URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

4. März 2004 *

In der Rechtssache C-334/02

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und C. Giolito als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Französische Republik, vertreten durch G. de Bergues und P. Boussaroque als Bevollmächtigte,

Beklagte,

* Verfahrenssprache: Französisch.

wegen Feststellung, dass die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 49 EG und 56 EG verstoßen hat, dass sie die Anwendung des Satzes des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs auf Einkünfte aus Anlagen und Verträgen im Sinne der Artikel 125-0 A und 125 A des Code général des impôts, deren Schuldner nicht in Frankreich wohnhaft oder niedergelassen ist, vollständig ausgeschlossen hat,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters P. Jann (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter C. W. A. Timmermans und S. von Bahr,

Generalanwalt: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
Kanzler: M. Múgica Arzamendi, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Parteien in der Sitzung vom 10. September 2003,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 16. Oktober 2003

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 20. September 2002 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 226 EG Klage erhoben auf Feststellung, dass die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 49 EG und 56 EG verstoßen hat, dass sie die Anwendung des Satzes des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs auf Einkünfte aus Anlagen und Verträgen im Sinne der Artikel 125-0 A und 125 A des Code général des impôts, deren Schuldner nicht in Frankreich wohnhaft oder niedergelassen ist, vollständig ausgeschlossen hat.

Rechtlicher Rahmen

2 In Frankreich bestimmt Artikel 125 A des Code général des impôts (im Folgenden: CGI) Folgendes:

„I. Vorbehaltlich der Artikel 119 bis Absatz I und 125 B können natürliche Personen, die Zinsen, rückständige Zinsen und Erträge jeder Art aus staatlichen Mitteln, Obligationen, Anteilscheinen, Schuldverschreibungen und sonstigen Forderungspapieren, Einlagen, Bürgschaften und laufenden Konten beziehen, deren Schuldner in Frankreich wohnhaft oder niedergelassen ist, sich für die Unterwerfung unter einen Steuerabzug entscheiden, der die Einkommensteuer für die Einkünfte, auf die er angewandt wird, abgilt.

Eine bei diesen Einkünften abgezogene Quellensteuer wird auf den Steuerabzug angerechnet.

Der Abzug wird von dem Schuldner oder der Person vorgenommen, die die Einkünfte zahlt. ...“

3 Nach Artikel 125 A Absatz III bis CGI beträgt der Satz des Steuerabzugs je nach Art der Erträge 15 % bis 60 %.

4 Artikel 125-0 A CGI bestimmt:

„I. Erträge aus Sparbriefen und Sparverträgen sowie Anlagen gleicher Art unterliegen bei der Auflösung des Vertrages der Einkommensteuer.

...

II. Artikel 125 A ist mit Ausnahme von Absatz IV auf die Erträge im Sinne von Absatz I anwendbar ...“

5 Nach Artikel 125-0 A Absatz II CGI beträgt der Satz des Steuerabzugs auf diese Erträge, sofern sie nicht befreit sind, je nach Dauer des Vertrages 7,5 % bis 60 %.

Vorverfahren

6 Mit Mahnschreiben vom 30. Oktober 2000 teilte die Kommission der französischen Regierung mit, dass die fragliche Regelung gegen die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Dienstleistungsverkehr und den freien Kapitalverkehr verstoßen könnte. Die Kommission forderte Frankreich auf, sich binnen zwei Monaten zu äußern.

7 Die französische Regierung antwortete mit einem Schreiben, das bei der Kommission am 3. Januar 2001 einging, dass die Regelung gerechtfertigt sei, und deutete im Übrigen an, dass sie einer Weiterentwicklung ihrer Vorschriften über den der Abgeltung dienenden Steuerabzug positiv gegenüberstehe, allerdings unter dem Vorbehalt, dass insbesondere für Lebensversicherungsverträge ein steuerlicher Beauftragter eingeführt werde.

8 Da dieses Vorbringen die Kommission nicht überzeugte, richtete sie am 26. Juli 2001 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die französische Regierung und forderte diese auf, der Stellungnahme binnen zwei Monaten nachzukommen.

9 Da die französische Regierung auf die mit Gründen versehene Stellungnahme nicht antwortete, hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

Begründetheit

Klagegründe und Parteivorbringen

10 Die Kommission macht geltend, es stelle eine Diskriminierung der Dienstleistungen außerhalb Frankreichs niedergelassener Finanz- und Versicherungsunternehmen dar, dass die Option des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs nach Artikel 125 A CGI nur bestehe, wenn der Schuldner der Einkünfte in Frankreich wohnhaft oder niedergelassen sei.

11 Der Satz des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs sei im Allgemeinen niedriger als der Grenzsteuersatz bei Anwendung des progressiven Einkommensteuersatzes und des Quotienten für die Anzahl der unterhaltsberechtigten Familienangehörigen. Dass diese Vergünstigung bei außerhalb Frankreichs niedergelassenen Dienstleistungserbringern ausgeschlossen sei, könne die Empfänger der Dienstleistungen davon abhalten, Verträge mit diesen Dienstleistungserbringern abzuschließen; dies stelle eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar.

12 Die Regelung beeinträchtige ferner den freien Kapitalverkehr, da auf die entsprechenden Anlagen und Investitionen in Frankreich ansässiger Personen in ausländischen Fonds oder Unternehmen niemals der günstigere Steuersatz angewandt werden könne, der dem Satz des Steuerabzugs auf diese Einkünfte entspreche, wenn sie von einem in Frankreich wohnhaften oder niedergelassenen Schuldner gezahlt würden.

13 Die französische Regierung hält die Klage für unbegründet. Sie macht einleitend geltend, die unterschiedliche steuerliche Behandlung, sofern sie bestehe, müsse relativiert werden, weil in Frankreich ansässige Personen in vielen Situationen unabhängig davon denselben Steuerregelungen unterlägen, ob sie in Frankreich oder im Ausland Anlagen getätigt oder Verträge abgeschlossen hätten.

14 Auch der Unterschied der Steuersätze zwischen dem der Abgeltung dienenden Abzug und der Einkommensteuer sei zu relativieren. Der durchschnittliche Steuersatz der Steuerpflichtigen betrage 9 %, so dass die große Mehrheit unter ihnen einem Steuersatz von weniger als 15 % unterliege. Der durchschnittliche Grenzsteuersatz liege bei ungefähr 25 %.

15 Der besonders niedrige Steuersatz des der Abgeltung dienenden Abzugs von 7,5 % gelte hingegen nur für Versicherungsverträge mit einer Dauer von mehr als acht Jahren. Für Verträge mit einer kürzeren Dauer betrügen die anwendbaren Sätze 15 % und 35 %; sie näherten sich damit dem durchschnittlichen Einkommensteuergrenzsatz an.

16 Der der Abgeltung dienende Abzug sei außerdem mit dem Nachteil behaftet, dass er an der Quelle erfolge, d. h. sofort zu zahlen sei. Die Einkommensteuer hingegen werde erst im September des auf die Einkünfte folgenden Jahres erhoben, so dass die Zahlungsfrist bis zu zwanzig Monate betragen könne, was günstiger sei.

17 Falls der der Abgeltung dienende Steuerabzug in bestimmten Situationen dennoch als steuerlicher Vorteil angesehen würde, so sei er namentlich nach dem Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249) durch das Allgemeininteresse daran, die Zahlung der Steuern und die Wirksamkeit der Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt.

18 Im Rahmen des derzeitigen Systems des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs erfolge die steuerliche Kontrolle durch die Verwaltung nämlich mühelos bei den Schuldnern oder ihren ortsansässigen Zahlungseinrichtungen, die entsprechend der Entscheidung der Anleger für dieses System die Steuer unmittelbar schuldeten und an Stelle der Anleger der Kontrolle unterlägen. Wenn der Schuldner der Kapitalerträge seinen Sitz nicht im Inland habe, verfüge die Steuerverwaltung

jedoch nicht über wirksame Instrumente zur Kontrolle der Erfüllung der Voraussetzungen für die Anwendung der gegebenenfalls günstigeren Sätze des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs auf die Erträge aus dem Vertrag, insbesondere der Voraussetzungen hinsichtlich der Art der geschlossenen Verträge und der Zeit, während deren das Geld effektiv fest angelegt sei. Dieses Problem sei besonders gravierend, wenn das Unternehmen in einem Staat niedergelassen sei, der das Bankgeheimnis schütze oder dessen Vorschriften den Umfang der bestehenden Verfahren zum Austausch von Auskünften beschränkten.

19 Theoretisch könnte die Steuerverwaltung ihre Kontrolle nicht beim Schuldner, sondern beim Anleger selbst durchführen. Es gebe jedoch kaum Instrumente zum Abgleich der dabei zur Verfügung gestellten Angaben; zudem würde damit eine einfache und wirksame, auf einer umfassenden vorherigen Kontrolle beruhende Methode, die vor der Durchführung des Steuerabzugs an der Quelle und ohne Betrugsrisiko angewandt werde, zugunsten nachträglicher Stichproben aufgegeben, die mit Risiken und unverhältnismäßigen Kosten für die Steuerverwaltungen und die Steuerpflichtigen bei der Veranlagung und Beitreibung der Steuern verbunden wären. Andere Lösungen führten nicht zu dem gewünschten Ergebnis, nämlich einer gewissen Verwaltungseffizienz und einer gleichmäßigen Behandlung der Steuerpflichtigen.

20 Daher sei eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs und des freien Kapitalverkehrs, sollte sie denn vorliegen, gerechtfertigt und genüge dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Würdigung durch den Gerichtshof

21 Wenn die direkten Steuern auch in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, müssen diese ihre Befugnisse in diesem Bereich doch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb jede offensichtliche oder versteckte

Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen (vgl. u. a. Urteile vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00, De Groot, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 75, und vom 13. November 2003 in der Rechtssache C-209/01, Schilling und Fleck-Schilling, Slg. 2003, I-13389, Randnr. 21).

22 Im vorliegenden Fall bringt der der Abgeltung dienende Steuerabzug in bestimmten Situationen offensichtlich einen im Verhältnis zur normalen Einkommensteuer spürbaren steuerlichen Vorteil mit sich. Dass dieser Vorteil für den Steuerpflichtigen in anderen Situationen relativ gering ist oder dadurch aufgewogen wird, dass der Steuerabzug an der Quelle vorgenommen wird, während die Besteuerung sonst erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt, ändert daran nichts. Außerdem wird der der Abgeltung dienende Steuerabzug nur angewandt, wenn der Steuerpflichtige sich dafür entscheidet, was er im Allgemeinen nur tun wird, wenn es für ihn von Vorteil ist.

23 Die Beschränkung der Anwendung des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs nach Artikel 125 A Absatz I CGI auf Finanz- und Versicherungsverträge, bei denen der Schuldner in Frankreich wohnhaft oder niedergelassen ist, hält in Frankreich ansässige Steuerpflichtige davon ab, derartige Verträge mit Gesellschaften abzuschließen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben. Artikel 49 EG untersagt jedoch die Anwendung einer nationalen Regelung, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert (vgl. u. a. Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-118/96, Safir, Slg. 1998, I-1897, Randnr. 23).

24 Außerdem wirkt sich die fragliche Regelung gegenüber Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, dadurch einschränkend aus, dass sie für sie ein Hindernis bei der Beschaffung von Kapital in Frankreich darstellt, weil die Erträge aus den bei diesen Gesellschaften abgeschlossenen Verträgen steuerlich weniger günstig behandelt werden als die von einer in Frankreich niedergelassenen Gesellschaft gezahlten Erträge; solche Verträge sind dadurch für in Frankreich

wohnende Investoren weniger attraktiv als die mit Gesellschaften, die dort ihren Sitz haben (vgl. für eine ähnliche Situation Urteile vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 35, und vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98, Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 18).

25 Die fragliche Regelung stellt daher eine Beschränkung sowohl des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne des Artikels 49 EG als auch des freien Kapitalverkehrs im Sinne des Artikels 56 EG dar.

26 Es bleibt zu prüfen, ob diese Beschränkungen aus den von der französischen Regierung geltend gemachten Gründen gerechtfertigt sind.

27 Diese beruft sich darauf, dass die Zahlung der Steuern und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen gewährleistet sein müssten. Der Gerichtshof hat zwar wiederholt entschieden, dass die Bekämpfung der Steuerflucht und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen Beschränkungen der vom EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen können (vgl. Urteile vom 8. Juli 1999 in der Rechtssache C-254/97, Baxter u. a., Slg. 1999, I-4809, Randnr. 18, und Kommission/Belgien, Randnr. 39). Die allgemeine Annahme, dass es zu Steuerhinterziehungen oder -umgehungen kommen werde, kann jedoch eine steuerliche Maßnahme nicht rechtfertigen, die die Ziele des EG-Vertrags beeinträchtigt (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Belgien, Randnr. 45).

28 Eine beschränkende Maßnahme kann im Übrigen nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht (Urteil Kommission/Belgien, Randnr. 41). Die Beachtung dieses Grundsatzes ist besonders wichtig, wenn eine nationale Regelung grenzüberschreitende Umsätze vollständig von der inländischen Behandlung ausschließt.

29 Im vorliegenden Fall stellt die direkt von den in Frankreich wohnhaften Schuldnern vorgenommene Einbehaltung an der Quelle zwar eine für die Steuerverwaltung einfache Maßnahme dar. Bei in anderen Mitgliedstaaten wohnhaften Schuldnern kann der Nachweis, dass alle Voraussetzungen für die Anwendung eines bestimmten Satzes des Steuerabzugs erfüllt sind, schwieriger sein. Es handelt sich dabei jedoch um bloße verwaltungstechnische Nachteile, die, wie der Generalanwalt in den Nummern 29 und 30 seiner Schlussanträge dargelegt hat, ein Hindernis für den freien Dienstleistungs- und Kapitalverkehr, wie es die fragliche Regelung darstellt, nicht rechtfertigen können.

30 Wie die französische Regierung selbst einräumt, sind weniger einschneidende Lösungen denkbar. Praktische Schwierigkeiten könnten z. B. dadurch vermieden werden, dass eine im Rahmen der Einkommensteuererklärung abzugebende freiwillige jährliche Erklärung über die Einkünfte, die von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Gesellschaften gezahlt werden, als Voraussetzung für die Anwendung des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs vorgesehen wird. Diese Lösung genügte den Kontrollerfordernissen und beeinträchtigte aus den in Nummer 31 der Schlussanträge des Generalanwalts genannten Gründen das Gleichgewicht des betreffenden Steuersystems nicht.

31 Was die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen betrifft, hat die Kommission zu Recht auf die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) verwiesen, die ein Mitgliedstaat für die Überprüfung heranziehen kann, ob Zahlungen in einem anderen Mitgliedstaat erfolgt sind, oder um andere geeignete Auskünfte zu erhalten, wenn diese Auskünfte oder Zahlungen für die ordnungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind (vgl. Urteile vom 28. Januar 1992, Bachmann, Randnr. 18, und vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98, Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Randnrn. 26 und 28). Es steht den Mitgliedstaaten frei, von diesen Instrumenten Gebrauch zu machen, wenn sie es für angebracht halten.

32 Das Vorbringen der französischen Regierung, dass diese Richtlinie in Mitgliedstaaten, die das Bankgeheimnis schützten, wirkungslos sei, hat der Gerichtshof bereits in seinem Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305, Randnr. 13) zurückgewiesen. Die Versagung eines steuerlichen Vorteils für Einkünfte aus diesen Ländern kann daher nicht damit gerechtfertigt werden, dass eine derartige Zusammenarbeit unmöglich sei.

33 Was schließlich die Hindernisse betrifft, die nach Ansicht der französischen Regierung einer Anwendung der Richtlinie 77/799 entgegenstehen, wird auf die Darstellung dieses Vorbringens und seine Widerlegung in den Nummern 34 bis 37 der Schlussanträge des Generalanwalts verwiesen.

34 Es ist der französischen Regierung somit nicht gelungen, die fragliche Maßnahme zu rechtfertigen. Daher ist der Klage der Kommission stattzugeben und festzustellen, dass die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 49 EG und 56 EG verstoßen hat, dass sie die Anwendung des Satzes des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs auf Einkünfte aus Anlagen und Verträgen im Sinne der Artikel 125-0 A und 125 A des Code général des impôts, deren Schuldner nicht in Frankreich wohnhaft oder niedergelassen ist, vollständig ausgeschlossen hat.

Kosten

35 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung hat die unterliegende Partei auf Antrag die Kosten zu tragen. Da die Kommission einen entsprechenden Antrag gestellt hat und die Französische Republik mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind dieser die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. Die Französische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 49 EG und 56 EG verstoßen, dass sie die Anwendung des Satzes des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs auf Einkünfte aus Anlagen und Verträgen im Sinne der Artikel 125-0 A und 125 A des Code général des impôts, deren Schuldner nicht in Frankreich wohnhaft oder niedergelassen ist, vollständig ausgeschlossen hat.

2. Die Französische Republik trägt die Kosten des Verfahrens.

Jann Timmermans von Bahr

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 4. März 2004.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

V. Skouris