

WERNER

URTEIL DES GERICHTSHOFES

26. Januar 1993 \*

In der Rechtssache C-112/91

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Finanzgericht Köln (Bundesrepublik Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Hans Werner

gegen

Finanzamt Aachen-Innenstadt

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 7 und 52 EWG-Vertrag

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten O. Due, der Kammerpräsidenten C. N. Kakouris, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg, J. L. Murray, der Richter G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Diez de Velasco, P. J. G. Kapteyn und D. A. O. Edward,

Generalanwalt: M. Darmon

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— des Klägers des Ausgangsverfahrens, Hans Werner, vertreten durch den Steuerberater Wolfgang Kaefer,

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

- des Beklagten des Ausgangsverfahrens, des Finanzamts Aachen-Innenstadt, vertreten durch Regierungsdirektor Hermann Kersten als Bevollmächtigten,
- der belgischen Regierung, vertreten durch R. Verhoeven, Directeur général im Finanzministerium, als Bevollmächtigten,
- der Bundesregierung, vertreten durch Ministerialrat Ernst Röder und Regierungsdirektor Joachim Karl, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch Edwige Belliard, Directeur adjoint in der Rechtsabteilung des Außenministeriums, und Gérard de Bergues, Secrétaire général adjoint principal im Außenministerium, als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch Luigi Ferrari Bravo, Leiter des Servizio del contenzioso diplomatico im Außenministerium, im Beistand von Avvocato dello Stato Pier Giorgio Ferri,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch Luís Inez Fernandes, Direktor des Serviço de Assuntos Jurídicos da Direcção Geral das Comunidades Europeias, António Goucha Soares, Mitglied des Serviço de Assuntos Jurídicos da Direcção Geral das Comunidades Europeias, und Maria Margarida Mesquita Palha, Juristin im Centro de Estudos Fiscais im Finanzministerium, als Bevollmächtigte,
- die Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Barrister Christopher Vajda und durch John Collins vom Treasury Solicitor's Department als Bevollmächtigten,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Hauptrechtsberater Henri Étienne als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen des Klägers des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Steuerberater W. Kaefer und Rechtsanwalt Saß, des Beklagten des Ausgangsverfahrens, der deutschen Regierung, der französischen Regierung, der italienischen Regierung, der portugiesischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission in der Sitzung vom 19. Mai 1992,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 6. Oktober 1992,

folgendes

## Urteil

- 1 Das Finanzgericht Köln (Bundesrepublik Deutschland) hat mit Beschluß vom 10. Januar 1991, beim Gerichtshof eingegangen am 15. April 1991, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag drei Fragen nach der Auslegung der Bestimmungen des EWG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit und über das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit zur Vorabentscheidung vorgelegt, um beurteilen zu können, ob zwei nationale gesetzliche Regelungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer und dem der Vermögensteuer, nach denen Steuerpflichtige, je nachdem, ob sie im Inland einen Wohnsitz haben oder nicht, unterschiedlich behandelt werden, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind.
- 2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen Hans Werner (Kläger) und dem Finanzamt Aachen-Innenstadt (Beklagter) über die Voraussetzungen für die Steuerpflicht nach dem Einkommensteuergesetz und dem Vermögensteuergesetz.

- 3 Nach § 1 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Hingegen sind nach § 1 Absatz 4 Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, nur hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte einkommensteuerpflichtig. Gemäß § 49 Absatz 1 Nr. 3 sind inländische Einkünfte in diesem Sinne unter anderem Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird oder worden ist. Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht gilt für Ehepaare ein Vorzugstarif, der sogenannte Splitting-Tarif. Außerdem können die Steuerpflichtigen von ihren steuerpflichtigen Einkünften bestimmte Ausgaben, wie ihre Beiträge zu Kranken-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen, zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und an die Bundesanstalt für Arbeit, ihre Unterhaltsleistungen, einen Teil der an Bausparkassen geleisteten Beiträge, Kirchensteuer, bestimmte Aufwendungen für ihre Berufs- oder Weiterbildung abziehen. Diese Vorteile werden beschränkt Steuerpflichtigen nicht gewährt. Außerdem gelten für diese teilweise andere Steuersätze.
- 4 Entsprechende Bestimmungen finden sich im Vermögensteuergesetz. Dieses Gesetz sieht für unbeschränkt Steuerpflichtige besondere Freibeträge vor, insbesondere im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten oder wenn Kinder mit einem von ihnen zusammen veranlagt werden. Diese Vorteile werden beschränkt Steuerpflichtigen nicht gewährt.
- 5 Der Kläger ist deutscher Staatsangehöriger und wohnt seit 1961 mit seiner Ehefrau in den Niederlanden. Wie sich aus den Erklärungen der Parteien ergibt, besitzt er die nach deutschem Recht für die Ausübung des Zahnarztberufs erforderlichen Zeugnisse und Qualifikationen. Bis Oktober 1981 übte er diese Tätigkeit als Arbeitnehmer bei einer berufsständischen Vereinigung in Aachen aus. Anschließend ließ er sich, ebenfalls in Aachen, als selbständiger Zahnarzt nieder. Seine Einkünfte stammen ausschließlich aus dieser Tätigkeit.

- 6 Bei der Festsetzung der Steuer für das Jahr 1982 sah der Beklagte den Kläger hinsichtlich der Einkommensteuer und der Vermögensteuer als beschränkt Steuerpflichtigen an, da dieser keinen Wohnsitz in Deutschland hatte.
- 7 Der Kläger, der das Ehegatten-Splitting im Rahmen der Einkommensteuer und die Freibeträge im Rahmen der Vermögensteuer in Anspruch nehmen wollte, legte daraufhin gegen die beiden Steuerbescheide Einsprüche beim Beklagten ein. Er machte geltend, die deutschen Steuervorschriften verstießen gegen Artikel 52 EWG-Vertrag. Diese Einsprüche wurden vom Beklagten zurückgewiesen. Daraufhin erhob der Kläger Klage beim Finanzgericht Köln.
- 8 Dieses Gericht hat es für erforderlich gehalten, die folgenden drei Fragen nach der Auslegung der Artikel 7 und 52 EWG-Vertrag zur Vorabentscheidung vorzulegen:

- 1) Erschöpft sich die Reichweite des Artikel 52 EWG-Vertrag in dem Gebot der Inländerbehandlung von EG-Ausländern, oder beinhaltet er darüber hinaus ein Verbot von Beschränkungen der freien Niederlassung?
- 2) Für den Fall, daß Artikel 52 EWG-Vertrag Beschränkungen der freien Niederlassung verbietet: Verstoßen steuerliche Nachteile, die darauf zurückzuführen sind, daß

ein Steuerpflichtiger in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften (Königreich der Niederlande) wohnt und

in einem anderen Mitgliedstaat (Bundesrepublik Deutschland) ausschließlich oder fast ausschließlich (zu mehr als 90 v. H.) steuerpflichtige Einkünfte erzielt bzw. der Vermögensteuer unterliegendes Vermögen besitzt, weil er in letzterem

sich beruflich niedergelassen hat und dort selbständig tätig ist, gegen das Beschränkungsverbot?

Muß folglich der Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige seine selbständige Berufstätigkeit ausübt, diesen wie einen Steuerinländer behandeln?

3) Verstößt es gegen das Verbot indirekter Diskriminierung gemäß Artikel 7 EWG-Vertrag, wenn aufgrund der Vorschriften der inländischen beschränkten Steuerpflicht einem deutschen Staatsangehörigen, bei dem die oben unter 2 genannten tatsächlichen Voraussetzungen zutreffen, eine wesentlich höhere Steuerbelastung als einem im Inland ansässigen unbeschränkt Steuerpflichtigen bei sonst gleichen Verhältnissen auferlegt wird?

9) Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens und der anwendbaren Rechtsvorschriften sowie der beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt wird im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

### Zum Niederlassungsrecht

10) Aus den Akten ergibt sich, daß das Finanzgericht Köln mit seiner ersten und seiner zweiten Frage in Wirklichkeit wissen möchte, ob es gegen Artikel 52 EWG-Vertrag verstößt, wenn ein Mitgliedstaat eigenen Staatsangehörigen, die ihre Berufstätigkeit in seinem Hoheitsgebiet ausüben und ausschließlich oder fast ausschließlich dort ihre Einkünfte erzielen oder ihr Vermögen besitzen, dann, wenn sie nicht im Inland wohnen, eine höhere Steuerbelastung auferlegt, als wenn sie dort wohnen.

11) Das vorliegende Gericht führt hierzu aus, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes habe es Zweifel, ob die im Einkommensteuergesetz und im Vermögensteuergesetz vorgesehene unterschiedliche steuerliche Behandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder mit Artikel 52 EWG-Vertrag vereinbar sei. Unter Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofes vom 7. Februar 1979 in der Rechtssache

115/78 (Knoors, Slg. 1979, 399) vertritt es die Ansicht, der Kläger befinde sich, da er sich in einem anderen Staat niedergelassen habe als dem, in dem er wohne, in einer Lage, die mit derjenigen aller anderen Personen, die in den Genuß der durch den EWG-Vertrag garantierten Rechte und Freiheiten kämen, vergleichbar sei. Unter Berufung auf das Urteil vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779) führt das Finanzgericht weiter aus, auch mit der Aufnahme einer selbständigen Berufstätigkeit in einem Mitgliedstaat verbundene steuerliche Nachteile beschränkten die in Artikel 52 EWG-Vertrag verankerte Niederlassungsfreiheit. Schließlich verweist es darauf, daß nach dem Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273) eine Ungleichbehandlung bei der Ausübung der vom EWG-Vertrag eingeräumten Rechte weder mit der fehlenden Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Steuerrechts noch mit der Pflicht zur Beachtung eines mit einem anderen Mitgliedstaat abgeschlossenen Abkommens, wie im vorliegenden Fall des Abkommens vom 16. Juni 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete (BGBl. 1960 II, S. 1781), gerechtfertigt werden könne.

- 12 Einleitend ist auf die tiefgreifenden Unterschiede zwischen den diesen Urteilen zugrunde liegenden Sachverhalten und dem Sachverhalt des vorliegenden Falles hinzuweisen.
- 13 Zunächst ist der Kläger — anders als der Kläger in der Rechtssache Knoors, ein niederländischer Staatsangehöriger, der sich aufgrund von beruflichen Qualifikationen, die er in einem anderen Mitgliedstaat, nämlich Belgien, erworben hatte, in den Niederlanden niederlassen wollte — ein deutscher Staatsangehöriger, der sich in seinem Herkunftsmitgliedstaat aufgrund einer in diesem Staat erworbenen beruflichen Qualifikation und Berufserfahrung niedergelassen hat.
- 14 Der vorliegende Fall unterscheidet sich auch von demjenigen, der dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Biehl (a. a. O.) zugrunde lag. Der Kläger in der Rechtssache Biehl war nämlich ein deutscher Staatsangehöriger, auf den eine luxemburgische Steuerregelung angewandt wurde, die die mögliche Erstattung zuviel einbehaltener Steuern vom Kriterium des ständigen Wohnsitzes im Hoheitsgebiet des Großherzogtums Luxemburg abhängig machte und sich somit insbesondere zum Nachteil von Steuerpflichtigen auswirkte, die Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten waren, während der Kläger im vorliegenden Fall ein deutscher Staatsangehöriger ist, der den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats unterworfen bleibt, dessen Staatsangehöriger er ist.

- 15 Schließlich unterscheiden sich auch die Umstände, die dem Urteil in der Rechtssache Kommission/Frankreich (a. a. O.) zugrunde lagen, vom Sachverhalt des vorliegenden Falles. Diese Rechtssache betraf nämlich die Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf Firmen, je nachdem, ob sich ihr Firmensitz in Frankreich oder in einem anderem Mitgliedstaat befand, mit dem Ergebnis, daß letztere weniger günstig behandelt wurden als in Frankreich niedergelassene Firmen. Gemäß Artikel 58 EWG-Vertrag stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, für die Anwendung des Kapitels über die Niederlassungsfreiheit den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind. Wie der Gerichtshof in diesem Urteil (Randnr. 18) festgestellt hat, entspricht in diesem Zusammenhang der Gesellschaftssitz im genannten Sinn der Staatsangehörigkeit natürlicher Personen. Das in den vom Kläger beanstandeten Rechtsvorschriften aufgestellte Kriterium für die unterschiedliche steuerliche Behandlung betrifft jedoch nicht die Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen, sondern deren Wohnsitz.
- 16 Es ist zu betonen, daß der Kläger ein deutscher Staatsangehöriger ist, der seine Zeugnisse und beruflichen Qualifikationen in Deutschland erworben hat, der seine Berufstätigkeit immer in diesem Land ausgeübt hat und auf den das deutsche Steuerrecht angewandt wird. Der einzige über den nationalen Rahmen hinausweisende Aspekt ist die Tatsache, daß der Kläger in einem anderen Mitgliedstaat wohnt als dem, in dem er seine Berufstätigkeit ausübt.
- 17 Demgemäß ist die Frage des nationalen Gerichts dahin zu beantworten, daß es nicht gegen Artikel 52 EWG-Vertrag verstößt, wenn ein Mitgliedstaat eigenen Staatsangehörigen, die ihre Berufstätigkeit in seinem Hoheitsgebiet ausüben und die ausschließlich oder fast ausschließlich dort ihre Einkünfte erzielen oder ihr Vermögen besitzen, dann, wenn sie nicht im Inland wohnen, eine höhere Steuerbelastung auferlegt, als wenn sie dort wohnen.

### Zur Diskriminierung

- 18 Die dritte Frage des Finanzgerichts Köln geht dahin, ob es gegen Artikel 7 EWG-Vertrag verstößt, wenn ein Mitgliedstaat eigenen Staatsangehörigen, die in seinem Hoheitsgebiet eine Berufstätigkeit ausüben, dann, wenn sie nicht im Inland wohnen, eine höhere Steuerbelastung auferlegt, als wenn sie dort wohnen.

- 19 Nach Artikel 7 EWG-Vertrag ist unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrages in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.
- 20 Wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 9. Juni 1977 in der Rechtssache 90/76 (Van Ameyde, Slg. 1977, 1091, Randnr. 27) festgestellt hat, wird die Durchführung des in Artikel 7 EWG-Vertrag niedergelegten Grundsatzes für das Niederlassungsrecht in Artikel 52 gewährleistet. Hieraus folgt, daß eine mit Artikel 52 im Einklang stehende Regelung auch mit Artikel 7 vereinbar ist.

### Kosten

- 21 Die Auslagen der belgischen, der deutschen, der französischen, der italienischen und der portugiesischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

### DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Finanzgericht Köln mit Beschluß vom 10. Januar 1991 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Es verstößt nicht gegen Artikel 52 EWG-Vertrag, wenn ein Mitgliedstaat eigenen Staatsangehörigen, die ihre Berufstätigkeit in seinem Hoheitsgebiet ausüben und die ausschließlich oder fast ausschließlich dort ihre Einkünfte erzielen

oder ihr Vermögen besitzen, dann, wenn sie nicht im Inland wohnen, eine höhere Steuerbelastung auferlegt, als wenn sie dort wohnen.

Due	Kakouris	Rodríguez Iglesias	Zuleeg	Murray
	Mancini	Joliet	Schockweiler	
Moitinho de Almeida	Grévisse	Diez de Velasco	Kapteyn	Edward

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 26. Januar 1993.

Der Kanzler

J.-G. Giraud

Der Präsident

O. Due