URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

15. Juli 2004 *

In der Rechtssache C-242/03

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG von der luxemburgischen Cour administrative in dem bei dieser anhängigen Rechtsstreit

Ministre des Finances

gegen

Jean-Claude Weidert,

Élisabeth Paulus

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 56 Absatz 1 EG und 58 Absatz 1 Buchstabe a EG

* Verfahrenssprache: Französisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann (Berichterstatter), des Richters A. Rosas und der Richterin R. Silva de Lapuerta,

Generalanwältin: J. Kokott,
Kanzler: R. Grass,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— von Herrn Weidert und Frau Paulus, vertreten durch P. Kinsch, avocat,

— der luxemburgischen Regierung, vertreten durch S. Schreiner als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und C. Giolito als Bevollmächtigte,

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 12. Februar 2004

folgendes

Urteil

1 Die Cour administrative hat mit Urteil vom 3. Juni 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Juni 2003, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung der Artikel 56 Absatz 1 und 58 Absatz 1 Buchstabe a EG zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen dem Finanzminister und den Klägern Weidert und Paulus über die Weigerung des Ersteren, den Klägern einen besonderen Freibetrag für den Erwerb von Aktien einer Gesellschaft mit Sitz in Belgien zu gewähren.

Rechtlicher Rahmen

3 Im luxemburgischen Recht fügte Artikel III des Gesetzes vom 22. Dezember 1993 über die Investitionsförderung im Interesse der wirtschaftlichen Entwicklung (*Mémorial* A 1993, S. 2020) in das Gesetz vom 4. Dezember 1967 über die Einkommensteuer (*Mémorial* A 1967, S. 1228, im Folgenden: EStG) den Artikel 129c ein; dieser Artikel lautet:

„Absatz 1. Unter den nachfolgenden Voraussetzungen und in den nachfolgenden Grenzen kommen den steuerpflichtigen natürlichen Personen, die Aktien oder

Gesellschaftsanteile erwerben, welche Bareinlagen in inländischen, unbeschränkt steuerpflichtigen, in Absatz 2 Unterabsatz 1 definierten Kapitalgesellschaften entsprechen, die in Absatz 4 genannten Steuervorteile zugute.

...

Absatz 4. (1) Auf Antrag erhalten die nach den Absätzen 1 und 3 Steuerpflichtigen einen Freibetrag für Mobiliarinvestitionen, der unbeschadet der Vorschriften des Artikels 153 bei der Veranlagung geltend zu machen ist.

(2) Der Freibetrag von bis zu 60 000 Francs jährlich wird für sämtliche Käufe von Wertpapieren und Zertifikaten gewährt, die im Laufe eines Jahres erfolgen und am Ende des Steuerjahres im Besitz des Steuerpflichtigen sind. Dieser Höchstbetrag verdoppelt sich bei einer gemeinsamen Veranlagung im Sinne von Artikel 3.

Absatz 5. Anspruch auf die Steuervorteile nach Absatz 4 besteht nur, wenn

a) der Erwerb der Wertpapiere nach Absatz 2 Unterabsatz 2 entweder bei der Gründung einer inländischen, unbeschränkt steuerpflichtigen, in Absatz 2 Unterabsatz 1 definierten Kapitalgesellschaft oder bei einer Kapitalerhöhung durch neue Einlagen in eine solche erfolgt.

...“

4 Das Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, das am 17. September 1970 in Luxemburg unterzeichnet wurde (*Mémorial* A 1971, S. 1763, im Folgenden: Doppelbesteuerungsabkommen), sieht vor:

„Artikel 10 Dividenden

§ 1 Die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat wohnhafte Person ausgeschütteten Dividenden sind in diesem anderen Staat zu versteuern.

§ 2 Diese Dividenden können jedoch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz hat, nach den Rechtsvorschriften dieses Staates versteuert werden; die so festgesetzte Steuer darf nicht höher sein als:

...

b) in allen anderen Fällen 15 Prozent des Bruttobetrags der Dividenden."

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

5 Im Rahmen ihrer gemeinsamen Steuererklärung für das Jahr 2000 beantragten die Kläger für die Zeichnung von 200 neuen Aktien am Kapital der Gesellschaft

belgischen Rechts Interbrew SA den in Artikel 129c EStG vorgesehenen Freibetrag in Höhe von 120 000 LUF; der Betrag der Zeichnung belief sich auf 267 743 LUF.

6 Die zuständige Steuerbehörde lehnte diesen Antrag mit der Begründung ab, dass die Investition in das Kapitel einer Gesellschaft, die nicht in Luxemburg ansässig sei, keinen Anspruch auf den Freibetrag eröffne.

7 Die Kläger erhoben gegen diesen ablehnenden Bescheid nach erfolgloser Beschwerde Klage beim luxemburgischen Tribunal administratif.

8 Dieses gab der Klage mit Urteil vom 16. Dezember 2002 statt und stellte fest, dass Artikel 129c EStG, soweit er Unternehmen mit Sitz in Luxemburg gegenüber solchen mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten bevorzuge, gegen die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freiheit des Kapitalverkehrs in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof in seinem Urteil vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnrn. 34 bis 36) verstoße.

9 Die Steuerverwaltung legte gegen dieses Urteil bei der Cour administrative Berufung ein und machte geltend, dass das erstinstanzliche Gericht die Bedeutung des genannten Urteils Verkooijen verkannt habe. Das Ausgangsverfahren sei vielmehr dem Verfahren vergleichbar, das zum Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249) geführt habe, in dem der Gerichtshof entschieden habe, dass die steuerliche Kohärenz eine steuerliche Ungleichbehandlung von in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen rechtfertige.

10 Die Cour administrative war der Auffassung, dass der Rechtsstreit, mit dem sie befasst ist, die Auslegung von Vorschriften des EG-Vertrags erfordere; sie hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Artikel 129c des geänderten Gesetzes vom 4. Dezember 1967 über die Einkommensteuer in seiner auf das Steuerjahr 2000 anwendbaren Fassung, der unter bestimmten Voraussetzungen und Beschränkungen steuerpflichtigen Personen, die Aktien oder Gesellschaftsanteile erwerben, die Bareinlagen in inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften entsprechen, einen Steuerfreibetrag gewährt, mit dem Grundsatz der Freiheit des Kapitalverkehrs innerhalb der Europäischen Gemeinschaft gemäß Artikel 56 Absatz 1 EG unter Berücksichtigung der Einschränkungen dieses Grundsatzes insbesondere nach Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG vereinbar?

Zur Vorlagefrage

11 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage wissen, ob die Artikel 56 Absatz 1 EG und 58 Absatz 1 Buchstabe a EG der Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die natürlichen Personen einen Steuerfreibetrag für den Erwerb von Aktien oder Gesellschaftsanteilen versagt, die Bareinlagen in in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften entsprechen.

12 Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, jedoch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16; Verkooijen, Randnr. 32, und vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02, Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 21).

13 Eine Rechtsvorschrift wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende hält Staatsangehörige des betreffenden Mitgliedstaats davon ab, Kapital in Gesellschaften anzulegen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind (vgl. entsprechend Urteil Verkooijen, Randnr. 34). Wie sich aus dem Titel des Gesetzes vom 22. Dezember 1993 ergibt, bezweckt dieses „die Investitionsförderung im Interesse der wirtschaftlichen Entwicklung", und aus den Materialien zu Artikel 129c EStG, wie sie sowohl die Kläger als auch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften beschrieben haben, ohne dass diese Darstellung von der luxemburgischen Regierung widerlegt worden wäre, ist ersichtlich, dass diese Bestimmung darauf abzielt, gerade die Investitionen von Privatpersonen in Gesellschaften mit Sitz in Luxemburg zu fördern.

14 Außerdem wirkt sich die Bestimmung gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften beschränkend aus, weil sie sie darin behindert, in Luxemburg Kapital zu sammeln, da der Erwerb von Aktien oder Gesellschaftsanteilen dieser Gesellschaften weniger attraktiv als derjenige von Aktien oder Gesellschaftsanteilen von Gesellschaften ist, die in Luxemburg ansässig sind (vgl. in diesem Sinne Urteile Verkooijen, Randnr. 35, und Kommission/Frankreich, Randnr. 24).

15 Nach alledem stellt es eine von Artikel 56 EG verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs dar, wenn ein Mitgliedstaat natürlichen Personen einen Steuerfreibetrag für den Erwerb von Aktien oder Gesellschaftsanteilen, die Bargeldeinlagen in Kapitalgesellschaften entsprechen, nur gewährt, wenn diese Gesellschaften im Inland ansässig sind.

16 Aus den Unterlagen, die die Kläger ihren Erklärungen vor dem Gerichtshof beigefügt haben, ergibt sich, dass das EStG durch ein Gesetz vom 21. Dezember 2001 über die Reform bestimmter Vorschriften im Bereich der direkten und indirekten Steuern (*Mémorial* A 2001, S. 3312) geändert wurde, das den Steuerfreibetrag in der Zeit von 2002 bis 2005 schrittweise abschafft. Unabhängig von dieser gesetzlichen Entwicklung vertritt die luxemburgische Regierung die Auffassung, dass Artikel 129c EStG in seiner hier maßgeblichen Fassung gerechtfertigt sei. Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG erlaube den Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige

mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelten, wenn diese Unterschiede objektiv gerechtfertigt seien oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere die Kohärenz des Steuersystems, gerechtfertigt werden könnten.

17 Artikel 129c EStG ziele gerade darauf ab, diese Kohärenz zu garantieren. Der Steuervorteil, den der Steuerfreibetrag für den Erwerb von Aktien oder Gesellschaftsanteilen von in Luxemburg ansässigen Gesellschaften darstelle, werde durch die Besteuerung der Dividenden ausgeglichen, die diese Gesellschaften später ausschütteten. Dagegen sei im Fall einer Investition in eine in Belgien ansässige Gesellschaft, wie im Ausgangsverfahren, nach dem Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung der Dividenden wegen der belgischen Quellenbesteuerung um 15 % herabgesetzt. In diesem Fall verzichte das Großherzogtum Luxemburg also anders als bei Dividenden, die von den in Luxemburg ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet würden, auf einen Teil der Steuer. Es gebe also in der Person ein und desselben Steuerpflichtigen einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Gewährung des Steuervorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine spätere Abgabe, die, wie in der Rechtssache Bachmann, im Rahmen ein und desselben Besteuerungsvorgangs erfolgten.

18 Die Kläger widersprechen dieser Auffassung. Artikel 58 Absatz 1 EG müsse in Verbindung mit seinem Absatz 3 gelesen werden, wonach die in Rede stehenden Maßnahmen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen dürften. Im vorliegenden Fall sei die diskriminierende Unterscheidung zwischen den Steuerpflichtigen danach, ob sich der Sitz der Gesellschaft in dem einen oder anderen der beiden in Rede stehenden Mitgliedstaaten befinde, offensichtlich.

19 Der in Artikel 129c EStG vorgesehene Steuerfreibetrag sei im Übrigen nur an den Erwerb von Aktien oder Gesellschaftsanteilen geknüpft und hänge in keiner Weise von der späteren tatsächlichen Ausschüttung von Dividenden ab. In zahlreichen Fällen finde nämlich eine Dividendenausschüttung gar nicht statt. Außerdem seien in dem maßgeblichen Veranlagungszeitraum die Kapitalerträge in einer Höhe von

bis zu 120 000 LUF von der Steuer befreit und über diesen Betrag hinaus lediglich zu 50 % zu versteuern gewesen, so dass nur bei sehr erheblichen Investitionen eine Besteuerung erfolgt sei. Der Dividendenertrag einer Investition in der Größenordnung des Freibetrags sei jedoch äußerst gering; die Kläger hätten nämlich im Jahr 2002 eine Dividende in Höhe von 28 Euro erhalten, obwohl sich ihre Investition auf 267 743 LUF belaufen habe. Ein Verzicht des Großherzogtums Luxemburg auf die Besteuerung des Betrages von 28 Euro in Höhe von 15 % sei also im Verhältnis zu dem Steuerfreibetrag zu vernachlässigen.

20 Zwar kann die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems eine Beschränkung der Ausübung der im EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen (Urteile Bachmann, Randnr. 28, und vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-300/90, Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305, Randnr. 21), doch ist diese Ausnahme von der Grundregel der Freiheit des Kapitalverkehrs strikt und innerhalb der Grenzen der Verhältnismäßigkeit auszulegen. In den beiden genannten Rechtssachen ging es um einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit der für Alters- und Todesfallversicherungen gezahlten Beiträge und der Besteuerung der von den Versicherern im Rahmen dieser Versicherungen geschuldeten Beträge; dieser Zusammenhang musste aufrechterhalten werden, um die Kohärenz der fraglichen Steuerregelung zu wahren (vgl. u. a. Urteile vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98, Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 24, und vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00, X und Y, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 52).

21 Fehlt es an einem solchen unmittelbaren Zusammenhang, ist eine Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems nicht möglich (vgl. Urteile vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 40, und vom 18. September 2003 in der Rechtssache C-168/01, Bosal, Slg. 2003, I-9409, Randnr. 30).

22 Im Ausgangsverfahren besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem fraglichen Steuervorteil, also dem Freibetrag, der einem in Luxemburg ansässigen Steuerpflichtigen wegen des Erwerbs von Aktien von oder Gesellschaftsanteilen an dort ansässigen Gesellschaften gewährt wird, und einer ausgleichenden Abgabe.

23 Entgegen dem Vorbringen der luxemburgischen Regierung wird der Steuervorteil nämlich nicht durch die Besteuerung der Dividenden ausgeglichen, die diese Gesellschaften später ausschütten. Zum einen besteht keine Gewissheit, dass die Gesellschaften, bei denen die den Anspruch auf den Steuervorteil eröffnende Investition getätigt wurde, Dividenden auszahlen, deren Besteuerung den gewährten Vorteil ausgleichen könnte. Selbst wenn aber die betreffenden Gesellschaften Dividenden an die durch den Steuervorteil Begünstigten ausschütten, geht, wie die Kläger und die Kommission ausgeführt haben, zum anderen dieser Vorteil weit über eine eventuelle spätere Besteuerung der Dividenden hinaus.

24 Auch kann es nicht als Nachteil für die Privatpersonen, die in in Luxemburg ansässige Gesellschaften investieren, angesehen werden, dass sie das Doppelbesteuerungsabkommen nicht in Anspruch nehmen können. Der Verzicht des Großherzogtums Luxemburg auf einen Teil der Steuer auf die Dividenden gemäß diesem Abkommen — den die luxemburgische Regierung angeführt hat, um den streitigen Freibetrag zu rechtfertigen — verschafft dem betroffenen Steuerpflichtigen keinen Vorteil. Dieser muss nämlich einen entsprechenden Betrag als Quellensteuer an die belgischen Steuerbehörden abführen. Das Doppelbesteuerungsabkommen vermeidet lediglich, dass der Dividendenbetrag, den der Steuerpflichtige erhält, doppelt besteuert wird, erlaubt aber nicht, ihn der Besteuerung zu entziehen.

25 Auch wenn nach luxemburgischem Recht ein Zusammenhang zwischen dem Steuervorteil und der Besteuerung der Dividenden bestehen sollte, wird zudem durch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und dem Königreich Belgien die steuerliche Kohärenz auf die Ebene der Gegenseitigkeit der in den Vertragsstaaten anwendbaren Regeln verlagert (vgl. insbesondere Urteile Wielockx, Randnr. 24, und X und Y, Randnr. 53). Dieses Abkommen stellt eine steuerliche Gegenseitigkeit dergestalt her, dass das Großherzogtum Luxemburg auf 15 % des Bruttobetrags der von in Belgien ansässigen Gesellschaften an der luxemburgischen Einkommensteuer unterliegende Personen gezahlten Dividenden verzichtet, als Gegenleistung aber 15 % der Dividenden erheben kann, die im Inland ansässige Gesellschaften an Personen zahlen, die in Belgien der Einkommensteuer unterliegen.

26 Da es gerade das Ziel des Doppelbesteuerungsabkommens ist, die steuerliche Kohärenz sicherzustellen, kann dieses nicht als Quelle einer Inkohärenz aus der Sicht des Steuerpflichtigen angeführt werden, der durch die Einführung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Freibetrags abzuhelfen wäre (vgl. entsprechend Urteil Wielockx, Randnr. 25).

27 Die auf die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems gestützte Auslegung der luxemburgischen Regierung ist somit abzulehnen.

28 Folglich ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass die Artikel 56 Absatz 1 EG und 58 Absatz 1 Buchstabe a EG der Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die natürlichen Personen einen Steuerfreibetrag für den Erwerb von Aktien oder Gesellschaftsanteilen versagt, die Bareinlagen in in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften entsprechen.

Kosten

29 Die Auslagen der luxemburgischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 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 (Erste Kammer)

auf die ihm von der Cour administrative mit Urteil vom 3. Juni 2003 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Die Artikel 56 Absatz 1 EG und 58 Absatz 1 Buchstabe a EG stehen der Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats entgegen, die natürlichen Personen einen Steuerfreibetrag für den Erwerb von Aktien oder Gesellschaftsanteilen versagt, die Bareinlagen in in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften entsprechen.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 15. Juli 2004.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Ersten Kammer

P. Jann