Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

5. Juli 2012 *

„Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften — Befreiung von innerstaatlichen Steuern auf die von der Union gezahlten Bezüge — Einbeziehung der von der Union gezahlten Bezüge in die Berechnung der Plafonierung der Solidaritätssteuer auf das Vermögen“

In der Rechtssache C-558/10

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal de grande instance de Chartres (Frankreich) mit Entscheidung vom 24. November 2010, beim Gerichtshof eingegangen am 29. November 2010, in dem Verfahren

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Bourgès-Maunoury, geborene Heintz,

gegen

Direction des services fiscaux d’Eure-et-Loir

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter E. Juhász, T. von Danwitz und D. Šváby (Berichterstatter),

Generalanwalt: P. Cruz Villalón,

Kanzler: A. Impellizzeri, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 23. November 2011,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von Herrn Bourgès-Maunoury und Frau Bourgès-Maunoury, geborene Heintz, vertreten durch T. Davidian, avocat,

— der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und A. Adam als Bevollmächtigte,

— der belgischen Regierung, vertreten durch J.-C. Halleux und M. Jacobs als Bevollmächtigte,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch C. Wissels und M. de Ree als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Französisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Clotuche-Duvieusart, I. Martínez del Peral und R. Lyal als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 16. Februar 2012

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 13 Abs. 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften, das ursprünglich dem Vertrag zur Einsetzung eines gemeinsamen Rates und einer gemeinsamen Kommission der Europäischen Gemeinschaften (ABl. 1967, Nr. 152, S. 13) beigefügt war und sodann durch den Vertrag von Amsterdam dem EG-Vertrag beigefügt wurde (im Folgenden: Protokoll).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Bourgès-Maunoury und seiner Ehefrau einerseits und der Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir andererseits wegen der Berücksichtigung der von der Europäischen Union gezahlten Bezüge bei der Berechnung der Plafonierung des Impôt de solidarité sur la fortune (Solidaritätssteuer auf das Vermögen, im Folgenden: ISF).

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 13 des Protokolls bestimmte in seiner für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Fassung:

„Von den Gehältern, Löhnen und anderen Bezügen, welche die Gemeinschaften ihren Beamten und sonstigen Bediensteten zahlen, wird zugunsten der Gemeinschaften eine Steuer gemäß den Bestimmungen und dem Verfahren erhoben, die vom Rat auf Vorschlag der Kommission festgelegt werden.

Die Beamten und sonstigen Bediensteten sind von innerstaatlichen Steuern auf die von den Gemeinschaften gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit."

Französisches Recht

4 Der ISF, der durch die Loi Nr. 88-1149 de finances pour 1989 (Finanzgesetz für 1989) vom 23. Dezember 1988 (JORF vom 28. Dezember 1988, S. 16320) eingeführt wurde, war in den Art. 885 A bis 885 X des Code général des impôts (Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) in ihrer für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Fassung geregelt.

5 Art. 885 A des CGI bestimmte:

„Übersteigt der Wert ihrer Vermögensgegenstände die Obergrenze der ersten Stufe des in Art. 885 U festgesetzten Tarifs, unterliegen der jährlichen Solidaritätssteuer auf das Vermögen:

1. natürliche Personen, die ihren steuerlichen Wohnsitz in Frankreich haben, hinsichtlich ihrer innerhalb oder außerhalb Frankreichs belegenen Vermögensgegenstände;

…

2. natürliche Personen, die ihren steuerlichen Wohnsitz nicht in Frankreich haben, hinsichtlich ihrer innerhalb Frankreichs belegenen Vermögensgegenstände.

Außer in den in Art. 6 Abs. 4 Buchst. a und b vorgesehenen Fällen werden Ehegatten zusammen veranlagt.

Die Voraussetzungen der Besteuerung werden am 1. Januar eines jeden Jahres einer Prüfung unterzogen.

…“

6 Der ISF ist mit einer in Art. 885 V bis des CGI beschriebenen Plafonierung ausgestattet. Dieser Artikel lautete:

„Der [ISF] ermäßigt sich, wenn der Steuerschuldner seinen steuerlichen Wohnsitz in Frankreich hat, um den Unterschiedsbetrag zwischen der Summe aus dieser Steuer und den Steuern, die in Frankreich und im Ausland auf Einkünfte und Erträge des Vorjahrs vor Anrechnung von Steuergutschriften und Abzügen ohne Abgeltungswirkung geschuldet werden, einerseits, und 85 % der Summe der um Werbungskosten bereinigten Vorjahrseinkünfte nach Abzug allein der nach Art. 156 [des CGI] anrechenbaren Verluste bei einer Einkunftsart sowie der steuerfreien Einkünfte, die während desselben Jahres innerhalb oder außerhalb Frankreichs erzielt worden sind, und der Einkünfte, die einer Abgeltungssteuer unterliegen, andererseits. Die Ermäßigung darf 50 % des sich aus Art. 885 V ergebenden Betrags oder, wenn dieser höher ist, den Steuerbetrag, der einem steuerbaren Vermögen in Höhe der Obergrenze der dritten Stufe des in Art. 885 U festgesetzten Tarifs entspricht, nicht übersteigen.

Wertzuwächse werden ohne Berücksichtigung der in diesem Gesetzbuch vorgesehenen Schwellen, Ermäßigungen und Freibeträge ermittelt.

Ist auf Einkünfte von Personen, deren Vermögensgegenstände nicht in die Bemessungsgrundlage des [ISF] des Steuerschuldners einbezogen werden, Einkommensteuer erhoben worden, wird diese für die Zwecke der Anwendung von Abs. 1 entsprechend dem prozentualen Verhältnis des Einkommens dieser Personen zum Gesamteinkommen ermäßigt.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

7 Die Eheleute Bourgès-Maunoury sind ehemalige Beamte der Union und beziehen als solche eine Vergütung wegen endgültigen Ausscheidens aus dem Dienst bzw. ein Ruhegehalt.

8 Da die Eheleute Bourgès-Maunoury ihren Wohnsitz in Frankreich haben und dem ISF unterliegen, haben sie für die Jahre 2002 bis 2004, 2006 und 2007 Erklärungen zum ISF abgegeben, ohne die ihnen von der Union gezahlten Vergütungen und Ruhegehälter bei der Berechnung der in Art. 885 V bis des CGO vorgesehenen Plafonierung des ISF in ihre anderen Einkünfte einzubeziehen.

9 Da sie es versäumt hatten, die Anwendung der Plafonierung des ISF für das Jahr 2005 zu beantragen, gaben sie am 7. Juli 2006 eine berichtigte Erklärung ab, um von dieser Plafonierung ohne Berücksichtigung der ihnen von der Union gezahlten Bezüge zu profitieren.

10 Nachdem dieser Antrag von der Direction des services fiscaux d’Eure-et-Loir zurückgewiesen worden war, erhoben die Eheleute Bourgès-Maunoury am 27. Dezember 2006 dagegen Klage beim Tribunal de grande instance de Chartres. Außerdem ersuchten sie insoweit die Kommission der Europäischen Gemeinschaften um Beistand nach Art. 24 des Statuts der Beamten der Europäischen Gemeinschaften, der ihnen mit Entscheidung vom 6. März 2007 gewährt wurde.

11 Das Tribunal de grande instance de Chartres wies ihre Klage mit Urteil vom 10. Oktober 2007 ab.

12 Mit Urteil vom 27. November 2008 hob die Cour d'appel de Versailles das Urteil des Tribunal de grande instance de Chartres auf, soweit damit die das Jahr 2005 betreffende Klage abgewiesen worden war.

13 Die Cour de cassation wies das von der französischen Steuerverwaltung gegen dieses Urteil der Cour d'appel de Versailles eingelegte Rechtsmittel mit Urteil vom 19. Januar 2010 zurück.

14 Parallel dazu nahm die Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir mit Entscheidung vom 1. September 2008 eine Berichtigung des von den Eheleuten Bourgès-Maunoury für die Jahre 2002 bis 2004, 2006 und 2007 geschuldeten ISF mit der Begründung vor, dass die ihnen von der Union gezahlten Bezüge bei der Berechnung der Plafonierung des ISF zu berücksichtigen seien.

15 Am 19. Januar 2009 richtete die Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir an die Eheleute Bourgès-Maunoury zwei Nachforderungsbescheide über den für die betreffenden Jahre geschuldeten ISF. Der von ihnen am 4. Februar 2009 gegen diese Bescheide eingelegte Einspruch wurde durch Entscheidung der Direction vom 18. Februar 2009 zurückgewiesen.

16 Die Eheleute Bourgès-Maunoury erhoben am 16. April 2009 beim Tribunal de grande instance de Chartres Klage gegen diese Entscheidung und verwiesen auf die genannten Urteile der Cour d'appel de Versailles und der Cour de cassation. Die Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir erwiderte, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union solle die Steuerbefreiung von Unionsbeamten keinesfalls dazu führen, dass diese als einkommenslos angesehen würden.

17 Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass Art. 885 V bis des CGI nur zur Folge haben könne, dass im Rahmen der Berechnung der Ermäßigung des ISF sämtliche Einkünfte einer natürlichen Person, einschließlich der Einkünfte aus dem Dienst bei der Union, zu berücksichtigen seien, so dass diese Steuer höher ausfalle, wenn bei der Ermittlung ihrer Plafonierung die nationalen und die aus dem Dienst bei den Gemeinschaften resultierenden Einkünfte der natürlichen Person berücksichtigt würden.

18 Ferner führt das vorlegende Gericht aus, die Cour de cassation habe in ihrem in Randnr. 13 des vorliegenden Urteils angeführten Urteil festgestellt, dass Art. 885 V bis des CGI die Einkünfte der Kläger des Ausgangsverfahrens aus dem Dienst bei den Gemeinschaften mittelbar belaste.

19 Unter diesen Umständen hat das Tribunal de grande instance de Chartres, das Zweifel an der Auslegung von Art. 13 Abs. 2 des Protokolls hegt, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht Art. 13 Abs. 2 des Kapitels V des Protokolls der Berücksichtigung sämtlicher Einkünfte eines Steuerpflichtigen, einschließlich der von den Gemeinschaften stammenden Einkünfte, bei der Berechnung der Plafonierung des ISF entgegen?

Zur Vorlagefrage

20 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Abs. 2 des Protokolls dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, wonach die von der Union an ihre Beamten und Bediensteten oder an ehemalige Beamte und ehemalige Bedienstete gezahlten Bezüge, einschließlich der Ruhegehälter und der Vergütungen wegen endgültigen Ausscheidens aus dem Dienst, im Rahmen der Plafonierung einer Steuer wie des ISF berücksichtigt werden.

21 Zu den Grundsätzen, deren Anwendung die Beantwortung der Vorlagefrage ermöglicht, hat der Gerichtshof im Urteil vom 16. Dezember 1960, Humblet/Belgischer Staat (6/60, Slg. 1960, 1165, 1195 und 1196), ausgeführt, dass allein eine Freistellung der von der Union gezahlten Vergütungen von jeglicher innerstaatlicher Steuer es den Unionsorganen gestattet, ihre ausschließliche Befugnis zur Festsetzung der effektiven Höhe der Bezüge ihrer Beamten wirksam auszuüben, und dass eine solche Befugnis ausgeschlossen wäre, wenn den Mitgliedstaaten das Recht vorbehalten bliebe, diese Bezüge nach Maßgabe ihres Abgabensystems zur Steuer heranzuziehen. Daher wurde festgestellt, dass die Verträge die den Beamten der Union gezahlten Dienstbezüge der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten entziehen und dass die ausschließliche Befugnis der Union zur Festsetzung der effektiven Höhe der Bezüge ihrer Beamten nicht nur unerlässlich ist, um die Unabhängigkeit der Dienststellen der Union gegenüber den nationalen Hoheitsträgern zu stärken, sondern auch, um die Gleichheit der Gehälter im Verhältnis zwischen Beamten verschiedener Nationalität zu gewährleisten.

22 Das Protokoll sieht somit eine strenge Trennung zwischen den der fiskalischen Hoheitsgewalt der Mitgliedstaaten unterliegenden innerstaatlichen Einkünften einerseits und den von der Union ihren Beamten oder Bediensteten gezahlten Bezügen, die hinsichtlich ihrer etwaigen Steuerpflichtigkeit ausschließlich dem Unionsrecht unterliegen, andererseits vor. Diese wechselseitige Abgrenzung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Union schließt zwangsläufig nicht nur jede unmittelbare, sondern auch jede mittelbare Besteuerung der von der Union gezahlten und nicht der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten unterliegenden Bezüge durch diese aus (Urteil Humblet/Belgischer Staat, Slg. 1960, 1197, sowie Urteile vom 24. Februar 1988, Kommission/Belgien, 260/86, Slg. 1988, 955, Randnr. 10, vom 22. März 1990, Tither, C-333/88, Slg. 1990, I-1133, Randnr. 12, und vom 14. Oktober 1999, Vander Zwalmen und Massart, C-229/98, Slg. 1999, I-7113, Randnr. 21).

23 Wie aus Nr. 2 Buchst. a des Tenors des Urteils Humblet/Belgischer Staat hervorgeht, hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 13 des Protokolls es den Mitgliedstaaten verbietet, von einem Beamten oder einem Bediensteten der Union irgendeine Steuer zu erheben, die ganz oder teilweise auf der Zahlung der von der Union gezahlten Bezüge beruht.

24 Die Situation im vorliegenden Fall entspricht derjenigen, die dem Urteil Humblet/Belgischer Staat zugrunde lag, da die von der Union ihren Beamten oder Bediensteten gezahlten Bezüge ebenfalls mittelbar besteuert werden (vgl. Humblet/Belgischer Staat, Slg. 1960, 1198).

25 In Bezug auf eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende ist nämlich festzustellen, dass die Berücksichtigung der von der Union gezahlten Bezüge bei der Berechnung der Plafonierung von 85 % der Gesamteinkünfte, wie sie in Art. 885 V bis des CGI vorgesehen ist, den Gesamtbetrag der Einkünfte des Steuerpflichtigen und folglich den Höchstbetrag der Besteuerung im Rahmen des ISF erhöht, so dass sich der endgültige Steuersatz zum Nachteil des Beamten oder des Bediensteten der Union erhöht; dies hat im Übrigen auch die Cour d'appel de Versailles in ihrem in Randnr. 12 des vorliegenden Urteils angeführten Urteil vom 27. November 2008 festgestellt.

26 Folglich führt die Anwendung von Art. 885 V bis des CGI dazu, dass den Steuerpflichtigen eine Steuer auferlegt wird, die – wie die Cour de cassation in ihrem in Randnr. 13 des vorliegenden Urteils angeführten Urteil festgestellt hat – die ihnen von der Union gezahlten Bezüge mittelbar belastet.

27 Der von der Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir im Ausgangsrechtsstreit angeführte Umstand, dass die von der Union gezahlten Bezüge nicht bei der Bemessungsgrundlage der Steuer berücksichtigt würden, sondern nur im Rahmen des Mechanismus der Plafonierung des ISF, kann an dieser Analyse nichts ändern.

28 Die Erhebung einer nationalen Steuer wie des ISF kommt nämlich, wenn zur Ermittlung ihres Endbetrags die von der Union gezahlten Bezüge, die von innerstaatlichen Steuern befreit sind, berücksichtigt werden, einer gegen Art. 13 Abs. 2 des Protokolls verstoßenden mittelbaren Besteuerung dieser Einkünfte gleich.

29 Auch der Umstand, dass mit dem Mechanismus der Plafonierung des ISF dessen konfiskatorische Wirkung begrenzt und die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfasst werden soll, ist nicht geeignet, eine gegen Art. 13 Abs. 2 des Protokolls verstoßende mittelbare Besteuerung der von der Union ihren Beamten oder Bediensteten gezahlten Bezüge zu gestatten.

30 Da die von der Union gezahlten und ihren Steuern unterliegenden Bezüge weder unmittelbar noch mittelbar von einem Mitgliedstaat besteuert werden dürfen und der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten entzogen sind, ist im Interesse der Rechtssicherheit festzustellen, dass eine Person, die solche Bezüge erhält, auch nicht verpflichtet ist, ihre Höhe den Behörden eines Mitgliedstaats gegenüber anzugeben.

31 Schließlich ist hervorzuheben, dass es einem Mitgliedstaat freisteht, einen Mechanismus zur Plafonierung einer Steuer wie des ISF vorzusehen, sofern dabei das Unionsrecht und insbesondere Art. 13 des Protokolls beachtet wird.

32 Auf die vorgelegte Frage ist daher zu antworten, dass Art. 13 Abs. 2 des Protokolls dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, wonach die von der Union an ihre Beamten und Bediensteten oder an ehemalige Beamte und ehemalige Bedienstete gezahlten Bezüge, einschließlich der Ruhegehälter und der Vergütungen wegen endgültigen Ausscheidens aus dem Dienst, im Rahmen der Plafonierung einer Steuer wie des ISF berücksichtigt werden.

Kosten

33 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 13 Abs. 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften, das ursprünglich dem Vertrag zur Einsetzung eines gemeinsamen Rates und einer gemeinsamen Kommission der Europäischen Gemeinschaften beigefügt war und sodann durch den Vertrag von Amsterdam dem EG-Vertrag beigefügt wurde, ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, wonach die von der Union an ihre Beamten und Bediensteten oder an ehemalige Beamte und ehemalige Bedienstete gezahlten Bezüge, einschließlich der Ruhegehälter und der Vergütungen wegen endgültigen Ausscheidens aus dem Dienst, im Rahmen der Plafonierung einer Steuer wie des ISF berücksichtigt werden.

Unterschriften