URTEIL DES GERICHTSHOFES

16. Mai 2000 *

In der Rechtssache C-87/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom luxemburgischen Tribunal administratif in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Patrick Zurstrassen

gegen

Administration des contributions directes

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) und Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2)

* Verfahrenssprache: Französisch.

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten der Dritten und der Sechsten Kammer J. C. Moitinho de Almeida in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten, der Kammerpräsidenten D. A. O. Edward, L. Sevón und R. Schintgen sowie der Richter P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (Berichterstatter) und V. Skouris und der Richterin F. Macken,

Generalanwalt: D. Ruiz-Jarabo Colomer
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— von Herrn Zurstrassen, vertreten durch Rechtsanwalt J.-P. Noesen, Luxemburg,

— der luxemburgischen Regierung, vertreten durch P. Steinmetz, Direktor für rechtliche und kulturelle Angelegenheiten im Ministerium für auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten

— der spanischen Regierung, vertreten durch Abogado del Estado M. López-Monís Gallego als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. Michard und B. Mongin, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Herrn Zurstrassen, vertreten durch Rechtsanwalt J.-P. Noesen, der luxemburgischen Regierung, vertreten durch P. Steinmetz im Beistand von J.-M. Klein, Conseiller de direction bei der Administration des contributions directes, der spanischen Regierung, vertreten durch M. López-Monís Gallego, und der Kommission, vertreten durch B. Mongin, in der Sitzung vom 14. Dezember 1999,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. Januar 2000,

folgendes

Urteil

1 Das luxemburgische Tribunal administratif hat mit Entscheidung vom 11. März 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 12. März 1999, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) eine Frage nach der Auslegung von Artikel 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) und Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen Herrn Zurstrassen und der Administration des contributions directes über die Berechnung der Einkommensteuer.

Nationale Rechtsvorschriften

3 Artikel 2 Absatz 1 des luxemburgischen Gesetzes vom 4. Dezember 1967 über die Einkommensteuer (*Memorial* A 1967 Nr. 79; nachstehend: EStG) in der durch das Gesetz vom 6. Dezember 1990 geänderten Fassung bestimmt:

„Natürliche Personen gelten als ansässige Steuerpflichtige, wenn sie ihren steuerlichen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Großherzogtum haben; ist das nicht der Fall, so gelten sie als nichtansässige Steuerpflichtige."

4 Artikel 3 EStG bestimmt:

„Zusammen veranlagt werden:

a) Ehegatten, die zu Beginn des Steuerjahres ansässige Steuerpflichtige sind und tatsächlich nicht dauernd, auf Grund einer Dispens des Gesetzes oder der Gerichtsautorität, getrennt leben;

b) ansässige Steuerpflichtige, die während des Steuerjahres heiraten;

c) Ehegatten, die während des Steuerjahres ansässige Steuerpflichtige werden und die tatsächlich nicht dauernd, auf Grund einer Dispens des Gesetzes oder der Gerichtsautorität, getrennt leben."

5 Zur Anwendung des Steuertarifs für die Berechnung der Steuer werden die Steuerpflichtigen in drei Steuerklassen eingeteilt. So umfaßt nach Artikel 119 EStG

„1. die Klasse 1... die Personen, die weder der Klasse 1a noch der Klasse 2 angehören;

2. die Klasse 1a... die folgenden Personen, sofern sie nicht der Klasse 2 angehören:

a) die verwitweten Personen,

b) Personen, die unter den Voraussetzungen des Artikels 123 in den Genuß einer Kinderermäßigung kommen,

c) die Personen, die zu Beginn des Steuerjahres ihr 64. Lebensjahr vollendet haben;

3. die Klasse 2...

a) die Personen, die gemäß Artikel 3 zusammen veranlagt werden,

b) verwitwete Personen, deren Ehe durch Tod während einem der drei dem Steuerjahr vorhergehenden Jahre aufgelöst wurde,

c) geschiedene, von Tisch und Bett getrennt lebende sowie auf Grund einer Dispens des Gesetzes oder der Gerichtsautorität tatsächlich dauernd getrennt lebende Personen während der drei dem Steuerjahr vorhergehenden Jahre, wenn sie vor diesem Zeitraum und während fünf Jahren nicht in den Genuß dieser Bestimmung oder einer früheren ähnlichen Bestimmung gekommen sind."

6 Steuerpflichtige der Klasse 2 werden bei ohne Berücksichtigung etwaiger Abzüge gleichem Einkommen niedriger besteuert als Steuerpflichtige der Klasse 1. Artikel 121 EStG bestimmt nämlich:

„Die Steuer der Steuerpflichtigen der Klasse 2 entspricht dem Doppelten des Steuerbetrags, der bei Anwendung des in Artikel 118 vorgesehenen Tarifs auf die Hälfte des steuerpflichtigen Einkommens entfallen würde."

7 Überdies bestimmt Artikel 157bis Absatz 3 EStG:

„... auf Antrag [werden] nichtansässige verheiratete Steuerpflichtige, die nicht tatsächlich dauernd getrennt leben, in der Steuerklasse 2 besteuert, wenn mehr als die Hälfte des Tätigkeitseinkommens des Haushalts in Luxemburg steuerpflichtig ist. Erzielen beide Ehegatten in Luxemburg steuerpflichtige Tätigkeitseinkommen, so führt der Antrag zur Zusammenveranlagung."

Ausgangsrechtsstreit

8 Herr Zurstrassen und seine Ehefrau sind belgische Staatsangehörige. Herr Zurstrassen übt eine unselbständige Tätigkeit in Luxemburg aus und wohnt dort, während seine Frau, die nicht berufstätig ist, und ihre Kinder insbesondere aus schulischen Gründen weiter in Battice, Belgien, wohnen. Die Wochenenden verbringt das Paar in der Regel in Battice.

9 Das Einkommen des Haushalts besteht praktisch ganz (98 %) aus dem beruflichen Einkommen (Tätigkeitseinkommen) von Herrn Zurstrassen in Luxemburg; die restlichen 2 % sind Einkommen, das Herr Zurstrassen als Lehrkraft an der Katholischen Universität Löwen in Belgien erzielt. Seine Frau verfügt über kein eigenes Einkommen und ist daher im Wohnortstaat nicht steuerpflichtig.

10 In den im Mai 1997 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Steuerjahre 1995 und 1996 stufte die Administration des contributions directes Herrn Zurstrassen in die Steuerklasse 1 ein, die für Ledige gilt.

11 Nachdem ein Einspruch beim Direktor der Administration des contributions directes unbeantwortet blieb, reichte Herr Zurstrassen am 5. Februar 1998 beim vorlegenden Gericht zwei Klagen „auf Abänderung, hilfsweise Aufhebung" der Einkommensteuerbescheide für die Steuerjahre 1995 und 1996 ein.

12 Herr Zurstrassen machte vor dem vorlegenden Gericht geltend, die streitigen Bescheide seien diskriminierend. Zum einen würden er und seine Frau gegenüber Eheleuten benachteiligt, die im Großherzogtum getrennt lebten; diese würden nach Artikel 3 Buchstabe a EStG zusammen veranlagt (und unterlägen also einem günstigeren Tarif). Zum andern würden sie schlechter gestellt als verheiratete nicht tatsächlich getrennt lebende Gebietsfremde (Nichtansässige), die mehr als 50 % des beruflichen Einkommens des Haushalts in Luxemburg erzielten und

beide in Luxemburg arbeiteten; diese könnten, da sie steuerlich als Gebietsansässige behandelt würden, nach Artikel 157bis Absatz 3 EStG zusammen veranlagt werden. Solche Diskriminierungen verstießen gegen Artikel 48 EG-Vertrag.

13 Das Tribunal administratif Luxemburg stellt fest, daß Herr Zurstrassen von seinem in Artikel 48 EG-Vertrag gewährleisteten Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht habe und in Luxemburg wohne, und hat Zweifel, ob die streitige Steuerregelung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Es hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen Artikel 48 des Vertrages über die Europäische Union und Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 vom 15. Oktober 1968 einer nationalen Regelung entgegen, durch die die Zusammenveranlagung von zwei Ehegatten und die dementsprechende Einstufung in die Steuerklasse 2, was für die Eheleute unter bestimmten Voraussetzungen zu einer günstigeren Besteuerung als im Fall der Einzelveranlagung führt, von der Voraussetzung abhängig gemacht wird, daß die beiden weder tatsächlich noch aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung getrennt lebenden Ehegatten ihren steuerlichen Wohnsitz jeweils im selben Mitgliedstaat haben müssen, und die somit den Ehegatten, der sich in einem Mitgliedstaat niederläßt, während die übrigen Mitglieder seiner Familie in einem anderen Mitgliedstaat verbleiben, von der Inanspruchnahme dieser Veranlagungsart ausschließt?

14 Gemäß Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag umfaßt die Freizügigkeit der Arbeitnehmer „die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen".

15 Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1612/68 bestimmt:

„Jeder Staatsangehörige eines Mitgliedstaats ist ungeachtet seines Wohnorts berechtigt, eine Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften aufzunehmen und auszuüben."

16 Ferner genießt nach Artikel 7 Absatz 2 dieser Verordnung ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten „die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer".

17 Die Vorabentscheidungsfrage ist daher so zu verstehen, daß mit ihr gefragt wird, ob Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 einer nationalen Regelung entgegenstehen, die auf dem Gebiet der Einkommensteuer die Zusammenveranlagung von Ehegatten, die weder tatsächlich noch aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung getrennt leben, von der Voraussetzung abhängig macht, daß sie beide im Inland wohnen, und diese steuerliche Vergünstigung einem Arbeitnehmer verweigert, der im Inland wohnt und dort praktisch das gesamte Einkommen des Haushalts erzielt und dessen Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohnt.

18 Nach ständiger Rechtsprechung verbieten die Gleichbehandlungsvorschriften sowohl des Vertrages als auch des Artikels 7 der Verordnung Nr. 1612/68 nicht nur offene Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle verschleierten Formen von Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu demselben Ergebnis führen (u. a. Urteil vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73, Sotgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11).

19 Im vorliegenden Fall wird die Zusammenveranlagung von Ehepaaren davon abhängig gemacht, daß beide Ehegatten ein Wohnorterfordernis erfüllen; diesem Erfordernis können Inländer leichter genügen als Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten, die sich im Großherzogtum niedergelassen haben, um dort einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen, und deren Familienangehörige häufiger außerhalb von Luxemburg wohnen.

20 Daher ist das Erfordernis, daß beide Ehegatten im Inland wohnen, nicht geeignet, die durch Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 vorgeschriebene Gleichbehandlung zu gewährleisten.

21 Wie der Gerichtshof bereits entschieden und die spanische Regierung vorgetragen hat, befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern zwar in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation, da das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seines Gesamteinkommens darstellt, dessen Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und da 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 kann, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt; dieser Ort ist in der Regel der ständige Aufenthaltsort des Betroffenen (Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnrn. 31 und 32, und vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97, Gschwind, Slg. 1999, I-5451, Randnr. 22).

22 Im vorliegenden Fall ist Herr Zurstrassen aber gebietsansässiger Steuerpflichtiger in dem Staat, in dem er praktisch sein gesamtes berufliches Einkommen erzielt.

23 Daher können die Erwägungen in Randnummer 21 dieses Urteils nicht die Entscheidung der luxemburgischen Steuerbehörden rechtfertigen, Herrn Zurstrassen, obwohl er verheiratet ist und Kinder hat, als ledigen Steuerpflichtigen ohne Fa-

milienunterhaltslasten zu behandeln, weil seine Ehefrau, die kein eigenes Einkommen hat, ihren Wohnort in einem anderen Mitgliedstaat beibehalten hat. Das Großherzogtum Luxemburg ist nämlich der einzige Staat, der die persönliche Lage und den Familienstand von Herrn Zurstrassen berücksichtigen kann, da er nicht nur in diesem Staat wohnt, sondern dort überdies nahezu das gesamte berufliche Einkommen des Haushalts erzielt.

24 Um den Standpunkt ihrer Finanzverwaltung dennoch zu rechtfertigen, führt die luxemburgische Regierung an, daß die Zusammenveranlagung von Ehegatten die Abgabenerhebung vereinfache, da zwischen ihnen eine Gesamtschuldnergemeinschaft bestehe, so daß die Finanzbehörde sich ohne Unterscheidung an sie wenden und die Begleichung der Steuerschuld in voller Höhe von ihnen fordern könne. Eine solche Möglichkeit gebe es nicht, wenn einer der Ehegatten gebietsfremd sei.

25 Abgesehen von der Frage, ob der Zweck, die Steuererhebung zu erleichtern, eine Ungleichbehandlung nach dem Wohnort des Steuerpflichtigen wirksam rechtfertigen kann, genügt bereits die Feststellung, daß die luxemburgische Steuerregelung selbst für die Zusammenveranlagung nur voraussetzt, daß mehr als 50 % des beruflichen Einkommens des Paars in Luxemburg steuerbar sind, obwohl die materiellen Hindernisse für die Steuererhebung dann größer als im Fall des Ausgangsrechtsstreits sind.

26 Daher ist auf die Vorabentscheidungsfrage zu antworten, daß Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 der Anwendung einer nationalen Regelung entgegenstehen, die auf dem Gebiet der Einkommensteuer die Zusammenveranlagung von Ehegatten, die weder tatsächlich noch aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung getrennt leben, von der Voraussetzung abhängig macht, daß sie beide im Inland wohnen, und diese steuerliche Ver-

günstigung einem Arbeitnehmer verweigert, der im Inland wohnt und dort praktisch das gesamte Einkommen des Haushalts erzielt und dessen Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohnt.

Kosten

27 Die Auslagen der luxemburgischen und der spanischen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Tribunal administratif Luxemburg mit Entscheidung vom 11. März 1999 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 Absatz 2 EG) und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom

15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft stehen der Anwendung einer nationalen Regelung entgegen, die auf dem Gebiet der Einkommensteuer die Zusammenveranlagung von Ehegatten, die weder tatsächlich noch aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung getrennt leben, von der Voraussetzung abhängig macht, daß sie beide im Inland wohnen, und diese steuerliche Vergünstigung einem Arbeitnehmer verweigert, der im Inland wohnt und dort praktisch das gesamte Einkommen des Haushalts erzielt und dessen Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohnt.

Moitinho de Almeida Edward Sevón

Schintgen Kapteyn

Gulmann Hirsch Ragnemalm

Wathelet Skouris Macken

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 16. Mai 2000.

Der Kanzler Der Präsident

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias