SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON
vom 24. Januar 1990 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die Frage, die Ihnen der luxemburgische Conseil d'Etat vorlegt, betrifft im Kern die Prüfung der Vereinbarkeit der folgenden steuerrechtlichen Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht. Die Erstattung etwa zuviel gezahlter Einkommensteuern wird versagt, wenn der Steuerpflichtige nicht während des ganzen betreffenden Steuerjahres im Gebiet des Großherzogtums Luxemburg ansässig war. Klaus Biehl, einem deutschen Staatsangehörigen, der Luxemburg am 1. November 1983 verlassen hatte, wurde infolgedessen die Erstattung des Betrags verweigert, um den er im Verhältnis zu seiner Steuerschuld nach den geltenden Steuertabellen zuviel Steuern gezahlt hatte.

2. Zuallererst sei darauf hingewiesen, daß der Grundsatz der Gleichbehandlung von inländischen Arbeitnehmern und Arbeitnehmern aus den anderen Mitgliedstaaten im Sinne von Artikel 48 Absatz 2 EWG-Vertrag und der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates [1] die steuerliche Gleichbehandlung verlangt. Zum einen gebietet der Vertrag selbst, indem er die Abschaffung jeder unterschiedlichen Behandlung in bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen vorsieht, daß dieses Verbot auch auf steuerlichem Gebiet gilt. Anderenfalls könnte der Grundsatz der Gleichbehandlung in bezug auf die Entlohnung durch die Auswirkungen diskriminierender Steuervorschriften verletzt werden. Zum anderen stellt Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68, der die Gleichbehandlung in bezug auf steuerliche Vergünstigungen regelt, eine Konkretisierung des allgemeinen Grundsatzes des Diskriminierungsverbotes im Steuerrecht dar.

3. Ich möchte ferner darauf hinweisen, daß die Vorschrift, die Gegenstand des Rechtsstreits vor dem vorlegenden Gericht ist, kein auf der Staatsangehörigkeit beruhendes Kriterium enthält: Formal gilt sie unterschiedslos für inländische Staatsangehörige wie für Angehörige der Gemeinschaft. Diese Feststellung schließt jedoch das Vorliegen einer möglichen mittelbaren oder verschleierten Diskriminierung nicht völlig aus. Nach Ihrer Rechtsprechung verbieten nämlich

„die Vorschriften über die Gleichbehandlung sowohl des Vertrages als auch des Artikels 7 der Verordnung Nr. 1612/68 ... nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen".

Sie haben ausgeführt:

„Diese Auslegung, die geboten ist, um die Wirksamkeit eines der Grundprinzipien der Gemeinschaft zu wahren, ist ausdrücklich anerkannt in der fünften Begründungserwägung der Präambel zur Verordnung Nr. 1612/68, wonach die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer ‚tatsächlich und rechtlich' sichergestellt werden muß."

* Originalsprache: Französisch.

1 — Vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257 vom 19.10.1968, S. 2).

Weiter haben Sie festgestellt:

„Es ist also nicht ausgeschlossen, daß Unterscheidungsmerkmale wie der Herkunftsort oder der Wohnsitz eines Arbeitnehmers in ihren tatsächlichen Auswirkungen je nach den Umständen auf eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit hinauslaufen können, die nach dem Vertrag und der Verordnung verboten ist." [2]

4. Deshalb ist zunächst zu prüfen, ob die im Verfahren vor dem vorlegenden Gericht streitige Regelung unabhängig von ihrer unterschiedslosen Anwendbarkeit tatsächlich zu einer unterschiedlichen Behandlung der luxemburgischen Staatsangehörigen und der Staatsangehörigen der anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft führt.

5. Hierzu genügt die Feststellung, daß die Verwendung des Kriteriums des ständigen Aufenthalts im luxemburgischen Hoheitsgebiet dazu führt, daß die streitige Erstattung vor allem den Personen versagt wird, die nicht Staatsangehörige des Großherzogtums sind. Diese sind es nämlich hauptsächlich, die das Land während des Jahres verlassen oder sich dort niederlassen.

6. Verletzt jedoch die angefochtene Vorschrift den Gleichbehandlungsgrundsatz? Nicht jede unterschiedliche Behandlung kommt nämlich notwendigerweise einem Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot gleich. Ich denke hier an den Sachverhalt der Rechtssache Sotgiu, wo die Arbeitnehmer der Bundespost mit Wohnsitz außerhalb der Bundesrepublik Deutschland eine niedrigere Trennungsentschädigung erhielten als Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Inland. Dazu haben Sie festgestellt, daß

„eine gegen den Vertrag und die Verordnung verstoßende unterschiedliche Behandlung nicht festgestellt werden [kann], wenn ein Gesamtvergleich der beiden Entschädigungsregelungen ergibt, daß diejenigen Arbeitnehmer, die ihren Wohnsitz im Ausland beibehalten, gegenüber den Arbeitnehmern mit Wohnsitz im Inland insgesamt nicht benachteiligt sind". [3]

Sie haben hervorgehoben, daß die Trennungsentschädigung für Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland nur vorübergehend gewährt wurde und mit einer Verpflichtung zum Umzug an den Arbeitsort verbunden war, während diese Beschränkung und diese Verpflichtung nicht für im Ausland wohnende Arbeitnehmer galten.

7. Für das, was uns hier beschäftigt, ist festzuhalten, daß ein konkreter Vergleich der Sachverhalte ergeben kann, daß ein Sachverhalt, der durch eine unterschiedliche Behandlung gekennzeichnet ist, keine verbotene Diskriminierung darstellt, wenn der betreffende Staatsangehörige gegenüber den Angehörigen des Aufnahmestaates im Ergebnis nicht benachteiligt ist.

8. Unterschied bedeutet nicht notwendigerweise Diskriminierung: Auf diesen Grundsatz sucht sich die luxemburgische Regierung zu berufen, indem sie vorträgt, daß mit der fraglichen Vorschrift eine Progressionsklausel in die Besteuerung des betreffenden Steuerpflichtigen wiedereingeführt werden soll, der sonst aufgrund der Aufsplitterung seiner Einkünfte auf mehrere Staaten aus seinen Wohnsitzwechseln, die die Grundsätze der Besteuerung veränderten, Vorteile zöge. Mit anderen Worten, die Behandlung desjenigen, der Luxemburg während des Jahres verlasse oder sich dort niederlasse, sei im Ergebnis nicht ungerechtfertigt, denn wenn er in Luxemburg geblieben wäre, hätte

2 — Urteil vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73, Sotgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11.

3 — Urteil in der Rechtssache 152/73, a. a. O., Randnr. 12.

er seine Einkünfte zu einem höheren Steuersatz versteuern müssen.

9. Ich bin keineswegs davon überzeugt, daß dieses Vorbringen jede Rüge einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ausräumen kann, die gegen die fragliche Vorschrift erhoben wird.

10. Zwar ist es ganz offensichtlich allein Sache der Mitgliedstaaten, Vorschriften über die Einkommensteuer festzulegen: Das Gebiet der direkten Besteuerung gehört beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht zum Anwendungsbereich des EWG-Vertrags. Insoweit brauchen sich die vom luxemburgischen Gesetzgeber verfolgten Ziele als solche nicht an den Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts messen zu lassen. Dennoch müssen die Mitgliedstaaten die vom Gemeinschaftsrecht gezogenen Grenzen beachten. Selbst wenn man die Ziele, die der nationale Gesetzgeber mit der Einführung eines Ausgleichs für eine Progressionsklausel verfolgt, nicht in Frage stellt, tritt der offensichtlich diskriminierende Charakter der fraglichen Vorschrift insbesondere in all denjenigen Fragen hervor, in denen der betreffende Staatsangehörige im Laufe des jeweiligen Jahres im Herkunfts- oder Bestimmungsmitgliedstaat keine Einkünfte erzielt hat.

11. Ein Beispiel: Eine luxemburgische Firma entläßt im Oktober ihr Personal, das nicht sofort wieder eine Beschäftigung finden kann. Aufgrund dieses Umstands kehren die Arbeitnehmer, die Angehörige anderer Mitgliedstaaten sind, in ihr Herkunftsland zurück, wo sie bis zum Ende des betreffenden Jahres keiner Beschäftigung im Lohn- oder Gehaltsverhältnis nachgehen. Die luxemburgischen Staatsangehörigen bleiben im Großherzogtum und finden ebenfalls im Laufe des Jahres keine neue Beschäftigung. In einem solchen Fall, in dem die erzielten Einkünfte genau gleich sind, wird ersteren jede Erstattung verweigert, letztere hingegen erhalten sie. Desgleichen wird einem Staatsangehörigen aus der Gemeinschaft, der sich Ende Februar in Luxemburg niederläßt und dort sofort eingestellt wird, jede mögliche Erstattung versagt, während sein Kollege, der am selben Tag eingestellt wird, jedoch seit dem 1. Januar „gebietsansässiger Arbeitsloser" ist, eventuell zuviel gezahlte Steuern erstattet erhält. Bei der Ankunft oder beim Wegzug wird der Wanderarbeitnehmer in bestimmten Fällen somit bestraft. Dieser offensichtliche Nachteil genügt meines Erachtens, um die fragliche Vorschrift mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz unvereinbar zu machen.

12. Deshalb verstößt diese Vorschrift im Hinblick auf die Lage von Staatsangehörigen aus der Gemeinschaft, die sich im Großherzogtum niederlassen oder es verlassen, gegen das Diskriminierungsverbot.

13. Darüber hinaus kann sich aber für alle Staatsangehörigen der Gemeinschaften — einschließlich der Luxemburger —, die ihr Recht ausüben wollen, eine Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat zu suchen oder anzunehmen, ein Verstoß gegen das Grundprinzip der Freizügigkeit im Sinne von Artikel 48 Absatz 1 EWG-Vertrag ergeben.

14. Die Ausübung dieses Rechts würde nämlich automatisch zum Verlust des Anspruchs auf Erstattung zuviel gezahlter Steuern allein deswegen führen, weil von den Freiheiten, die das Gemeinschaftsrecht verleiht, Gebrauch gemacht wurde.

15. Zwar sind, wie ich bereits ausgeführt habe, derzeit allein die Mitgliedstaaten befugt, die Vorschriften über die Besteuerung des Einkommens festzulegen. Ich habe aber ebenfalls darauf hingewiesen, daß sie insoweit nicht die Freiheiten verletzen dürfen,

die das Gemeinschaftsrecht allen Angehörigen der Mitgliedstaaten gewährleistet. Die Verweigerung der Erstattung zuviel gezahlter Steuern stellt ein auf jeden Fall ungerechtfertigtes Hindernis für denjenigen dar, der Luxemburg verläßt, um eine Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat zu suchen, wo es ihm beispielsweise nicht gelingt, eine Anstellung zu finden. Das gleiche gilt für denjenigen, der im Laufe des Jahres nach Luxemburg kommt, um dort eine Beschäftigung anzunehmen, die er in einem anderen Mitgliedstaat vergebens gesucht hat. In diesen Fällen ist kein Unterlaufen der Steuerprogression zu befürchten, und gleichwohl versagt die fragliche Vorschrift einem Arbeitnehmer automatisch die Erstattung zuviel gezahlter Steuern, der sein Recht auf Freizügigkeit, dessen unmittelbare Geltung in Ihrem Urteil Van Duyn [4] bestätigt worden ist, ausübt. Es ist somit gegebenenfalls Sache der Mitgliedstaaten, mit anderen Mitteln als der Versagung des grundsätzlichen Anspruchs auf Erstattung zuviel gezahlter Steuern die von ihnen angestrebten steuerrechtlichen Ziele zu erreichen.

16. Deshalb bin ich der Ansicht, daß die fragliche Vorschrift sowohl gegen das Grundprinzip der Freizügigkeit als auch gegen den darin enthaltenen Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt.

17. Ich möchte abschließend zwei Bemerkungen machen.

18. Zum einen hat die luxemburgische Regierung in der mündlichen Verhandlung auf die Möglichkeit hingewiesen, eine etwaige Diskriminierung aufgrund der fraglichen Vorschrift im Einspruchsverfahren zu korrigieren.

19. Ein derartiges Verfahren kann jedoch — selbst wenn man unterstellt, daß es in allen Fällen dem einzelnen letztlich ermöglicht, zuviel gezahlte Steuern erstattet zu erhalten — die durch die fragliche Steuervorschrift hervorgerufene Unsicherheit [5] keinesfalls beseitigen. Hier braucht nur auf Ihre ständige Rechtsprechung hingewiesen zu werden, wonach

„eine bloße Verwaltungspraxis" — und ein Einspruchsverfahren gehört offensichtlich zu dieser Kategorie —, „die die Verwaltung naturgemäß beliebig ändern kann und die nur unzureichend bekannt ist, nicht als eine rechtswirksame Erfüllung der Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag angesehen werden [kann]" [6].

20. Deshalb ist die Möglichkeit eines Einspruchsverfahrens, von der übrigens weder in der Vorabentscheidungsfrage noch im Urteil des Conseil d'État die Rede ist, nicht geeignet, eine Vorschrift, die sich als Verletzung des grundlegenden Diskriminierungsverbots und als Hindernis dafür auswirkt, daß viele einzelne von ihren Grundrechten Gebrauch machen, die ihnen das Gemeinschaftsrecht verleiht, mit den Erfordernissen der Freizügigkeit der Arbeitnehmer in Einklang zu bringen.

21. Zum anderen macht das vorlegende Gericht Ausführungen zu einer möglichen Beurteilung der fraglichen Vorschrift nach Artikel 7 EWG-Vertrag. Lassen Sie mich in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, daß Sie in einem Urteil vom 30. Mai 1989 [7] ausgeführt haben:

„In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, daß das allgemeine Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, das Artikel 7 EWG-Vertrag aufstellt, durch die Artikel 48, 52 und 59 EWG-Vertrag in den besonderen

4 — Urteil vom 4. Dezember 1974 in der Rechtssache 41/74, Van Duyn, Slg. 1974, 1337.

5 — Siehe das Urteil vom 4. April 1974 in der Rechtssache 167/73, Kommission/Französische Republik, Slg. 1974, 359, Randnrn. 46 und 47.

6 — Urteil vom 15. Oktober 1986 in der Rechtssache 168/85, Kommission/Italien, Slg. 1986, 2945.

7 — Urteil in der Rechtssache 305/87, Kommission/Griechische Republik, Slg. 1989, 1461.

Bereichen, die sie regeln, umgesetzt worden ist ...

Artikel 7 EWG-Vertrag ... kann daher autonom nur auf durch das Gemeinschaftsrecht geregelte Fallgestaltungen angewendet werden, für die der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht" [8].

Sie haben dort keinen spezifischen Verstoß gegen Artikel 7 festgestellt, da die Kommission keine anderen Fallgestaltungen vorgetragen hatte, als sie durch die Artikel 48, 52 und 59 EWG-Vertrag geregelt sind. In Anwendung dieses Grundsatzes [9] wird deutlich, daß die Versagung der Erstattung der einbehaltenen Steuern auf Löhne und Gehälter zu Lasten von *Arbeitnehmern*, auf die allein sich die Frage des luxemburgischen Conseil d'État und die zur Prüfung vorgelegte Vorschrift beziehen, gegen Artikel 48 EWG-Vertrag und die zu seiner Durchführung erlassene Verordnung Nr. 1612/68 verstößt; daher braucht kein spezifischer Verstoß gegen Artikel 7 festgestellt zu werden, da über den Fall des Arbeitnehmers hinaus keine weiteren Fallgestaltungen vorgetragen worden sind, die in den Anwendungsbereich der streitigen nationalen Vorschrift fallen könnten.

22. Deshalb schlage ich vor, für Recht zu erkennen:

„Artikel 48 Absätze 1 und 2 EWG-Vertrag und die Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates verbieten es, daß nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats Steuern von den Löhnen und Gehältern, die zu Lasten eines Arbeitnehmers einbehalten werden, der Angehöriger eines Mitgliedstaats und nur während eines Teils des Jahres gebietsansässiger Steuerpflichtiger ist, weil er sich in einem Mitgliedstaat im Laufe des Steuerjahres niederläßt oder es verläßt, der Staatskasse verfallen und nicht erstattet werden können."

8 — Randnrn. 12 und 13.

9 — Siehe auch die Schlußanträge von Generalanwalt Jacobs vom 13. April 1989 in der Rechtssache 305/87, Slg. 1989, 1468, Nr. 14.