

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

26. Oktober 1995 *

In der Rechtssache C-151/94

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Hélène Michard und Enrico Traversa, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte, Zustellungsbevollmächtigter: Carlos G omez de la Cruz, Juristischer Dienst, Centre Wagner, Luxemburg-Kirchberg,

Klägerin,

gegen

Großherzogtum Luxemburg, vertreten durch Nicolas Schmit, Conseiller de l egation 1^{ere} classe, als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift: Außenministerium, 5, rue Notre-Dame, Luxemburg,

Beklagter,

wegen Feststellung, daß das Großherzogtum Luxemburg dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und aus der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2), insbesondere deren Artikel 7 Absatz 2, verstoßen hat, daß es nationale Rechtsvorschriften aufrechterhält,

* Verfahrenssprache: Französisch.

denen zufolge die zuviel einbehaltenen Steuern auf die Löhne und Gehälter eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, der nur während eines Teils des Steuerjahrs im Inland niedergelassen und/oder dort im Lohn- oder Gehaltsverhältnis beschäftigt war, der Staatskasse verfallen und nicht erstattet oder berichtet werden können,

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. N. Kakouris, der Richter G. Hirsch, G. F. Mancini (Berichterstatter), F. A. Schockweiler und H. Ragnemalm,

Generalanwalt: F. G. Jacobs
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 22. Juni 1995, in der das Großherzogtum Luxemburg durch Rechtsanwalt Elvinger, Luxemburg, und die Kommission durch Gérard Berscheid, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigten vertreten war,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 19. September 1995,

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 3. Juni 1994 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EG-Vertrag Klage erhoben auf Feststellung, daß das Großherzogtum Luxemburg dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und aus Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2) verstoßen hat, daß es Rechtsvorschriften aufrechterhält, denen zufolge die zuviel einbehaltenen Steuern auf die Löhne und Gehälter eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, der nur während eines Teils des Steuerjahrs im Inland niedergelassen und/oder dort im Lohn- oder Gehaltsverhältnis beschäftigt war, der Staatskasse verfallen und nicht erstattet oder berichtigt werden können.

2 Nach luxemburgischen Steuerrecht erfolgt die Erstattung der zuviel einbehaltenen Einkommensteuer unterschiedlich, je nachdem, ob der Steuerpflichtige im Wege der Veranlagung besteuert wird oder nicht.

3 Der erste Fall betrifft den Steuerpflichtigen, der Löhne oder Gehälter bezieht, die *einen bestimmten Betrag* überschreiten, oder der erhebliche Einkünfte hat, die keinem Abzug an der Quelle unterliegen, und der daher zur Abgabe einer jährlichen Einkommensteuererklärung gegenüber der zuständigen Verwaltung verpflichtet ist, die auf dieser Grundlage einen Steuerbescheid erläßt. Nach Artikel 154 Absatz 5 der Loi sur l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, im folgenden: LIR; Mémorial A Nr. 79 vom 6. Dezember 1967) wird die zuviel gezahlte Steuer auf andere Steuerforderungen angerechnet oder anderenfalls dem Steuerpflichtigen von Amts wegen erstattet.

- 4 Der zweite Fall betrifft den Steuerpflichtigen, der im wesentlichen Einkünfte hat, die einem Abzug an der Quelle unterliegen und *einen bestimmten Betrag* nicht überschreiten. Nach Artikel 145 Absatz 1 LIR kommt er in den Genuß eines Lohnsteuerjahresausgleichs.

- 5 Allerdings muß der Steuerpflichtige, um in den Genuß der Erstattung der zuviel gezahlten Steuer nach Artikel 154 Absatz 5 LIR oder des Jahresausgleichs nach Artikel 145 Absatz 1 LIR zu kommen, während des Steuerjahrs mindestens neun Monate in Luxemburg ansässig bzw. im Lohn- oder Gehaltsverhältnis beschäftigt gewesen sein.

- 6 Artikel 154 Absatz 6 LIR bestimmt nämlich:

„Die einbehaltenen Steuern auf Löhne und Gehälter werden nicht erstattet, wenn sie bei Arbeitnehmern einbehalten wurden, die nur während eines Teils des Jahres gebietsansässige Steuerpflichtige sind, weil sie sich im Laufe des Jahres im Lande niederlassen oder das Land verlassen.“

- 7 Ferner bestimmt Artikel 145 Absatz 1 LIR:

„Auf den Jahresausgleich hat nur der Steuerpflichtige Anspruch, der seinen steuerlichen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt während des ganzen Steuerjahrs im Großherzogtum hatte, sowie der Steuerpflichtige, der diese Voraussetzung nicht erfüllt, aber während mindestens neun Monaten des Steuerjahrs dort als Arbeitnehmer beschäftigt war und seine Tätigkeit dort während dieser Zeit ununterbrochen ausgeübt hat.“

- 8 Damit die Steuerpflichtigen, die die vorstehenden Voraussetzungen nicht erfüllen, gleichwohl in den Genuß einer Erstattung der zuviel gezahlten Steuer aus Billigkeitsgründen gelangen können, müssen sie beim Direktor der Steuerbehörde nach Artikel 131 Absatz 1 der Abgabenordnung (AO) Einspruch erheben und eine im Hinblick auf ihre in diesem Jahr erzielten Einkünfte unverhältnismäßige Belastung geltend machen.
- 9 Die Kommission trägt unter Bezugnahme auf das Urteil des Gerichtshofes vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779) vor, die Artikel 145 und 154 Absatz 6 LIR nähmen den Arbeitnehmern, die im Laufe des Steuerjahrs das Land verließen oder sich dort niederließen, das Recht auf Erstattung der zuviel gezahlten Steuer, wie es den ständig Gebietsansässigen zustehe. Diese Vorschriften beründeten somit gegenüber den Steuerpflichtigen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machten, eine gegen Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 verstößende Diskriminierung.
- 10 Im übrigen stelle die Möglichkeit, Einspruch zu erheben, um eine erneute Prüfung der Verhältnisse der Steuerpflichtigen zu erreichen, keine ausreichende Garantie für den Schutz der unmittelbar durch den Vertrag eingeräumten Rechte dar, wenn keine ausdrückliche Änderung der einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften erfolge.
- 11 Die luxemburgische Regierung hält dem entgegen, die Artikel 145 und 154 Absatz 6 LIR sollten nicht die zeitweise gebietsansässigen Steuerpflichtigen um eine Erstattung bringen, auf die die ständig gebietsansässigen Steuerpflichtigen Anspruch hätten, sondern die Anwendung des Grundsatzes der Steuerprogression gewährleisten, indem sie verhinderten, daß das von den Finanzämtern üblicherweise befolgte Verfahren den zeitweise Gebietsansässigen aufgrund fehlender Informationen über die Jahreseinkünfte des Steuerpflichtigen ungerechtfertigte Erstattungen verschaffe. Die streitigen Vorschriften müßten im übrigen im Zusam-

menhang mit Artikel 131 Absatz 1 AO gesehen werden, wonach der Direktor der Steuerbehörde im Einzelfall Steuern, deren Einziehung unbillig wäre, ganz oder teilweise erlassen oder in solchen Fällen die Erstattung bereits entrichteter Steuern verfügen könne. Zudem würden die Steuerpflichtigen speziell über das Verfahren für eine zweckmäßige Stellung eines Antrags auf Billigkeitserlaß unterrichtet.

- 12 Nach Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag umfaßt die Freizügigkeit der Arbeitnehmer die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten, u. a. in bezug auf die Entlohnung.
- 13 Insoweit hat der Gerichtshof im Urteil Biehl (a. a. O., Randnr. 12) für Recht erkannt, daß der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt wäre, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte. Deshalb hat der Rat in Artikel 7 Absatz 2 seiner Verordnung Nr. 1612/68 vorgesehen, daß ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten die gleichen steuerlichen Vergünstigungen genießt wie die inländischen Arbeitnehmer.
- 14 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes verbieten die Vorschriften über die Gleichbehandlung 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 (Urteil vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73, Sotgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11).
- 15 In seinem Urteil Biehl (a. a. O.) ist der Gerichtshof aufgrund dessen zu dem Ergebnis gelangt, daß es Artikel 48 Absatz 2 EWG-Vertrag verbietet, daß nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats, wie z. B. nach Artikel 154 Absatz 6 LIR, die

einbehaltenen Steuern auf die Löhne und Gehälter zu Lasten eines Arbeitnehmers aus einem Mitgliedstaat, der nur während eines Teils des Jahres gebietsansässiger Steuerpflichtiger ist, weil er sich im Laufe des Steuerjahrs im Lande niederläßt oder das Land verläßt, der Staatskasse verfallen und nicht erstattet werden können. Das Kriterium der ständigen Ansässigkeit im Inland für eine mögliche Erstattung zuviel einbehaltener Steuern birgt nämlich, obwohl es unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betroffenen Steuerpflichtigen angewandt wird, die Gefahr, daß es sich besonders zum Nachteil der Steuerpflichtigen auswirkt, die Angehörige anderer Mitgliedstaaten sind, da oft sie es sind, die das Land im Laufe des Jahres verlassen oder sich dort niederlassen.

- 16 Dasselbe gilt, aus den gleichen Gründen, für Rechtsvorschriften, nach denen der Steuerpflichtige, der nicht im Wege der Veranlagung besteuert wird, während des Steuerjahrs mindestens neun Monate im Inland beschäftigt gewesen sein muß, um in den Genuß des Jahresausgleichs nach Artikel 145 LIR zu kommen.
- 17 Der Umstand, daß es im luxemburgischen Recht ein Einspruchsverfahren gibt, das es den zeitweise gebietsansässigen Steuerpflichtigen erlaubt, zuviel gezahlte Steuern erstattet zu erhalten, wenn sie darlegen, daß die Anwendung von Artikel 154 Absatz 6 oder von Artikel 145 LIR für sie unbillige Folgen zeitigt, ist, wie der Gerichtshof bereits in seinem Urteil Biehl (a. a. O., Randnrn. 17 f.) festgestellt hat, nicht geeignet, in jedem Fall die diskriminierenden Folgen zu beseitigen, die aus der Anwendung der in Rede stehenden nationalen Vorschriften erwachsen (siehe auch Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnrn. 56 f.).
- 18 Nach ständiger Rechtsprechung kann die Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit Bestimmungen des Vertrages, selbst wenn diese unmittelbar anwendbar sind, nämlich abschließend nur durch zwingende innerstaatliche Bestimmun-

gen behoben werden, die dieselbe rechtliche Wirkung besitzen wie die zu ändernden Bestimmungen. Eine bloße Verwaltungspraxis, die die Verwaltung naturgemäß beliebig ändern kann und die nur unzureichend bekannt ist, kann nicht als eine rechtswirksame Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Vertrag angesehen werden, da die betroffenen Rechtssubjekte bezüglich des Umfangs der ihnen vom Vertrag garantierten Rechte in einem Zustand der Ungewißheit gelassen werden (siehe u. a. Urteile vom 24. März 1994 in der Rechtssache C-80/92, Kommission/Belgien, Slg. 1994, I-1019, Randnr. 20, und vom 11. Juni 1991 in der Rechtssache C-307/89, Kommission/Frankreich, Slg. 1991, I-2903, Randnr. 13).

- 19 Im vorliegenden Fall hat die luxemburgische Regierung weder die Artikel 145 Absatz 1 und 154 Absatz 6 LIR abgeändert, um ihre Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht, wie sie sich aus dem Urteil Biehl entnehmen ließ, abzustellen, noch hat sie das Bestehen einer klaren und spezifischen nationalen Vorschrift nachgewiesen, die den zeitweise Gebietsansässigen nach dem Vorbild der in der fraglichen nationalen Regelung zugunsten der ständig Gebietsansässigen getroffenen Bestimmungen das Recht auf Erstattung der zuviel einbehaltenen Steuern einräumen würde.
- 20 Die luxemburgische Regierung hat geltend gemacht, die Berechnung der Steuererstattungen zugunsten eines zeitweise Gebietsansässigen setze voraus, daß die Finanzverwaltung über die ausländischen Einkünfte, die dieser Steuerpflichtige erzielt habe, bevor er sich im Großherzogtum niedergelassen oder nachdem er das Land verlassen habe, informiert werde, um den entsprechenden Steuersatz zu bestimmen, der im Rahmen des luxemburgischen Progressionssystems auf die luxemburgischen Einkünfte anzuwenden sei.
- 21 Hierzu ist festzustellen, daß die besondere Situation der zeitweise Gebietsansässigen es zwar objektiv rechtfertigen kann, daß spezifische Verfahrensregeln erlassen werden, um es den zuständigen Finanzbehörden zu ermöglichen, den auf die inländischen Einkünfte anzuwendenden Steuersatz zu bestimmen; sie kann jedoch nicht rechtfertigen, daß diese Gruppe von Steuerpflichtigen von der Erstattung von Steuern — außer im Rahmen eines Einspruchsverfahrens — ausgeschlossen wird, während die zuviel einbehaltenen Steuern den ständig Gebietsansässigen von Rechts wegen erstattet werden.

- 22 Aus alledem folgt, daß das Großherzogtum Luxemburg dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und aus Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 verstoßen hat, daß es nationale Rechtsvorschriften aufrechterhält, denen zufolge die zuviel einbehaltenen Steuern auf die Löhne und Gehälter eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, der nur während eines Teils des Jahres im Inland niedergelassen oder dort im Lohn- oder Gehaltsverhältnis beschäftigt war, der Staatskasse verfallen und nicht erstattet werden können.

Kosten

- 23 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Großherzogtum Luxemburg mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

- 1) Das Großherzogtum Luxemburg hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und aus Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft verstoßen, daß es

nationale Rechtsvorschriften aufrechterhält, denen zufolge die zuviel einbehaltenen Steuern auf die Löhne und Gehälter eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, der nur während eines Teils des Jahres im Inland niedergelassen oder dort im Lohn- oder Gehaltsverhältnis beschäftigt war, der Staatskasse verfallen und nicht erstattet werden können.

2) Das Großherzogtum Luxemburg trägt die Kosten des Verfahrens.

Kakouris

Hirsch

Mancini

Schockweiler

Ragnemalm

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 26. Oktober 1995.

Der Kanzler

Der Präsident der Sechsten Kammer

R. Grass

C. N. Kakouris