte eine solche Auswirkung haben. Eine darüber hinausgehende Harmonisierung der Besteuerung von Renten hätte zudem unter Umständen zur Herstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen auf der Grundlage von Art. 94 EG erlassen werden können.

47. Allerdings bin ich der Auffassung, dass die Gesetzgebungskompetenz der Gemeinschaft im Rahmen des Gemeinsamen Marktes gemäß Art. 94 EG allein nicht ausreicht, um von einer Zuständigkeit der Gemeinschaft im Sinne des Art. 13 EG und des Art. 3 der Richtlinie 2000/78 sprechen zu können.

48. Art. 94 EG erfasst nämlich potenziell sämtliche Rechtsbereiche. Würde man daher Art. 94 EG als Zuständigkeit der Gemeinschaft im Rahmen des Art. 13 EG genügen lassen, dann dürfte die Union auch in sämtlichen Rechtsbereichen Diskriminierungsverbote erlassen. Dies würde aber den in Art. 13 EG und Art. 19 Abs. 1 AEUV enthaltenen Zusatz „im Rahmen der durch die Verträge auf die Union übertragenen Zuständigkeiten“ seiner praktischen Wirksamkeit berauben, denn er würde keinerlei Wirkung mehr entfalten.

49. Unsere Rechtsprechung enthält auch bereits Anhaltspunkte für eine Auslegung des Art. 13 EG, die insoweit Art. 94 EG nur in eingeschränkter Form als Zuständigkeit der Gemeinschaft betrachtet.

50. So hat der Gerichtshof im Urteil Specht geprüft, ob sich die Richtlinie 2000/78 außerhalb der Grenzen der Zuständigkeit der Union bewegt, weil Art. 153 Abs. 5 AEUV (zuvor Art. 137 Abs. 6 EG) die Regelung des Arbeitsentgelts von der Zuständigkeit der Union im Bereich der Sozialpolitik ausschließt [28]. Hierbei hat der Gerichtshof im Rahmen der Urteilsbegründung jedoch nicht erwogen, ob die in Art. 153 Abs. 5 AEUV enthaltene Beschränkung für den Geltungsbereich der Richtlinie 2000/78 gar keine Wirkung entfaltet [29], weil sich eine Zuständigkeit der Union für die im Rahmen der Sozialpolitik ausgeschlossenen Rechtsbereiche ja aus den Binnenmarktkompetenzen der Art. 114 und 115 AEUV (zuvor Art. 95 und 94 EG) ergeben kann.

27 — Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1) (nunmehr Richtlinie 2009/133/EG), Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6) (nunmehr Richtlinie 2011/96/EU), Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (ABl. L 157, S. 38) und Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 157, S. 49).

28 — Urteil Specht u. a. (C-501/12 bis C-506/12, C-540/12 und C-541/12, EU:C:2014:2005, Rn. 32 bis 35).

29 — So noch der Vorschlag der Kommission vom 6. Januar 2000 für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung eines allgemeinen Rahmens für die Verwirklichung der Gleichbehandlung in Beschäftigung und Beruf (KOM[1999] 565 endg.), Erläuterungen zu Art. 3.

51. Außerdem hatte sich der Gerichtshof kürzlich im Urteil CHEZ Razpredelenie Bulgaria mit der vergleichbaren Frage zu befassen, wie die Begrenzung des Geltungsbereichs der Richtlinie 2000/43/EG [30] auf die Zuständigkeiten der Gemeinschaft auszulegen ist. In der Urteilsbegründung führte der Gerichtshof aus, dass diese Zuständigkeit in jenem Fall außer Frage stehe, weil im fraglichen Rechtsbereich bereits unionsrechtliche Regelungen bestanden, die u. a. auf der Grundlage der Binnenmarktkompetenz des Art. 95 EG (jetzt Art. 114 AEUV) ergangen seien [31]. Für den Gerichtshof scheint insoweit also nicht entscheidend gewesen zu sein, ob eine Zuständigkeit der Gemeinschaft bzw. der Union auf der Grundlage der Binnenmarktkompetenz abstrakt bestand, sondern ob diese durch Rechtsakte auch konkret ausgeübt wurde.

52. Diesen Ansatz halte ich ebenso bei der Binnenmarktkompetenz des Art. 94 EG (jetzt Art. 115 AEUV) für angemessen. Die Zuständigkeit der Gemeinschaft bzw. der Union nach dieser Vorschrift ist inhaltlich kaum beschränkt. Unüberschaubar viele Rechtsbereiche können sich unmittelbar auf den Binnenmarkt auswirken. Darüber hinaus dürfte die Feststellung einer solchen Auswirkung zu einem großen Teil der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers vorbehalten sein. Diese inhaltliche Weite der Binnenmarktkompetenz des Art. 94 EG wird aber auf der Verfahrensebene durch das Einstimmigkeitserfordernis im Rat begrenzt. Die im Rat versammelten Mitgliedstaaten können auf diese Weise partiell Rechtsbereiche regeln, die prinzipiell nicht in die Zuständigkeit der Union fallen. Die Begrenzung der Binnenmarktkompetenz durch das Einstimmigkeitserfordernis kann jedoch im Rahmen des Art. 13 EG (jetzt Art. 19 AEUV) keinen geeigneten Ausdruck finden. Deshalb sollte insoweit eine Zuständigkeit der Gemeinschaft im Hinblick auf Art. 94 EG nur angenommen werden, wenn der Rat auf dieser Grundlage in einem bestimmten Rechtsbereich bereits tätig geworden ist.

53. Da jedoch weder zum Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie 2000/78 noch zum jetzigen Zeitpunkt eine Richtlinie im Bereich der Besteuerung von Renten existiert, gehört diese keinesfalls zu den auf die Gemeinschaft übertragenen Zuständigkeiten im Sinne des Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 2000/78. Daher erstreckt sich der Geltungsbereich der Richtlinie nicht auf die Besteuerung von Renten.

e) Wille des Gesetzgebers

54. Darüber hinaus ist festzustellen, dass der Unionsgesetzgeber mit dem Erlass der Richtlinie 2000/78 auch keine Diskriminierungsverbote im Steuerrecht regeln wollte, selbst wenn er gemäß Art. 13 EG dazu ermächtigt gewesen wäre.

55. Erstens kommt dies ansatzweise bereits im Titel der Richtlinie 2000/78 zum Ausdruck, wonach Diskriminierungen nur „in“ Beschäftigung und Beruf bekämpft werden sollen.

56. Zweitens enthalten die insgesamt 37 Erwägungsgründe keinen einzigen Hinweis darauf, dass die Richtlinie auch im Bereich mitgliedstaatlicher Besteuerung wirken soll. Ein solches Schweigen wäre kaum nachzuvollziehen, wenn der Unionsgesetzgeber tatsächlich mit der Richtlinie derart weitreichende Konsequenzen für das direkte Steuerrecht der Mitgliedstaaten hätte verbinden wollen.

57. Drittens enthalten auch die Erläuterungen des Vorschlags für die Richtlinie keinen Bezug zum Steuerrecht. Soweit die Kommission dort auf Zuständigkeiten der Gemeinschaft rekurriert, handelt es sich allein um die Befugnisse im Rahmen der Sozialpolitik gemäß Art. 137 EG (jetzt Art. 153 AEUV) [32].

30 — Richtlinie 2000/43/EG des Rates vom 29. Juni 2000 zur Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ohne Unterschied der Rasse oder der ethnischen Herkunft (ABl. L 180, S. 22).

31 — Urteil CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, Rn. 44).

32 — Siehe die Ausführungen zur Rechtsgrundlage (unter 4) und die Erläuterungen (unter 5) zu Art. 3 des Vorschlags (zitiert in Fn. 29).

58. Viertens wurde im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens vom Ausschuss für die Freiheiten und Rechte der Bürger, Justiz und innere Angelegenheiten des Europäischen Parlaments sogar der Wunsch vorgetragen, unter mittelbare Diskriminierungen auch die Besteuerung von Personen zu fassen [33]. Der entsprechende Änderungsantrag wurde jedoch weder vom federführenden Ausschuss für Beschäftigung und soziale Angelegenheiten [34] noch vom Plenum des Europäischen Parlaments [35] in die jeweilige Stellungnahme zu dem Richtlinienvorschlag übernommen.

f) Ergebnis

59. Folglich gilt die Richtlinie 2000/78 nicht für die Besteuerung der Renteneinkünfte im vorliegenden Fall.

B – *Zum Anwendungsbereich der Charta*

60. Wenn somit die Richtlinie 2000/78 im Ausgangsrechtsstreit keine Rolle spielt, stellt sich gleichwohl die Frage, ob das in Art. 21 Abs. 1 der Charta enthaltene Diskriminierungsverbot unmittelbar Anwendung findet. Denn hieran sind die Mitgliedstaaten auch jenseits des Geltungsbereichs der Richtlinie 2000/78 gebunden, soweit der Anwendungsbereich der Charta gemäß ihrem Art. 51 eröffnet ist.

61. Die Republik Finnland hat gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 der Charta das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot wegen des Alters bei jeder „Durchführung des Rechts der Union“ zu beachten. Diese Formulierung bedeutet nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die in der Unionsrechtsordnung garantierten Grundrechte in allen unionsrechtlich *geregelten* Fallgestaltungen, aber nicht außerhalb derselben Anwendung finden [36].

62. Zu den unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen gehören nach dem Urteil Pfleger auch solche, in denen nationales Recht geeignet ist, die im Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu beschränken. Eine solche Beschränkung kann ein Mitgliedstaat nur rechtfertigen, wenn er gleichzeitig die Grundrechte der Charta beachtet [37].

63. Im vorliegenden Fall könnte die Besteuerung der Altersrente des Steuerpflichtigen die Beschränkung einer Grundfreiheit darstellen und damit den Anwendungsbereich der Charta eröffnen. Denn die Rente, die der Steuerpflichtige im Jahr 2013 bezogen hat, stammt zumindest teilweise aus einer Tätigkeit, die er zuvor in einem anderen Mitgliedstaat als der Republik Finnland ausgeübt hat. Insoweit kommt infolge der Besteuerung der Rente in Finnland eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Steuerpflichtigen in Betracht.

64. Gemäß Art. 45 Abs. 1 AEUV ist innerhalb der Union die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet. Dieser Bestimmung steht nach ständiger Rechtsprechung jede Maßnahme entgegen, die, auch wenn sie ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit gilt, geeignet ist, die Ausübung dieser durch den Vertrag garantierten Grundfreiheit durch die Unionsangehörigen zu behindern oder weniger attraktiv zu machen [38].

33 — Bericht des Ausschusses für Beschäftigung und soziale Angelegenheiten des Europäischen Parlaments vom 21. September 2000 über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung eines allgemeinen Rahmens für die Verwirklichung der Gleichbehandlung in Beschäftigung und Beruf (A5-0264/2000), S. 63.

34 — Siehe ebd., S. 1 ff.

35 — Vgl. Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 5. Oktober 2010 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung eines allgemeinen Rahmens für die Verwirklichung der Gleichbehandlung in Beschäftigung und Beruf (ABl. C 178, S. 270).

36 — Siehe u. a. Urteile Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 19), Pfleger u. a. (C-390/12, EU:C:2014:281, Rn. 33) und Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, Rn. 26).

37 — Vgl. Urteil Pfleger u. a. (C-390/12, EU:C:2014:281, Rn. 35 und 36).

38 — Siehe nur Urteil Kommission/Belgien (C-317/14, EU:C:2015:63, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

65. Dabei ist es zum einen dem Steuerpflichtigen als finnischem Staatsangehörigen nicht verwehrt, sich gegenüber seinem eigenen Staat auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu berufen. Zum anderen fällt auch eine Altersrente, die aus einem früheren Arbeitsverhältnis bezogen wird, unter den Schutz des Art. 45 AEUV [39].

66. Obwohl die Besteuerung der Rente des Steuerpflichtigen in Finnland, die er zumindest teilweise aufgrund einer Tätigkeit in Schweden erworben hat, die Ausübung seiner Arbeitnehmerfreizügigkeit belastet, liegt aber dennoch nach der bisherigen Rechtsprechung keine Beschränkung dieser Grundfreiheit vor. Denn danach wird eine nationale Maßnahme im Bereich des Steuerrechts nur dann als geeignet angesehen, die Ausübung einer Grundfreiheit zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, wenn sie zwischen inländischer und grenzüberschreitender Tätigkeit differenziert. Die unterschiedslose Erhebung einer direkten Steuer auf inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte – wie sie im vorliegenden Fall eines einheitlichen Steuersatzes für alle Einkünfte aus einer Altersrente gegeben ist – kann die Grundfreiheiten hingegen nicht beschränken [40].

67. Die Republik Finnland führt daher mit der Erhebung der Einkommensteuer auf die Einkünfte aus einer Altersrente im vorliegenden Fall kein Unionsrecht durch. Folglich findet im Ausgangsrechtsstreit gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 das unionsrechtliche Altersdiskriminierungsverbot des Art. 21 Abs. 1 der Charta auch keine unmittelbare Anwendung.

VI – **Entscheidungsvorschlag**

68. Nach allem ist auf die Vorlagefragen des Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht, Finnland) wie folgt zu antworten:

Eine nationale Regelung wie § 124 Abs. 1 und 4 des finnischen EStG, die eine Zusatzsteuer auf Renteneinkünfte vorsieht, ist nicht am unionsrechtlichen Verbot der Diskriminierung wegen des Alters zu messen, wie es sich aus Art. 21 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union sowie der Richtlinie 2000/78/EG ergibt.

39 — Vgl. Urteil Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, Rn. 29 und 30).

40 — Vgl. meine Schlussanträge in den Rechtssachen X (C-498/10, EU:C:2011:870, Nr. 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nrn. 83 und 84) sowie X (C-686/13, EU:C:2015:31, Nr. 40); eine Ausnahme mag für eine Erdrosselungssteuer gelten, vgl. Urteil Berlington Hungary u. a. (C-98/14, EU:C:2015:386, Rn. 40 und 41) sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, Nr. 63).