

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

9. November 2006<sup>\*</sup>

In der Rechtssache C-520/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Korkein hallinto-oikeus (Finnland) mit Entscheidung vom 20. Dezember 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Dezember 2004, in dem Verfahren

**Pirkko Marjatta Turpeinen**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann (Berichterstatter) sowie der Richter K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič und E. Levits,

Generalanwalt: P. Léger,

Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 9. März 2006,

<sup>\*</sup> Verfahrenssprache: Finnisch.

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Frau Turpeinen, vertreten durch K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti,
- der finnischen Regierung, vertreten durch T. Pynnä und E. Bygglin als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch I. del Cuvillo Contreras und M. Muñoz Pérez als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von P. Gentili, avvocato dello Stato,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch M. Condou, G. Rozet und P. Aalto als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 18. Mai 2006

folgendes

### **Urteil**

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 18 EG und 39 EG sowie der Richtlinie 90/365/EWG des Rates vom 28. Juni 1990 über das Aufenthaltsrecht der aus dem Erwerbsleben ausgeschiedenen Arbeitnehmer und selbständig Erwerbstätigen (ABl. L 180, S. 28).

- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Verfahrens, in dem sich Frau Turpeinen, eine im Ruhestand befindliche finnische Staatsangehörige, die in dem im Ausgangsverfahren entscheidungserheblichen Zeitraum in Spanien wohnte, gegen die Besteuerung des ihr in Finnland von einem finnischen Träger gezahlten Ruhegehalts wendet.

### **Ausgangsverfahren und rechtlicher Rahmen**

- 3 Bis 1998 wohnte Frau Turpeinen in Finnland und arbeitete als Jugendpsychiaterin im finnischen öffentlichen Dienst. 1998 trat sie in den Vorruhestand und zog nach Belgien. Als sie 1999 endgültig in den Ruhestand versetzt wurde, ließ sie sich dauerhaft in Spanien nieder.
- 4 Die Einkünfte von Frau Turpeinen bestehen ausschließlich aus ihrem Ruhegehalt, das vom Kuntien Eläkevakuutus (Pensionskasse der Gemeinden) gezahlt wird. Gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Finnland und dem Königreich Spanien ist dieses Ruhegehalt, das für im öffentlichen Sektor erbrachte Dienste gezahlt wird, nur in Finnland steuerpflichtig.
- 5 Bis zum Jahr 2001 fiel Frau Turpeinen unter die für unbeschränkt steuerpflichtige Gebietsansässige geltende Steuerregelung, die das gesamte Welteinkommen des Steuerpflichtigen erfasst. Diese Regelung sieht eine progressive Besteuerung vor, wonach für die aus dem Ruhegehalt von Frau Turpeinen bestehenden Einkünfte ein Steuersatz von 28,5 % galt.
- 6 Im Jahr 2002, dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerjahr, teilte das Uudenmaan verovirasto (Steueramt Uudenmaa, im Folgenden: Steueramt) Frau

Turpeinen mit, dass sie künftig der für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Besteuerungsregelung unterliege, die nur finnische Einkünfte erfasst und nach den §§ 9 und 11 des finnischen Einkommensteuergesetzes (Tuloverolaki, Gesetz Nr. 1535/1992) auf finnische Staatsangehörige Anwendung findet, die seit drei aufeinanderfolgenden Jahren keinen Wohnsitz mehr in Finnland haben. Im Rahmen dieser Regelung wurde gemäß den §§ 1 Absatz 1, 2 Absatz 1, 3 Absatz 1 und 7 des finnischen Gesetzes über die Besteuerung von Einkommen und Vermögen beschränkt einkommensteuerpflichtiger Personen (Lähdeverolaki, Gesetz Nr. 627/1978) auf das Ruhegehalt von Frau Turpeinen eine Quellensteuer zum Pauschalsteuersatz von 35 % erhoben.

- 7 Da Frau Turpeinen der Ansicht war, dass sie wie ein in Finnland unbeschränkt Steuerpflichtiger, also progressiv, zu besteuern sei, legte sie gegen die Entscheidung des Uudenmaan verovirasto Einspruch ein. Sie machte geltend, dass innerhalb der Europäischen Union die Behandlung des Einzelnen, wenn die hierfür zuständige Stelle die gleiche sei und alle Sachverhaltselemente außer dem Wohnsitz unverändert geblieben seien, die gleiche sein müsse. Da ihr Einspruch ohne Erfolg blieb, erhob sie Klage beim Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki).
- 8 Nachdem das Verwaltungsgericht ihre Klage abgewiesen hatte, legte Frau Turpeinen gegen diese Entscheidung Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht ein.

### **Vorlagefragen**

- 9 Das Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht) hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
  1. Ist Artikel 18 EG betreffend das Recht der Unionsbürger, sich im Gebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, oder Artikel 39 EG über die

Gewährleistung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft dahin auszulegen, dass eine dieser Bestimmungen oder beide der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach die Quellensteuer, die auf ein steuerpflichtiges Ruhegehalt erhoben wird, das einer im Ausland wohnhaften, aber in diesem Mitgliedstaat beschränkt steuerpflichtigen Person in diesem Staat aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses gezahlt wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die bei dem Steuerpflichtigen erhoben würde, wenn er in diesem Mitgliedstaat wohnte und somit unbeschränkt steuerpflichtig wäre?

2. Ist die Richtlinie 90/365 dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der in Frage 1 beschriebenen entgegensteht?

### **Zu den Vorlagefragen**

- 10 Mit seinen Vorlagefragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Artikel 18 EG und 39 EG sowie die Richtlinie 90/365 einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach die Steuer auf das Ruhegehalt, das in dem betreffenden Mitgliedstaat einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Person gezahlt wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die geschuldet würde, wenn diese Person im erstgenannten Mitgliedstaat ansässig wäre.
- 11 Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten, auch wenn nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts die direkten Steuern in ihre Zuständigkeit fallen, ihre Befugnisse in diesem Bereich unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts, insbesondere der Bestimmungen des EG-Vertrags über das

jedem Bürger der Europäischen Union zuerkanntes Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, ausüben müssen (Urteil des Gerichtshofes vom 12. Juli 2005 in der Rechtssache C-403/03, Schempp, Slg. 2005, I-6421, Randnr. 19 und die dort zitierte Rechtsprechung).

- 12 Daher ist zuerst zu prüfen, ob die Artikel 18 EG und 39 EG einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen.

#### *Artikel 18 EG und 39 EG*

- 13 Artikel 18 EG, in dem das Recht eines jeden Unionsbürgers, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, in allgemeiner Form niedergelegt ist, findet in Artikel 39 EG einen besonderen Ausdruck in Bezug auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (vgl. Urteil vom 26. November 2002 in der Rechtssache C-100/01, Oteiza Olazabal, Slg. 2002, I-10981, Randnr. 26). Daher ist als erstes zu prüfen, ob das Ausgangsverfahren unter Artikel 39 EG fällt.
- 14 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung von beruflichen Tätigkeiten aller Art im Gebiet der Gemeinschaft erleichtern sollen und solchen Maßnahmen entgegenstehen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie eine Erwerbstätigkeit im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats ausüben wollen (Urteile vom 26. Januar 1999 in der Rechtssache C-18/95, Terhoeve, Slg. 1999, I-345, Randnr. 37, vom 15. Juni 2000 in der Rechtssache C-302/98, Seherer, Slg. 2000, I-4585, Randnr. 32, und vom 17. März 2005 in der Rechtssache C-109/04, Kranemann, Slg. 2005, I-2421, Randnr. 25).

- 15 Nationale Bestimmungen, die einen Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher Beeinträchtigungen dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betreffenden Arbeitnehmer angewandt werden (Urteile Terhoeve, Randnr. 39, Seherer, Randnr. 33, und Kranemann, Randnr. 26).
- 16 Wie jedoch der Generalanwalt in Nummer 60 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, können sich Personen, die ihre gesamte Berufstätigkeit in dem Mitgliedstaat, dem sie angehören, ausgeübt und vom Recht zum Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat erst nach ihrem Eintritt in den Ruhestand und ohne jede Absicht, dort einer Beschäftigung im Lohn- oder Gehaltsverhältnis nachzugehen, Gebrauch gemacht haben, nicht auf die durch Artikel 39 EG garantierte Freizügigkeit berufen. Dies ist bei Frau Turpeinen in Anbetracht des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens, wie er sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, offenbar der Fall.
- 17 Da das Ausgangsverfahren nicht unter Artikel 39 EG fällt, ist die Anwendbarkeit von Artikel 18 EG zu prüfen.
- 18 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist der Unionsbürgerstatus dazu bestimmt, der grundlegende Status der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zu sein, der es denjenigen unter ihnen, die sich in der gleichen Situation befinden, erlaubt, im sachlichen Geltungsbereich des Vertrages unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit und unbeschadet der insoweit ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmen die gleiche rechtliche Behandlung zu genießen (vgl. u. a. Urteile vom 20. September 2001 in der Rechtssache C-184/99, Grzelczyk, Slg. 2001, I-6193, Randnr. 31, und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-224/02, Pusa, Slg. 2004, I-5763, Randnr. 16).
- 19 Zu den Situationen, die in den Geltungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallen, gehören diejenigen, die sich auf die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten beziehen, und insbesondere auch die, in denen es um das durch Artikel 18 EG verliehene Recht geht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten (vgl. u. a. Urteile Grzelczyk, Randnr. 33, und Pusa, Randnr. 17).

- 20 Da ein Unionsbürger in allen Mitgliedstaaten Anspruch auf die gleiche rechtliche Behandlung wie die Staatsangehörigen dieses Mitgliedstaats hat, die sich in der gleichen Situation befinden, wäre es mit dem Recht auf Freizügigkeit unvereinbar, wenn der Mitgliedstaat, dem er angehört, ihn weniger günstig behandeln könnte, als wenn er nicht von den Erleichterungen Gebrauch gemacht hätte, die ihm der Vertrag in Bezug auf die Freizügigkeit gewährt (Urteile vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-224/98, D’Hoop, Slg. 2002, I-6191, Randnr. 30, und Pusa, Randnr. 18).
- 21 Diese Erleichterungen könnten nämlich ihre volle Wirkung nicht entfalten, wenn ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats von ihrer Wahrnehmung durch Hindernisse abgehalten werden könnte, die seinem Aufenthalt im Aufnahmemitgliedstaat infolge einer Regelung seines Herkunftsstaats entgegenstehen, die Nachteile daran knüpft, dass er von ihnen Gebrauch gemacht hat (Urteil Pusa, Randnr. 19).
- 22 Eine nationale Regelung, die bestimmte Inländer allein deshalb benachteiligt, weil sie von ihrem Recht Gebrauch gemacht haben, sich in einem anderen Mitgliedstaat frei zu bewegen und aufzuhalten, würde zu einer Ungleichbehandlung führen, die den Grundsätzen widerspricht, auf denen der Status eines Unionsbürgers beruht, nämlich der Garantie der gleichen rechtlichen Behandlung bei der Ausübung seiner Freizügigkeit (Urteil Pusa, Randnr. 20).
- 23 Da Frau Turpeinen von den durch Artikel 18 Absatz 1 EG verliehenen Rechten auf Freizügigkeit und Aufenthalt Gebrauch gemacht hat, kann sie sich gegenüber ihrem Herkunftsstaat auf diese Vorschrift berufen.
- 24 Es steht fest, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende finnische Regelung in bestimmten Fällen eine Ungleichbehandlung von finnischen Staatsangehörigen, die weiterhin in Finnland wohnen, und finnischen Staatsangehörigen, die ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat begründet haben, zum Nachteil der Letzteren allein aufgrund der Tatsache vorsieht, dass sie ihr Recht auf Freizügigkeit ausgeübt haben.

- 25 Soweit nämlich der für gebietsansässige Ruhegehaltsempfänger geltende progressive Steuersatz nach Maßgabe des von der finnischen öffentlichen Stelle gezahlten Bruttobetrag des Ruhegehalts unter dem pauschalen Steuersatz von 35 % bleibt, der für gebietsfremde Ruhegehaltsempfänger gilt, haben Ruhegehaltsempfänger, die seit drei aufeinanderfolgenden Jahren in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, bei gleichem Ruhegehalt eine höhere Steuerlast zu tragen.
- 26 Der Gerichtshof hat zwar im Hinblick auf die direkten Steuern entschieden, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden (Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 31).
- 27 So hat er für die Einkommensteuer festgestellt, dass die Situation des Gebietsansässigen eine andere ist als die des Gebietsfremden, da der Schwerpunkt seiner Einkünfte in der Regel im Wohnsitzstaat liegt. Im Übrigen verfügt dieser Staat im Allgemeinen über alle erforderlichen Informationen, um die Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands zu beurteilen (Urteile Schumacker, Randnr. 33, und vom 5. Juli 2005 in der Rechtssache C-376/03, D., Slg. 2005, I-5821, Randnr. 27).
- 28 Der Gerichtshof hat jedoch auch entschieden, dass sich der gebietsfremde Steuerpflichtige — ob er nun als Arbeitnehmer oder Selbständiger tätig ist —, wenn er seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, hinsichtlich der Einkommensteuer objektiv in derselben Situation befindet wie der in diesem Staat Ansässige, der dort die gleiche Tätigkeit ausübt. Beide werden nur in diesem Staat besteuert, und die Bemessungsgrundlage für ihre Steuer ist dieselbe (Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 20).
- 29 Diese Argumentation gilt sinngemäß in einer Situation wie der, um die es im Ausgangsverfahren geht, bei der die steuerpflichtigen Einkünfte aus einem Ruhegehalt bestehen.

- 30 Wie nämlich der Generalanwalt in Nummer 74 seiner Schlussanträge zutreffend ausgeführt hat, sieht die finnische Steuerregelung vor, dass ein Ruhegehalt, wie es an Frau Turpeinen gezahlt wird, bei gebietsansässigen Steuerpflichtigen wie jedes Einkommen aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit unter Anwendung einer progressiven Steuertabelle und von Freibeträgen besteuert wird, mit denen die Steuerkraft des Steuerpflichtigen sowie seine persönliche Situation und sein Familienstand berücksichtigt werden sollen.
- 31 Es ist daher festzustellen, dass sich gebietsfremde Ruhegehaltsempfänger wie Frau Turpeinen, sofern das in Finnland gezahlte Ruhegehalt ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten Einkünfte ausmacht, in Bezug auf die Einkommensteuer objektiv in der gleichen Situation befinden wie die in Finnland ansässigen Ruhegehaltsempfänger, die das gleiche Ruhegehalt erhalten.
- 32 Die Ungleichbehandlung, die sich aus einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ergibt, könnte nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie auf objektiven Erwägungen beruhte, die in einem angemessenen Verhältnis zu dem mit dem nationalen Recht verfolgten berechtigten Zweck stünden (vgl. in diesem Sinne Urteil Pusa, Randnr. 20).
- 33 Keinem der Argumente, die die finnische Regierung vor dem Gerichtshof vorgetragen hat, um die im Ausgangsverfahren streitige Ungleichbehandlung zu rechtfertigen, kann gefolgt werden.
- 34 Wie nämlich der Generalanwalt in Nummer 78 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, könnten die Ziele einer Vereinfachung und einer klareren Gestaltung des finnischen Steuersystems für gebietsfremde Steuerpflichtige durch Maßnahmen erreicht werden, die die Freizügigkeit der Unionsbürger weniger beschränken als eine Besteuerung, die in bestimmten Fällen höher sein kann als diejenige, die bei gleichen Einkünften auf gebietsansässige Steuerpflichtige anwendbar ist.

- 35 Zu den angeführten Schwierigkeiten, die sich bei der Erhebung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen endgültig geschuldeten Steuer ergeben, ist festzustellen, dass das im Ausgangsverfahren fragliche Steuersystem über das hinausgeht, was zur Gewährleistung der Wirksamkeit der Steuererhebung erforderlich ist.
- 36 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach der 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) ein Mitgliedstaat die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats um alle Auskünfte ersuchen kann, die er für die ordnungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer benötigt oder die er für erforderlich hält, um die genaue Höhe der Einkommensteuer zu ermitteln, die ein Steuerpflichtiger nach Maßgabe der von ihm angewandten Rechtsvorschriften schuldet (Urteil vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-422/01, Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 42 und die dort zitierte Rechtsprechung).
- 37 Außerdem kann nach der Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 73, S. 18) in der durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 (ABl. L 175, S. 17) geänderten Fassung ein Mitgliedstaat einen anderen Mitgliedstaat um Unterstützung in Bezug auf die Beitreibung der Einkommensteuer ersuchen, die von einem in diesem zweiten Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen geschuldet wird.
- 38 Im Übrigen hat die finnische Regierung in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass das fragliche Steuersystem zum 1. Januar 2006 dahin geändert wurde, dass das Ruhegehalt eines beschränkt Steuerpflichtigen genauso besteuert wird wie das eines

in Finnland unbeschränkt Steuerpflichtigen, d. h. nach der progressiven Steuertabelle mit denselben Steuerfreibeträgen und nach demselben Steuererklärungsverfahren. Diese Lösung basiert nach Angaben der finnischen Regierung auf praktischen Erwägungen sowie auf der politischen Entscheidung, Personen mit geringem Ruhegehalt steuerlich zu entlasten.

- 39 Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Artikel 18 EG dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung, wonach die Einkommensteuer auf das Ruhegehalt, das von einem Träger des betreffenden Mitgliedstaats einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Person gezahlt wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die geschuldet würde, wenn diese Person im erstgenannten Mitgliedstaat ansässig wäre, dann entgegensteht, wenn das Ruhegehalt die gesamten oder nahezu die gesamten Einkünfte dieser Person ausmacht.
- 40 Unter diesen Umständen braucht über die Auslegung der Richtlinie 90/365 nicht entschieden zu werden.

## **Kosten**

- 41 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

**Artikel 18 EG ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung, wonach die Einkommensteuer auf das Ruhegehalt, das von einem Träger des betreffenden Mitgliedstaats einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Person gezahlt wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die geschuldet würde, wenn diese Person im erstgenannten Mitgliedstaat ansässig wäre, dann entgegensteht, wenn das Ruhegehalt die gesamten oder nahezu die gesamten Einkünfte dieser Person ausmacht.**

Unterschriften