

Der Fall Rüffler

**EuGH, Rs. C-544/07 (Rüffler), Urteil des
Gerichtshofs vom 24. April 2009**

Zuletzt abgedruckt in: Pechstein, Entscheidungen des EuGH,
Kommentierte Studienauswahl, 7. Auflage 2012, S. 400 (Fall-Nr.
138)

1. Vorbemerkungen

Als eigenständiger Prüfungsmaßstab für mitgliedstaatliche Beschränkungen im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der Freizügigkeit gelangte Art. 21 Abs. 1 AEUV (Art. 18 Abs. 1 EG) bisher nur gegenüber dem Herkunftsstaat des betreffenden Unionsbürgers zur Anwendung (vgl. verb. Rs. C-11/06 u. C-12/06, Morgan, Slg. 2007, S. I-9161). Handelte es sich demgegenüber – wie in diesem Fall – um benachteiligende Maßnahmen der Aufenthaltsstaates, diente Art. 21 Abs. 1 AEUV lediglich als „Türöffner“ des vertraglichen Anwendungsbereichs, um den Schutz des Art. 18 Abs. 1 AEUV (Art. 12 Abs. 1 EG) in Anspruch nehmen zu können. Den vorliegenden Fall hat der EuGH gleichwohl alleine am Maßstab des Art. 21 Abs. 1 AEUV entschieden. Es ging um Krankenversicherungsbeiträge eines in Polen lebenden Deutschen, welche die polnischen Behörden für nicht steuerabzugsfähig erklärt hatten, weil sie an eine ausländische (in diesem Fall deutsche) Versicherungsanstalt abgeführt wurden. Zwar beinhaltete diese Regelung eine Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte, ob darin zugleich eine solche aus Gründen der Staatsangehörigkeit lag, war indes zweifelhaft. Wäre ein polnischer Staatsangehöriger in dieser Situation gewesen, so hätte die alleinige Anwendung des Art. 21 AEUV keine Zweifel aufgeworfen. Da sich der deutsche Kläger hier in einer mit Inländern vergleichbaren Lage befand, war nicht ersichtlich, warum man dem Kläger als ausländischem Unionsbürger nicht den gleichen materiellen Rechtsschutz zuteil werden lassen sollte, wie Inländern über Art. 21 Abs. 1 AEUV. Insoweit ist es nachvollziehbar, dass der EuGH das Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit anschließend nur kurz erwähnt, ohne eine vollständige Prüfung durchzuführen, obwohl das vorlegende Gericht explizit nach der Auslegung dieses Artikels gefragt hatte. Daraus lässt sich einerseits der Schluss ziehen, dass der Gerichtshof die Möglichkeit nicht ausschließt, dass eine mitgliedstaatliche Maßnahme gegen Art. 18 Abs. 1 AEUV und Art. 21 Abs. 1 AEUV zugleich verstoßen kann. Dies würde allerdings Folgefragen in Bezug auf das Verhältnis beider Individualrechte zueinander aufwerfen. Aus dem prinzipiellen prüfungstechnischen Nebeneinander kann andererseits jedenfalls geschlussfolgert werden, dass Art. 21 Abs. 1 AEUV selbst kein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält und dem Art. 18 Abs. 1 AEUV insoweit auch nicht als Spezialregelung vorgeht.

2. Sachverhalt

Herr Rüffler hat seit 2005 seinen ständigen Wohnsitz in Polen, wo er seinen Ruhestand verbringt. Aus Deutschland bezieht er zwei Renten, mit denen er in Polen unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig ist. Auf eine der Renten entrichtete er Beiträge zur Krankenversicherung in Deutschland. Im Rahmen seiner in Polen abgegebenen Steuererklärung wollte er seine in Deutschland gezahlten Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben in Abzug bringen. Die polnische Regelung sah jedoch vor, dass dies nur dann möglich ist, wenn die Beiträge an einen polnischen Krankenversicherungsträger abgeführt wurden, deswegen haben die polnischen Behörden sein Anliegen zurückgewiesen. Das angerufene polnische Gericht wandte sich im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens an den EuGH.

3. Aus den Entscheidungsgründen

55 Als deutscher Staatsangehöriger hat Herr Rüffler den in Art.17 Abs. 1 EG verankerten Status eines Unionsbürgers und kann sich daher gegebenenfalls auf die mit diesem Status verbundenen Rechte berufen, insbesondere auf das in Art. 18 Abs. 1 EG verliehene Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Mai 2008, Nerkowska, C-499/06, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 22, und Zablocka-Weyhermüller, Randnr. 26).

56 Eine Situation wie die von Herrn Rüffler fällt unter das Recht der Unionsbürger, sich in den Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten. Wer nach Eintritt in den Ruhestand den Mitgliedstaat verlässt, dessen Staatsangehöriger er ist und in dem er sein gesamtes Berufsleben verbracht hat, um seinen ständigen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat zu nehmen, übt nämlich das mit Art. 18 Abs. 1 EG jedem Unionsbürger verliehene Recht aus, sich in den Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten (vgl. in diesem Sinne Turpeinen, Randnrn. 16 bis 19).

57 Es ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof ungeachtet dessen, dass das vorlegende Gericht in seiner Vorlagefrage nicht auf Art. 18 EG Bezug genommen hat, nicht daran gehindert ist, diesem Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu geben, die ihm bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können, unabhängig davon, worauf es in seiner Frage Bezug genommen hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 1990, SARPP, C 241/89, Slg. 1990, I 4695, Randnr. 8, vom 21. Februar 2006, Ritter Coulais, C 152/03, Slg. 2006, I 1711, Randnr. 29, und vom 26. April 2007, Alevizos, C 392/05, Slg. 2007, I 3505, Randnr. 64).

58 Die Situation von Herrn Rüffler ist daher im Licht des in Art. 18 EG verankerten Grundsatzes zu prüfen, dass jeder Unionsbürger das Recht hat, sich in den Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten.

59 Was schließlich Art. 12 EG angeht, so ist nach dessen Abs. 1 unbeschadet besonderer Bestimmungen des EG Vertrags im Anwendungsbereich des Vertrags jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten. Nach ständiger Rechtsprechung gebietet zudem das in Art. 12 EG vorgesehene Diskriminierungsverbot, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, sofern eine Differenzierung nicht objektiv gerechtfertigt ist (Urteil vom 12. Juli 2005, Schempp, C 403/03, Slg. 2005, I 6421, Randnr. 28).

Zur Vereinbarkeit mit Art. 18 EG

60 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 18 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die das Recht auf Abzug der entrichteten Krankenversicherungsbeiträge von der Einkommensteuer an die Bedingung knüpft, dass diese Beiträge nach den Vorschriften des nationalen Rechts in dem betreffenden Mitgliedstaat gezahlt worden sind, und dazu führt, dass diese Steuervergünstigung verwehrt wird, wenn die Beiträge, die für den Abzug der in diesem Mitgliedstaat geschuldeten Einkommensteuer in Betracht kommen, im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung eines anderen Mitgliedstaats entrichtet worden sind.

(...)

64 Da ein Unionsbürger in allen Mitgliedstaaten Anspruch auf die gleiche rechtliche Behandlung wie die eigenen Staatsangehörigen dieser Mitgliedstaaten hat, die sich in der gleichen Situation befinden, wäre es mit dem Recht auf Freizügigkeit unvereinbar, wenn der Aufnahmemitgliedstaat 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 (vgl. entsprechend zur Behandlung in dem Mitgliedstaat, dem der Unionsbürger angehört, Urteile Pusa, Randnr. 18, Schwarz und Gootjes-Schwarz, Randnr. 88, sowie vom 11. September 2007, Kommission/Deutschland, C 318/05, Slg. 2007, I 6957, Randnr. 127).

65 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 nationalen Regelung entgegenstehen, die Nachteile daran knüpft, dass er von ihnen Gebrauch gemacht hat (vgl. in diesem Sinne Urteil Pusa, Randnr. 19; vgl. auch Urteile vom 26. Oktober 2006, Tas-Hagen und Tas, C 192/05, Slg. 2006, I 10451, Randnr. 30, sowie Zablocka Weyhermüller, Randnr. 34).

66 Daher ist zu prüfen, ob eine Regelung wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, unter Gemeinschaftsangehörigen, die sich in der gleichen Situation befinden, eine Ungleichbehandlung zum Nachteil derjenigen Gemeinschaftsangehörigen einführt, die ihr Recht auf Freizügigkeit wahrgenommen haben, und ob, wenn dies der Fall ist, diese Ungleichbehandlung gegebenenfalls gerechtfertigt werden kann.

67 Eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige nimmt eine Ungleichbehandlung gebietsansässiger Steuerpflichtiger vor, je nachdem, ob die Krankenversicherungsbeiträge, die für den Abzug von der in Polen geschuldeten Einkommensteuer in Betracht kommen, im Rahmen der nationalen gesetzlichen Krankenversicherung gezahlt worden sind oder nicht. Nach dieser Regelung haben nur die Steuerpflichtigen, deren Krankenversicherungsbeiträge im Mitgliedstaat der Besteuerung entrichtet werden, das im Ausgangsverfahren streitige Recht auf Steuerabzug.

68 Was die Besteuerung ihres Einkommens in Polen angeht, befinden sich gebietsansässige Steuerpflichtige, die Beiträge an das polnische

Krankenversicherungssystem entrichten, und solche, die unter die gesetzliche Krankenversicherung eines anderen Mitgliedstaats fallen, nicht in objektiv unterschiedlichen Situationen, die diese Ungleichbehandlung nach dem Ort, an dem die Beiträge gezahlt werden, erklären könnten.

69 Die Situation eines steuerpflichtigen Rentners wie Herrn Rüffler, der in Polen lebt und Rentenleistungen im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung eines anderen Mitgliedstaats bezieht, und diejenige eines polnischen Rentners, der auch in Polen lebt, aber seine Rente im Rahmen der polnischen Krankenversicherung bezieht, sind nämlich in Bezug auf die Besteuerungsgrundsätze vergleichbar, da beide in Polen unbeschränkt steuerpflichtig sind.

70 Somit müsste die Besteuerung ihrer Einkünfte in diesem Mitgliedstaat nach denselben Grundsätzen und daher auf der Grundlage derselben Steuervergünstigungen – im Rahmen des Ausgangsverfahrens des Rechts auf Abzug von der Einkommensteuer – erfolgen.

71 Darüber hinaus ist zu betonen, dass im Fall von Herrn Rüffler die Beiträge, die er in Deutschland zahlt, unter die gesetzliche Krankenversicherung in Deutschland fallen. Diese Beiträge werden unmittelbar von seinen Einkünften, nämlich der Betriebs- und der Erwerbsminderungsrente, erhoben und an den deutschen Krankenversicherungsträger abgeführt. Nach seinem Umzug nach Polen hat Herr Rüffler weiterhin seine Betriebs- und seine Erwerbsminderungsrente aus Deutschland bezogen, und er hat nach den Art. 28 und 28a der Verordnung Nr. 1408/71 in Polen Anspruch auf die Leistungen der Gesundheitsfürsorge, deren Kosten anschließend von seiner deutschen Krankenversicherung übernommen werden.

72 Soweit die im Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung die Gewährung einer Steuervergünstigung aufgrund der Krankenversicherungsbeiträge an die Bedingung knüpft, dass diese an einen polnischen Krankenversicherungsträger gezahlt worden sind, und dazu führt, dass die betreffende Vergünstigung Steuerpflichtigen, die Beiträge an einen Träger eines anderen Mitgliedstaats entrichtet haben, verwehrt wird, benachteiligt sie Steuerpflichtige, die wie Herr Rüffler ihr Recht auf Freizügigkeit wahrgenommen haben, indem sie den Mitgliedstaat, in dem sie

ihr gesamtes Berufsleben verbracht haben, verlassen haben, um sich in Polen niederzulassen.

73 Eine solche nationale Regelung, die bestimmte Staatsangehörige eines Mitgliedstaats allein deswegen benachteiligt, weil sie ihr Recht wahrgenommen haben, sich in einen anderen Mitgliedstaat zu begeben, stellt eine Beschränkung der Freiheiten dar, die durch Art. 18 Abs. 1 EG jedem Unionsbürger zuerkannt werden.

74 Eine derartige Beschränkung lässt sich nach Gemeinschaftsrecht nur rechtfertigen, wenn sie auf objektiven, von der Staatsangehörigkeit der Betroffenen unabhängigen Erwägungen beruht und in einem angemessenen Verhältnis zu dem mit dem nationalen Recht legitimerweise verfolgten Zweck steht (Urteile vom 18. Juli 2006, De Cuyper, C 406/04, Slg. 2006, I 6947, Randnr. 40, Tas-Hagen und Tas, Randnr. 33, sowie Zablocka-Weyhermüller, Randnr. 37).

75 Somit bleibt zu prüfen, ob es objektive Erwägungen gibt, die eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigen, wie sie im Ausgangsverfahren vorliegt.

76 Die polnische Regierung hat hierzu nichts vorgetragen.

77 Das vorlegende Gericht stellt sich dagegen die Frage, ob der Umstand, dass Steuerpflichtige, die ihre Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung bei ausländischen Trägern entrichten, nicht zur Finanzierung des polnischen Krankenversicherungssystems beitragen, da der ausländische Träger dem Nationalen Gesundheitsfonds der Republik Polen nur die Kosten für Leistungen erstattet, d.h. übernimmt, die diesen Steuerpflichtigen in Polen tatsächlich erbracht worden sind, möglicherweise eine hinreichende objektive Rechtfertigung für die steuerliche Ungleichbehandlung darstellt, die sich aus Art. 27b des Einkommensteuergesetzes ergibt.

78 Die zur Rechtfertigung angeführten Gründe sind nicht stichhaltig. Denn der Umstand, dass der Träger der deutschen gesetzlichen Krankenversicherung nur die Kosten der Leistungen trägt, die Herrn Rüffler tatsächlich erbracht worden sind, und dass, wenn er keine Leistungen bei Krankheit erhält, seine

Beiträge nicht zur Finanzierung des polnischen Krankenversicherungssystems beitragen, kann eine Beschränkung, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, nicht rechtfertigen.

(...)

85 Soweit unmittelbar in der Verordnung Nr. 1408/71 festgelegt wird, welche Regelungen sowohl für den Anschluss der über das Recht auf Freizügigkeit verfügenden Bürger an ein bestimmtes Sozialversicherungssystem als auch für die Zahlung der zugehörigen Sozialversicherungsbeiträge gelten, ist daher festzustellen, dass ein Mitgliedstaat den Aufenthalt und die Besteuerung gebietsansässiger Steuerpflichtiger, die auf der Grundlage dieser Verordnung Beiträge an ein Sozialversicherungssystem eines anderen Mitgliedstaats entrichten, nicht weniger günstig behandeln darf.

86 Da eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige eine objektiv nicht gerechtfertigte Beschränkung von Art. 18 EG darstellt, erübrigt sich eine Entscheidung über die Vereinbarkeit mit Art. 12 EG.

87 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 18 Abs. 1 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die das Recht auf Abzug der entrichteten Krankenversicherungsbeiträge von der Einkommensteuer an die Bedingung knüpft, dass diese Beiträge nach den Vorschriften des nationalen Rechts in dem betreffenden Mitgliedstaat gezahlt worden sind, und dazu führt, dass diese Steuervergünstigung verwehrt wird, wenn die Beiträge, die für den Abzug der in diesem Mitgliedstaat geschuldeten Einkommensteuer in Betracht kommen, im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung eines anderen Mitgliedstaats entrichtet werden.