

Rs. C-315/02 (Lenz), Urteil des Gerichtshofs vom 15.07.2004 – Slg. 2004, S. I-7063.

Vorbemerkungen:

Die vorliegende Entscheidung aus dem Bereich des Steuerrechts illustriert auf anschauliche Art, wie eine nach Art. 65 Abs. 1 lit. a) AEUV zulässige Ungleichbehandlung – also ein geschriebener Rechtfertigungsgrund – von einer nach Art. 65 Abs. 3 AEUV unzulässigen willkürlichen Diskriminierung abzugrenzen ist. Eine willkürliche Diskriminierung liegt nach dieser Entscheidung dann nicht vor, wenn objektiv nicht vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt werden. Sind die Sachverhalte objektiv vergleichbar, so muss eine Ungleichbehandlung derselben dennoch nicht zwangsläufig eine willkürliche Diskriminierung sein. Es ist vielmehr in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Anknüpfung an den Wohn- oder Kapitalanlageort neben der Ungleichbehandlung ein anderes, als zwingender Grund des Allgemeininteresses zu qualifizierendes Ziel, verfolgt. Ist dies der Fall, so liegt eine zulässige Ungleichbehandlung vor.

Sachverhalt:

Nach dem österreichischen Einkommensteuerrecht können Steuerpflichtige wählen, ob Kapitalerträge nach einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% oder nach dem im Vergleich hierzu ungünstigeren normalen progressiven Einkommensteuerverfahren besteuert werden sollen. Diese Wahlmöglichkeit steht den Steuerpflichtigen jedoch nur dann zu, wenn der Schuldner der Kapitalerträge seinen Wohnsitz, seine Geschäftsleitung oder seinen sonstigen Sitz im Inland hat. Frau Lenz, eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Deutsche erhielt Kapitalerträge aus einer Anlage in Deutschland. Diese Erträge unterlagen entsprechend dem österreichischen Einkommensteuerrecht keinem Wahlrecht. Sie wurden vielmehr nach dem für Frau Lenz ungünstigeren, regulären Einkommensteuertarif besteuert. Hiergegen wandte sich Frau Lenz vor dem zuständigen österreichischen Gericht, welches dem EuGH die Frage vorlegte, ob die Regelungen der Art. 56 ff. EG (jetzt: Art. 63 ff. AEUV) dieser Besteuerungspraxis entgegenstünden. Der EuGH bejahte dies.

Aus den Entscheidungsgründen:

[23] Jedoch ist zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Licht der Bestimmungen des EG-Vertrags gerechtfertigt werden kann.

[24] Nach Artikel 73 d Absatz 1 EG-Vertrag berührt „Artikel 73 b ... [weder] das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die

Steuerpflichtige mit unterschiedlichem ... Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,“ noch das Recht der Mitgliedstaaten, „die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften ... zu verhindern“.

[25] Nach Auffassung der österreichischen, der dänischen, der französischen und der Regierung des Vereinigten Königreichs ergibt sich aus dieser Bestimmung klar, dass die Mitgliedstaaten die fraglichen Steuervorteile allein den Kapitalerträgen vorbehalten dürfen, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die im Inland ansässig sind.

[26] Jedoch ist Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag als Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit strikt auszulegen. Er kann nicht so verstanden werden, dass alle Steuervorschriften, die zwischen den Steuerpflichtigen nach dem Anlageort unterscheiden, ohne weiteres mit dem EG-Vertrag vereinbar wären. Die Ausnahme des Artikels 73d Absatz 1 wird nämlich ihrerseits durch Artikel 73d Absatz 3 EG-Vertrag eingeschränkt, wonach die in Artikel 73d Absatz 1 genannten Maßnahmen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 73b darstellen [dürfen]“.

[27] Somit ist zwischen nach Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag erlaubter Ungleichbehandlung und nach Artikel 73d Absatz 3 EG-Vertrag verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung wie die hier in Rede stehende, die zwischen Kapitalerträgen, die von in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden, und solchen unterscheidet, die aus einem anderen Mitgliedstaat stammen, nur dann mit den Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar ist, wenn die unterschiedliche Behandlung objektiv nicht vergleichbare Situationen betrifft oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses wie die Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuerregelung zu gewährleisten, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen gerechtfertigt ist (Urteile Verkooijen, Randnr. 43; vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00, X und Y, Slg. 2002, I-10829, Randnrn. 49 und 72, und Kommission/Frankreich, Randnr. 27). Außerdem darf die unterschiedliche Behandlung verschiedener Kategorien von Kapitalerträgen nicht über das hinausgehen, was zum Erreichen des mit der Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist.

[28] Die Regierungen, die in der vorliegenden Rechtssache Erklärungen abgegeben haben, machen, erstens, geltend, dass Österreich die Gewinne, die im Inland ansässige Gesellschaften

an ihre Aktionäre ausschütteten, zum Teil bei den Gesellschaften und zum Teil bei den Aktionären besteuere. Österreich sei aber nicht in der Lage, die Einkünfte von im Ausland ansässigen Gesellschaften in gleicher Weise zu besteuern. Die in Rede stehende Steuerregelung sei daher durch eine objektiv unterschiedliche Situation gerechtfertigt, die nach Artikel 73 d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertige (Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnrn. 30 bis 34 und 37, sowie Verkooijen, Randnr. 43).

[29] Daher ist zu prüfen, ob eine Regelung, die eine unterschiedliche Behandlung von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen nach Maßgabe dessen vorsieht, ob sie Kapitalerträge von in Österreich oder von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften beziehen, an objektiv nicht vergleichbare Situationen anknüpft und damit den Tatbestand des Artikels 73 d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag erfüllt.

[30] Nach den Akten soll die österreichische Steuerregelung die wirtschaftlichen Auswirkungen einer Doppelbesteuerung der Gesellschaftsgewinne mildern, die sich aus der Erhebung der Körperschaftsteuer auf der Grundlage der erzielten Gewinne bei der Gesellschaft und der Erhebung der Einkommensteuer auf der Grundlage derselben, als Dividenden ausgeschütteten Gewinne bei den steuerpflichtigen Aktionären ergeben soll.

[31] Sowohl österreichische als auch aus anderen Mitgliedstaaten stammende Kapitalerträge können Gegenstand einer solchen Doppelbesteuerung sein. In beiden Fällen unterliegen nämlich die Einkünfte zunächst der Körperschaftsteuer und sodann – soweit sie als Dividenden ausgeschüttet werden – der Einkommensteuer.

[32] Hinsichtlich einer Steuervorschrift, die die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung von Gewinnen mildern soll, die die Gesellschaft, in deren Aktien die Kapitalanlage erfolgt ist, ausgeschüttet hat, befinden sich in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Aktionäre, die Kapitalerträge von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft beziehen, somit in einer Situation, die mit der von Aktionären vergleichbar ist, die ebenfalls in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, aber Kapitalerträge von einer in Österreich ansässigen Gesellschaft beziehen.

[33] Folglich knüpft die österreichische Steuerregelung, die die Anwendung der Endbesteuerung mit 25 % oder des Hälftesteuersatzes auf die Kapitalerträge davon abhängig macht, dass diese Erträge österreichischen Ursprungs sind, mit der Unterscheidung zwischen aus Österreich und aus einem anderen Mitgliedstaat stammenden Kapitalerträgen nicht an unterschiedliche Situationen im Sinne von Artikel 73 d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag an

(vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnrn. 41 bis 49, und vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01, Gerritse, Slg. 2003, I-5933, Randnrn. 47 bis 54).