

Geschäftsverzeichnismrn. 2625 und 2634
Urteil Nr. 20/2004 vom 4. Februar 2004

URTEIL

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung des Gesetzes vom 11. Dezember 2002 « zur Zustimmung zum Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, zu den Protokollen I und II sowie zum Briefwechsel, geschehen zu Luxemburg am 5. Juni 2001 », erhoben von H. Bleijlevens und von J. Groeneveld und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen und J.-P. Moerman, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klagen und Verfahren*

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 4. und 14. Februar 2003 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 5. und 17. Februar 2003 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben Klage auf Nichtigerklärung des Gesetzes vom 11. Dezember 2002 « zur Zustimmung zum Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, zu den Protokollen I und II sowie zum Briefwechsel, geschehen zu Luxemburg am 5. Juni 2001 » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. Dezember 2002, zweite Ausgabe), insoweit die Zustimmung sich auf Artikel 18 Absatz 2 des Abkommens bezieht:

- H. Bleijlevens, wohnhaft in 3620 Lanaken, Pannestraat 259,

- J. Groeneveld, wohnhaft in 2460 Kasterlee, Kattenberg 132, A. Huart, wohnhaft in 1160 Brüssel, J. Van Horenbeecklaan 204, A. Moulijn, wohnhaft in 2970 Schilde, Gouwberg 4, J. Ramaer, wohnhaft in 1560 Hoeilaart, Sterrenlaan 5, A. Schuur, wohnhaft in 2920 Kalmthout, Rodeweg 30, C. van Sambeek, wohnhaft in 1180 Brüssel, Messidorlaan 95, und J. van Vliet, wohnhaft in 2360 Oud-Turnhout, Corsendonk 9.

Die von H. Bleijlevens erhobene Klage auf einstweilige Aufhebung derselben Rechtsnorm wurde mit Urteil Nr. 45/2003 vom 9. April 2003, das im *Belgischen Staatsblatt* vom 28. Juli 2003 veröffentlicht wurde, zurückgewiesen.

Diese unter den Nummern 2625 und 2534 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- H. Bleijlevens und G. Starmans, wohnhaft in 3620 Lanaken, Pannestraat 259 (in der Rechtssache Nr. 2634),

- P. Engelen, wohnhaft in 2390 Brasschaat, Augustijnslei 60 (in der Rechtssache Nr. 2634),

- dem Ministerrat.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- H. Bleijlevens (klagende Partei in der Rechtssache Nr. 2625),

- J. Groeneveld (klagende Partei in der Rechtssache Nr. 2634),

- A. Huart, A. Moulijn, J. Ramaer, A. Schuur, C. van Sambeek und J. van Vliet (klagende Parteien in der Rechtssache Nr. 2634).

Der Ministerrat hat einen Gegenerwiderungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 3. Dezember 2003

- erschienen
- RA L. Vanheeswijck und RA M. Van Keirsbilck, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2634 und für P. Engelen,
- G. Dekelver, Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter E. De Groot und J.-P. Moerman Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden eingehalten.

II. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

A.1.1.1. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 2625 besitzt die niederländische Staatsangehörigkeit und wohnt seit dem 1. März 1987 in Belgien. Seit dem 1. Januar 2000 erhält er aufgrund einer niederländischen C-Police regelmäßige Zahlungen, die mehr als 25.000 Euro im Jahr betragen. Diese Zahlungen laufen bis zum 20. August 2004, und anschließend erhält er regelmäßige Zahlungen aufgrund einer niederländischen B-Police. Gemäß Artikel 18 Absatz 2 des Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nebst den Protokollen I und II und dem Briefwechsel, geschehen zu Luxemburg am 5. Juni 2001 (nachstehend: « das neue Steuerabkommen ») und genehmigt durch das Gesetz vom 11. Dezember 2002 zur Zustimmung zum obengenannten Abkommen, muß er künftig Steuern in den Niederlanden zahlen.

A.1.1.2. Nach Darlegung des Klägers in der Rechtssache Nr. 2625 verstoße das neue Steuerabkommen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Infolge dieses neuen Steuerabkommens würden regelmäßige Auszahlungen, die einen bestimmten Betrag überstiegen und in den Niederlanden zustande gekommen seien, in den Niederlanden besteuert, während regelmäßige Auszahlungen, die in Belgien zustande gekommen seien, in Belgien zu versteuern seien. Dadurch entstehe seines Erachtens eine unterschiedliche Behandlung gleicher Situationen, da unter allen Empfängern regelmäßiger Auszahlungen nur die Empfänger von Leistungen, die ihren Ursprung in den Niederlanden hätten, anders besteuert würden. Alle anderen regelmäßigen Auszahlungen, die ihren Ursprung im Ausland hätten, würden hingegen in Belgien besteuert.

Auch liege eine Diskriminierung vor in bezug auf die Obergrenze von 25.000 Euro, da man unterhalb dieses Betrags in Belgien steuerpflichtig bleibe und somit *de facto* nicht besteuert sei.

Schließlich verhindere die Verwendung des Wortes « auch » in Artikel 18 Absatz 2 erster Satz des neuen Steuerabkommens eine Doppelbesteuerung nicht, sondern führe sie vielmehr herbei.

A.1.2. Zur Widerlegung der Klagegründe verweist der Ministerrat auf die in der Rechtssache Nr. 2634 dargelegten Stellungnahmen. Er fügt hinzu, das Wort « auch » sei im Gegensatz zum Wort « nur » in Absatz 1 eingefügt worden, und eine Doppelbesteuerung werde in Artikel 23 des neuen Steuerabkommens ausdrücklich ausgeschlossen. Die Behauptung des Klägers in der Rechtssache Nr. 2625, daß alle anderen regelmäßigen Auszahlungen ausländischen Ursprungs in Belgien besteuert würden, sei nach Auffassung des Ministerrates falsch.

A.2. Die Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 seien Einwohner Belgiens, die die niederländische Staatsangehörigkeit besäßen und regelmäßige Pensionsleistungen aus den Niederlanden erhielten. Es handele sich insbesondere um außergesetzliche Pensionen oder Leibrenten, die sich ganz oder teilweise aus einer Tätigkeit der Kläger in den Niederlanden ergäben und die bei ihrem Aufbau in den Niederlanden bereits ganz oder teilweise steuerliche « Erleichterungen » erhalten hätten. Sie erläutern diesbezüglich die spezifische Situation der einzelnen Kläger. Die betreffenden Pensionsleistungen seien gemäß Artikel 18 des « Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Festlegung anderer Regeln im Zusammenhang mit der Besteuerung », das am 19. Oktober 1970 in Brüssel unterzeichnet worden sei (nachstehend: « das alte Steuerabkommen »), in Belgien besteuert, wo sie nach internem belgischem Recht nach der Regelung « 15 % von 3 % » besteuert worden seien (Artikel 17 § 1 Nr. 4 und Artikel 20 des Einkommensteuergesetzbuches 1992). Aufgrund von Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens seien sie ab dem 1. Januar 2003 jedoch in den Niederlanden besteuert, wo sie nach internem niederländischem Recht grundsätzlich progressiv besteuert würden, was zu einem erheblich höheren Steuerdruck auf die Pensionsleistungen führe. Sie seien folglich direkt und nachteilig von der angefochtenen Bestimmung betroffen, denn das belgische System führe zu einem tatsächlichen Steuertarif von etwa sechs Prozent, während die niederländische Steuer des Herkunftsstaats etwa 42 Prozent betrage, sobald ein Betrag von 28.850 Euro überschritten werde, und 52 Prozent, wenn ein Betrag von 49.465 Euro überschritten werde.

Sie heben hervor, daß Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens dem Grundsatz der Steuer des Herkunftsstaates entspreche, dies in Abweichung von der allgemeinen Regel von Artikel 18 Absatz 1 des neuen Steuerabkommens, in dem der herkömmliche Grundsatz der Steuer des Aufenthaltsstaates angewandt werde. Zwar enthalte das niederländische Gesetz zur Ratifizierung des neuen Steuerabkommens eine Übergangsbestimmung für regelmäßige Pensionsleistungen, auf die bereits am 5. Juni 2001 ein Anspruch bestanden habe und deren Empfänger seit dem 5. Juni 2001 ununterbrochen Einwohner Belgiens gewesen seien, doch diese Übergangsregelung, in deren Genuß alle Kläger, mit Ausnahme des sechsten Klägers gelangen könnten, sei weniger vorteilhaft als die belgische Regelung « 15 % von 3 % ».

A.3.1. Der Ministerrat leitet aus den Klageschriften ab, daß die Kläger in den beiden verbundenen Rechtssachen die Nichtigklärung des gesamten Gesetzes anstrebten, da Vertragstexte nicht aufgeteilt werden könnten und deren Nichtigklärung in dem von den Klägern geforderten Sinne technisch schwer vorstellbar sei. Da der Hof auch gebeten werde, den Inhalt des Steuerabkommens vom 5. Juni 2001 zu prüfen, ist der Ministerrat der Auffassung, daß die besondere Beschaffenheit dieses Aktes, der nicht bloß ein einseitiger Hoheitsakt sei, berücksichtigt werden müsse. Die Prüfung könne sich auch lediglich auf Steuersituationen beziehen, die der belgischen Rechtsordnung nicht entgingen. Darüber hinaus müsse *in concreto* geprüft werden, ob der von den Klägern geltend gemacht Verstoß tatsächlich auf Artikel 18 Absatz 2 des Steuerabkommens zurückzuführen sei.

Der Ministerrat hebt ferner hervor, daß ein Steuerabkommen keine Besteuerungsregelung im materiellen Sinn beinhalte, sondern hauptsächlich festlege, welches Land die Steuerbefugnis besitze, und im Anschluß daran könne dieses Land die geltende Regelung der Besteuerung, der die Steuerpflichtigen unterlägen, anwenden. Da es keinen Grund zu der Annahme gebe, daß das niederländische Steuersystem im Widerspruch zu Grundrechten stehe, ist der Ministerrat der Auffassung, daß nur in sehr außergewöhnlichen Situationen die Rede von einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung sein könne.

Der Ministerrat führt ferner an, er könne auf der Grundlage des vorliegenden Faktenmaterials unmöglich bestätigen, ob die beschriebene Weise der Besteuerung in jedem individuellen Fall der einzelnen Kläger auch dem Steuersystem entspreche, das aufgrund des Gesetzes in dem betreffenden Fall angewandt werden müsse.

A.3.2. Die Kläger in der Rechtssache Nr. 2634, mit Ausnahme von J. Groeneveld, antworten darauf, das Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 schließe nicht aus, daß ein Vertrag nur teilweise für verfassungswidrig erklärt würde, so daß die Nichtigklärung des Zustimmungsgesetzes vom 11. Dezember 2002, insofern es die Genehmigung von Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens beinhalte, ohne weiteres möglich sei.

A.3.3. Der Ministerrat besteht in seinem Gegenerwiderungsschriftsatz auf der Unteilbarkeit des betreffenden Steuerabkommens und führt an, die klagenden Parteien legten Artikel 44 Absatz 3 des Wiener Übereinkommens falsch aus, da in diesem Artikel drei kumulierende Bedingungen vorgesehen seien, die im vorliegenden Fall nicht erfüllt seien. Diese Unteilbarkeit wirke sich nach Auffassung des Ministerrates nicht nur auf die Folgen eines etwaigen Nichtigkeitsurteils aus, sondern sei auch wichtig bei der Beurteilung der Tragweite und der Begründetheit der vorliegenden Klage.

A.4.1. Die Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 analysieren die belgische Steuerregelung von Pensionen, die zu einem Zeitpunkt aufgebaut wurden, als der Empfänger kein Einwohner gewesen sei, und führen an, die belgische Regelung bedeute, daß die Pension, wenn und insofern sie durch persönliche Einzahlungen des Empfängers gebildet worden sei, nicht als Berufseinkommen besteuert sei. Solche Pensionen seien, falls sie in Form regelmäßiger Auszahlungen ausgezahlt würden, in Belgien als bewegliche Güter besteuert, wobei der besteuere Betrag auf drei Prozent des angegebenen Kapitals festgesetzt werde, das heißt das Kapital, mit dem die Rente aufgebaut worden sei, so wie es zum Zeitpunkt des Beginns der Rente bestehe.

Anschließend erläutern sie das vorgebliche « Mißverhältnis » zwischen dem Steuervorteil beim Aufbau der Pension und der Besteuerung der ausgezahlten Pension, da Steuerpflichtige, die in den Niederlanden aufgebaute Pensionen erhielten, nicht mehr in den Genuß der obengenannten Regelung gelangen könnten, die allgemein für die im Ausland aufgebauten außergesetzlichen Pensionen gelte. Sie verweisen darauf, daß der belgische Gesetzgeber sich bewußt dafür entschieden habe, den Aufbau der Pensionen außerhalb des gesetzlichen Pensionensystems steuerlich zu begünstigen, indem während der Phase des Aufbaus der Pension ein Steuervorteil für die Beträge gewährt werde, die für den Aufbau dieser Pension verwendet würden. Darüber hinaus würden diese Pensionsleistungen zu einem niedrigeren Tarif besteuert als die Arbeitseinkommen. Sie schlußfolgern, daß das sogenannte « Mißverhältnis » somit auch auf belgische Pensionen zutreffe. Die niederländische Obrigkeit habe dies nicht berücksichtigt und habe, indem sie die Ungleichheit zwischen den in den Niederlanden wohnenden Empfängern einer niederländischen Pension und den in Belgien wohnenden Empfängern einer gleichen Pension habe korrigieren wollen, eine Ungleichheit zwischen den in Belgien wohnenden Pensionsempfängern geschaffen.

A.4.2. Dem Ministerrat zufolge seien die Darlegungen der Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 in verschiedenen Punkten falsch und werde zumindest ein unvollständiges Bild der Besteuerung von Pensionen in Belgien geschildert. Er korrigiert diesbezüglich die Behauptungen der Kläger in verschiedenen Punkten und vertritt den Standpunkt, daß Pensionen und Ruhestandsgelder grundsätzlich als Berufseinkünfte zu betrachten seien; er verweist ebenfalls auf die jüngere Rechtsprechung des Kassationshofes (Kassationshof, 11. April 2002).

A.4.3. Die Kläger in der Rechtssache Nr. 2634, mit Ausnahme des ersten Klägers, sind der Auffassung, daß die Behauptungen des Ministerrates bezüglich des allgemeinen Steuerrahmens für Pensionen nicht korrekt seien, und führen an, hierfür eine Unterstützung in der Haltung der Steuerverwaltung zu finden, die bestätigt habe, daß die Regelung « 15 % von 3 % » nur zu Recht angewandt werde. Ihres Erachtens beschränke sich die Tragweite des vom Ministerrat zitierten Urteils des Kassationshofes vom 11. April 2002 auf die Bestätigung, daß der Tatrichter autonom darüber urteile, ob die Arbeitgeberbeiträge zum endgültigen und ausschließlichen Vorteil des Empfängers eingezahlt worden seien oder nicht und ob somit ein individueller Lebensversicherungsvertrag abgeschlossen worden sei. Sie fügen hinzu, der Hof sei nicht das richtige Forum, um diese Diskussion zu führen, sondern dies müsse durch geeignete Steuerverfahren geschehen.

A.5.1.1. In einem ersten Klagegrund führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2634 einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung, da das Zustimmungsgesetz, insofern es Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens bestätige, ohne vernünftige Rechtfertigung eine ungleiche Behandlung innerhalb einer Gruppe von gleichen Fällen schaffe, nämlich den Einwohnern Belgiens, die Pensionen im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a) desselben Steuerabkommens erhielten, da solche Pensionen nur einer progressiven Besteuerung durch den Herkunftsstaat unterlägen, wenn sie aus den Niederlanden stammten, und nicht, wenn sie aus Belgien stammten (erster Teil), oder in der Regel aus einem anderen Vertragsstaat als den Niederlanden (zweiter Teil).

Nach einer Analyse der steuerlichen Behandlung außergesetzlicher Pensionen aus Belgien führen die Kläger an, daß diese Pensionen in vielen Fällen einer vorteilhaften getrennten Besteuerung von 10 Prozent oder 16,5 Prozent unterlägen, ungeachtet dessen, daß der Aufbau einer solchen Pension in Belgien mit steuerlichen « Erleichterungen » erfolgt sei. Sie heben hervor, daß die Regierung darüber hinaus die Auszahlung außergesetzlicher Pensionen in Form von Renten fördere, indem dafür eine günstige Steuerregelung ausgearbeitet werde. Außergesetzliche Pensionen, die

aus den Niederlanden stammten, würden jedoch anders besteuert, und zwar gemäß Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens, wenn die darin aufgezählten Bedingungen erfüllt seien.

A.5.1.2. Aus den Vorarbeiten zum Zustimmungsgesetz leiten sie ab, daß der Gesetzgeber mit dieser unterschiedlichen Behandlung eine doppelte Zielsetzung verfolgt habe, nämlich erstens einen Ausgleich zwischen den Steuererleichterungen beim Aufbau der Pension und der Besteuerung der Leistungen herbeiführen, und zweitens die « Pensionsflucht » verhindern und bekämpfen, insbesondere das Zurückkaufen von in den Niederlanden aufgebauten Pensionen durch Einwohner der Niederlande, die nach Belgien umzögen. Sie sind der Auffassung, daß aus belgischer Sicht keiner der beiden angeführten Gründe gerechtfertigt sei.

Sie sind der Auffassung, daß die « Pensionsflucht », die mit Artikel 18 Absatz 2 verhindert werden solle, sich nur auf das Phänomen des Zurückkaufens von Pensionen beziehe, wobei in Belgien keinerlei Steuer auf die Pension erhoben worden sei. Nach Darlegung der Kläger trete diese Situation jedoch nicht bei der Auszahlung regelmäßiger Pensionen auf, die in Belgien immer besteuert würden, und sei es nach der steuerlich günstigen Regelung « 15 % von 3 % ». Nach ihrer Darstellung könne hier höchstens von einem « Mißverhältnis » die Rede sein. Sie heben hervor, daß sie alle regelmäßige Pensionen erhielten, auf die in Belgien eine Steuer habe gezahlt werden müssen, und daß mehrere von ihnen bereits lange vor ihrer Pensionierung aus den Niederlanden oder sogar aus einem anderen Staat nach Belgien umgezogen seien, sei es aus beruflichen oder aus persönlichen Gründen, so daß in ihrem Fall nicht von « Pensionsflucht » die Rede sein könne. Dennoch finde Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens auch auf sie Anwendung. Sie schlußfolgern daraus, daß die angefochtene Bestimmung nicht sachdienlich sei, um die Zielsetzung des Gesetzgebers zu erreichen. Da Artikel 18 Absatz 2 sich sowohl auf Steuerpflichtige auswirke, die eine Pensionsflucht begingen, als auch auf die Steuerpflichtigen, die aus anderen als steuerlichen Gründen nach Belgien umgezogen seien, habe er zur Folge, daß Steuerpflichtige, die sich in unterschiedlichen Situationen befänden, ohne objektive und vernünftige Rechtfertigung auf identische Weise behandelt würden. Sie führen diesbezüglich die Erwägung B.7 aus dem Urteil Nr. 70/96 an.

In bezug auf die andere Zielsetzung, mit der man verhindern wolle, daß eine mit Erleichterungen aufgebaute Pension zu einem nicht progressiven Tarif besteuert werde, wiederholen sie, daß ein solches « Mißverhältnis » ebenfalls in einer rein belgischen Situation bestehe, wie in A.4.1 dargelegt. Außergesetzliche Pensionen, die in Form eines einmaligen Kapitalbetrags ausgezahlt würden, und solche, die in Form einer Rente ausgezahlt würden, würden also in Belgien nicht progressiv besteuert, obwohl sie mit steuerlichen Erleichterungen aufgebaut worden seien. Somit würden gleiche Situationen ungleich besteuert.

Sie schlußfolgern, daß die niederländische Besteuerung des Herkunftsstaates somit keinem belgischen Interesse diene.

A.5.1.3. Die Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 sind der Auffassung, daß die Darlegungen ebenfalls für die Pensionen gelten würden, die Einwohner Belgiens aus einem anderen Vertragsstaat als den Niederlanden erhielten (zweiter Teil des ersten Klagegrunds), so daß ein nicht gerechtfertigter Unterschied innerhalb der Kategorie von Einwohnern Belgiens bestehe, die eine Pension erhielten. Nur die Einwohner, die eine Pension aus den Niederlanden erhielten, unterlägen der Besteuerung im Herkunftsstaat. Die Kläger befürchten ferner eine zeitweilige Doppelbesteuerung, da die Erhebung der Steuer in den Niederlanden erst erfolgen werde, nachdem die Steuerregelung in Belgien auf die Einkünfte angewandt worden sei.

A.5.2.1. Der Ministerrat hebt hervor, daß das neue Steuerabkommen vom 5. Juni 2001, ebenso wie das alte Abkommen, hauptsächlich bezwecke, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Ohne ein solches Abkommen würde eine außergesetzliche Pension, die aus den Niederlanden stamme und einem Einwohner Belgiens gezahlt werde, sowohl durch die Niederlande als Herkunftsstaat als auch durch Belgien als Aufenthaltsstaat besteuert werden können. Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung würden somit nie eine neue Steuerbefugnis schaffen, sondern sich darauf beschränken, die bestehende Besteuerungszuständigkeit des Vertragsstaates in einem gewissen Maße zu begrenzen. Ein Steuerabkommen könne also nach Darlegung des Ministerrates keinen Nachteil für die betroffenen Steuerpflichtigen mit sich bringen, sondern biete ihnen nur Vorteile, da eine Doppelbesteuerung vermieden werde.

Der Ministerrat räumt ein, daß Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens vom Grundsatz der Besteuerung durch den Aufenthaltsstaat abweiche, so wie er im OECD-Musterabkommen vorgesehen sei, unterstreicht jedoch gleichzeitig, daß Belgien diesen Grundsatz seit dem Beginn der neunziger Jahre in Frage gestellt habe, hauptsächlich aus Gründen der steuerlichen Billigkeit, da Privatrenten häufig durch Beiträge gebildet würden,

die zuvor im Herkunftsstaat steuerlich abgezogen worden seien. Darüber hinaus sei nach Auffassung des Ministerrates eine Übertragung der Steuerbefugnis auf den Herkunftsstaat ebenfalls gerechtfertigt durch besondere Umstände in bezug auf die Besteuerung privater Pensionen in den Beziehungen zwischen Belgien und den Niederlanden, nämlich die Problematik der sogenannten «Pensionsflucht» und im allgemeinen das angestrebte Gleichgewicht hinsichtlich der Besteuerung in der Aufbauphase und der Auszahlungsphase der Pension (das sogenannte « Mißverhältnis »). Der Ministerrat hebt hervor, daß Vertragsstaaten nicht verpflichtet seien, bei der Festlegung von Bestimmungen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung dafür zu sorgen, daß die Steuerbefugnis dem Staat erteilt werde, in dem das betreffende Einkommen dem geringsten Steuerdruck unterliege.

A.5.2.2. Nach Darlegung des Ministerrates sei das Argument der Kläger in der Rechtssache Nr. 2634, wonach im rein belgischen Kontext auch ein Mißverhältnis bestehe, das bei der Auszahlung der Pension nicht sanktioniert werde, nicht sachdienlich, da es hierbei um die einseitige Steuerhoheit Belgiens gehe, während im Fall der aus den Niederlanden stammenden außergesetzlichen Pensionen grundsätzlich die Niederlande die Steuerbefugnis hätten und unter den in Artikel 18 Absatz 2 des Steuerabkommens angeführten Umständen nicht darauf verzichten wollten. Die Niederlande hätten jedoch eine Übergangsregelung vorgesehen. Der Ministerrat hebt hervor, daß der Hof Steuersituationen, die der belgischen Rechtsordnung entgingen, nicht als Vergleich bei der Prüfung von Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens anwenden könne. Der erste Teil des ersten Klagegrunds sei daher unbegründet, denn die in Artikel 18 Absatz 2 vorgesehene Regelung gelte für eine objektiv bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen und diene dazu, das sogenannte « Mißverhältnis » und die Pensionsflucht zu verhindern. Der Gleichheitsgrundsatz erfordere es nicht, daß Belgien den Einwohnern, die eine Pension erhielten, eine Regelung gewährleisten müsse, die für sie die vorteilhafteste sei.

Auch der zweite Teil des ersten Klagegrunds sei nach Auffassung des Ministerrates unbegründet. Auch in den Steuerabkommen, die Belgien mit anderen Ländern geschlossen habe, werde die Steuerbefugnis nicht immer ausschließlich dem Aufenthaltsstaat erteilt. Der Ministerrat zitiert diesbezüglich das Urteil Nr. 26/91 vom 16. Oktober 1991 des Schiedshofes, in dem es ausdrücklich heiße, der Gleichheitsgrundsatz verlange nicht, daß in jedem Abkommen, das Belgien mit Nachbarländern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließe, Belgien den Steuerpflichtigen die Steuerregelung gewährleisten müsse, die für sie jederzeit die vorteilhafteste sei. Belgien könne eine abweichende Regelung annehmen, wenn sie keinen ungerechtfertigten Unterschied mit sich bringe.

A.5.3. Die Kläger in der Rechtssache Nr. 2634, mit Ausnahme des ersten Klägers, verweisen in ihrem Erwidernsschriftsatz darauf, daß der belgische Vorbehalt zum OECD-Musterabkommen Leistungen der sozialen Sicherheit betreffe, einschließlich der gesetzlichen Pensionen, jedoch nichts mit privaten Zusatzpensionen zu tun habe. Erst am 28. Januar 2003 habe Belgien den obenerwähnten Vorbehalt in dem Sinne formuliert, daß er sich auch auf Privatpensionen beziehen könne. Sie schlußfolgern, daß der Vorbehalt in der Form, wie er vor dem Abschluß des neuen belgisch-niederländischen Steuerabkommens bestanden habe, keine Rechtfertigung für die angefochtene Besteuerung durch den Herkunftsstaat darstellen könne. Sie heben hervor, daß auch im neuen Steuerabkommen der Grundsatz der Besteuerung durch den Aufenthaltsstaat vorgesehen sei und die Besteuerung durch den Herkunftsstaat nur eine Ausnahme zu dieser allgemeinen Regelung sei. Ihres Erachtens sei es deutlich, daß der belgische Gesetzgeber einfach die Rechtfertigung für die Besteuerung durch den Herkunftsstaat vom niederländischen Gesetzgeber übernommen habe, obwohl diese Rechtfertigung aus belgischer Sicht nicht sachdienlich sei.

Sie fechten ferner den Standpunkt des Ministerrates an, wonach Belgien nicht für die ungleiche Behandlung seiner Einwohner je nach der Herkunft ihrer Pension verantwortlich sei, da es sich um steuerliche Situationen handele, die nicht der belgischen Rechtsordnung unterlägen. Ihres Erachtens sei der belgische Gesetzgeber ohne weiteres imstande, das « Mißverhältnis » in einem rein belgischen Kontext zu beseitigen, indem auch die Pensionsleistungen progressiv besteuert würden, so daß der Unterschied aufgrund der Herkunft der Pension entfallen würde. Belgien habe sich auch weigern können, ein neues Steuerabkommen zu unterschreiben, oder zumindest eine Übergangsregelung erreichen können. Ihres Erachtens verberge der belgische Gesetzgeber sich somit allzu einfach hinter dem Standpunkt der Niederlande und der niederländischen Begründung, nämlich der Bekämpfung des « Mißverhältnisses » und der sich daraus ergebenden Pensionsflucht. Diese Rechtfertigung stehe überdies nach Darlegung der Kläger eindeutig im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht, wonach das Recht der EU-Bürger auf freien Verkehr von den Mitgliedstaaten beachtet und gewährleistet werden müsse, ungeachtet der steuerlichen Beweggründe, aus denen diese Bürger gegebenenfalls davon Gebrauch machten. Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens beinhalte jedoch eine eindeutige Behinderung für niederländische Bürger, die sich in Belgien niederlassen möchten und hier die Anwendung des für die anderen Einwohner geltenden Steuersystems wünschten. Sie fügen hinzu, daß eine Rechtfertigung auf der Grundlage irgendeines Verlustes von Steueraufkommen ebenfalls aus dem Blickwinkel des europäischen Rechts ungeeignet sei.

A.5.4. In ihrem Erwidernsschriftsatz führen die Kläger in der Rechtssache Nr. 2625 und der erste Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 an, aus dem zitierten Urteil des Kassationshofes vom 11. April 2002 könne ihres Erachtens nicht allgemein die Schlußfolgerung gezogen werden, daß eine Gruppenversicherung nicht in eine individuelle Pension umbenannt werden dürfe. Sie fechten diesbezüglich die Auslegung des Ministerrates an.

A.6.1. In einem zweiten Klagegrund führen die Kläger einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit den Artikeln 10, 18, 39, 43 und 49 des EG-Vertrags an, da das Zustimmungsgesetz, insofern es Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens bestätige, ohne vernünftige Rechtfertigung nur den Einwohnern Belgiens, die Pensionen aus den Niederlanden im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a) des obengenannten Steuerabkommens erhielten, den Anspruch auf Rechte vorenthalte, die ihnen durch die obengenannten Bestimmungen des EG-Vertrags gesichert würden.

In einem ersten Teil sind sie der Auffassung, daß die Besteuerung durch den Herkunftsstaat eine Behinderung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Artikel 39 des EG-Vertrags), des freien Dienstleistungsverkehrs (Artikel 49 des EG-Vertrags) und der Ausübung des Niederlassungsrechts (Artikel 43 des EG-Vertrags) darstelle, da die EU-Bürger, die in der späteren Auszahlungsphase ihrer Pension in Belgien wohnten, während der Aufbauphase ihrer Pension zu einem gewissen Zeitpunkt in der Situation seien, daß ihre Pension den Betrag von 25.000 Euro überschreiten würde, was zu einer drastischen Verringerung ihrer Pension führen würde. Die Betroffenen würden versuchen, diese negative Folge zu vermeiden, indem sie ihre Tätigkeit in den Niederlanden einstellten und diese in einem anderen EU-Mitgliedstaat fortsetzten. Die Besteuerung durch den Herkunftsstaat stelle somit eine Behinderung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer dar.

In einem zweiten Teil führen sie an, EU-Bürger im Ruhestand, die aufgrund von Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens mit der niederländischen Besteuerung durch den Herkunftsstaat konfrontiert würden, da sie Einwohner Belgiens seien oder würden, seien verleitet, ihren Wohnsitz in Vertragsstaaten zu verlegen, die in ihren Abkommen mit den Niederlanden keine Besteuerung durch den Herkunftsstaat vorsähen, so daß sie in ihrem Recht, aus freien Stücken in Belgien zu bleiben, behindert würden.

In einem dritten Teil führen sie an, die angefochtene Besteuerung durch den Herkunftsstaat könne die Inanspruchnahme der Möglichkeiten des Binnenmarktes gefährden, was gegen Artikel 10 des EG-Vertrags verstoße.

A.6.2. In bezug auf den ersten Teil des zweiten Klagegrunds führt der Ministerrat an, daß die Weise, in der die Niederlande ihre Steuerbefugnis konkret anwenden würden, nicht bei der Beurteilung der Frage, ob eine Abkommensbestimmung aus belgischer Sicht einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darstelle, berücksichtigt werden könne. Der Ministerrat verweist außerdem auf Artikel 26 Absatz 7 des neuen Steuerabkommens, der eindeutig die Freizügigkeit der Arbeitnehmer fördere. Ferner zitiert er aus den Vorarbeiten in den Niederlanden, in denen Fragen nach dem Gemeinschaftsrecht gestellt worden seien und man zu der Schlußfolgerung gelangt sei, unter anderem auf der Grundlage des Urteils in Sachen Gilly (EuGH, 12. Mai 1998, Rechtssache C-336/96, Gilly), daß keine Diskriminierung vorliege, da es nach europäischem Recht erlaubt sei, einen Bezugspunkt dort zu wählen, wo eine Pension mit Erleichterungen aufgebaut worden sei. Darüber hinaus liege keine steuerliche Behinderung vor, da die steuerliche Situation eines Niederländers, der bei seiner Pensionierung nach Belgien umziehe, nicht schlechter werde als dann, wenn er weiter in den Niederlanden bleiben würde.

In bezug auf den vorgeblichen Verstoß gegen Artikel 18 des EG-Vertrags erkennt der Ministerrat nicht, wie eine Bestimmung, die die Steuerbefugnis regle, die Bürger der Union daran hindern würde, nach Belgien zu reisen oder sich dort aufzuhalten.

Der Ministerrat ist der Auffassung, daß die Kläger in bezug auf den dritten Teil des zweiten Klagegrunds nicht angäben, auf welche Weise Artikel 10 des EG-Vertrags verletzt würde.

Nach Auffassung des Ministerrates sei auch der zweite Klagegrund unbegründet.

A.6.3. Die Kläger in der Rechtssache Nr. 2634, mit Ausnahme des ersten Klägers, vertreten in ihrem Erwidernsschriftsatz den Standpunkt, die Auslegung des obengenannten Urteils in Sachen Gilly durch die belgische und die niederländische Obrigkeit sei anfechtbar. Aus diesem Urteil gehe nämlich hervor, daß die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihrer Zuständigkeit für die direkten Steuern das Gemeinschaftsrecht berücksichtigen müßten, und diese Zuständigkeit beinhalte nach ihrer Einschätzung sowohl die Befugnis, Kriterien

für die Zuteilung der Steuerbefugnis festzulegen, als auch die Befugnis zur Ausübung der zugeteilten Steuerbefugnis. Sie zitieren diesbezüglich verschiedene Erwägungen aus dem Urteil in Sachen De Groot (EuGH, 12. Dezember 2002, Rechtssache C-385/00), aus dem nach ihrer Auffassung deutlich hervorgehe, daß das Ergebnis der Zuteilung der Steuerbefugnis und die konkrete Anwendung dieser Befugnis dem Gemeinschaftsrecht entsprächen. Die Mitgliedstaaten würden nur unbestraft bleiben, wenn die Unterschiede zwischen den Besteuerungssystemen der betroffenen Mitgliedstaaten auf eher zufällige Weise eine negative Auswirkung auf die Freizügigkeit hätten, jedoch nicht, wenn es sich um eine strukturelle negative Auswirkung der Verbindung der nationalen Gesetzgebung der betroffenen Mitgliedstaaten mit den zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten geschlossenen Vereinbarungen handele. Sie sind der Auffassung, daß im vorliegenden Fall die Behinderung durch ein bewußtes Eingreifen in Form der Umkehrung der Steuerbefugnis im neuen Steuerabkommen verursacht werde, um strukturellen Unterschieden zwischen der internen Gesetzgebung Belgiens und der Niederlande Rechnung zu tragen, die zur Folge hätten, daß Einwohner Belgiens ungünstiger behandelt würden, sobald sie in den Niederlanden arbeiteten. Das gleiche gelte ihres Erachtens in den Fällen, wo auf EU-Bürger das Gemeinschaftsrecht aufgrund von Artikel 18 des EG-Vertrags Anwendung finde.

A.6.4. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 2625 und der erste Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 legen in ihrem Erwiderngsschriftsatz den zweiten Klagegrund ausführlicher dar, insbesondere hinsichtlich des im Gemeinschaftsrecht enthaltenen Verbots der Behinderung und des Diskriminierungsverbots, dies sowohl aus niederländischer als auch aus belgischer Sicht.

Sie führen an, die Niederlande wendeten in allen Doppelbesteuerungsabkommen, die mit anderen EU-Mitgliedstaaten geschlossen worden seien, für gewöhnliche regelmäßige Pensions- und Leibrentenleistungen den Grundsatz der Besteuerung durch den Aufenthaltsstaat an, selbst wenn dabei ein « Mißverhältnis » bestehe. Für EU-Bürger, die Leistungen aus den Niederlanden erhielten, sei es somit weniger verlockend, Einwohner Belgiens zu bleiben oder zu werden, als Einwohner eines anderen EU-Mitgliedstaates zu sein. Nach Darlegung der Kläger beinhalte dies erstens, daß das Verbot der Behinderung der Freizügigkeit sowie hinsichtlich der Grundrechte und -freiheiten im Sinne der Artikel 18, 39, 43 und 49 des EG-Vertrags verletzt würde, zweitens, daß eine ungleiche Behandlung gleicher Situationen auf der Grundlage der Herkunft der Leistungen vorliege, und drittens, daß eine ungleiche Behandlung gleicher Situationen auf der Grundlage des Wohnortes und somit eine Diskriminierung entsprechend der Nationalität vorliege, dies alles ohne Begründung und ohne vernünftige Rechtfertigung. Sie heben hervor, daß das « Mißverhältnis » auch in anderen europäischen Mitgliedstaaten bestehe und führen an, daß infolgedessen Einwohner Belgiens, die Leistungen aus den Niederlanden erhielten, im Rahmen des Gemeinschaftsrechts Anspruch auf eine ausschließliche Besteuerung durch den Aufenthaltsstaat hätten. Sie sind der Auffassung, daß die Zielsetzung der angefochtenen Bestimmung, nämlich die Bekämpfung der innergemeinschaftlichen Pensionsflucht und die Aufhebung des « Mißverhältnisses », im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe, so daß keinerlei Rechtfertigung vorliege. Die Mittel zur Verwirklichung dieser Zielsetzung, nämlich die Festlegung von Bezugspunkten, seien folglich ebenfalls unzulässig. Ihres Erachtens sei hierfür der Schiedshof zuständig, da es Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens nicht gegeben hätte, wenn es kein belgisches Zustimmungsgesetz gegeben hätte.

In bezug auf Belgien seien sie nicht mit dem Hinweis des Ministerrates auf den belgischen Vorbehalt zum OECD-Musterabkommen einverstanden, da dieser Vorbehalt sich nicht auf die privaten Leistungen von Pensionen und Leibrenten beziehe. Diesbezüglich habe kein EU-Mitgliedstaat einen Vorbehalt geäußert. Ihrer Auffassung nach sei es Bestandteil des Rechtes, frei auf dem Gebiet der Mitgliedstaaten zu reisen und sich dort aufzuhalten, daß die EU-Bürger den Vorteil der Unterschiede zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten geltend machen könnten, unter anderem um die betreffenden Gesetzgeber zu veranlassen, ihre nationalen Steuersysteme aufeinander abzustimmen. Die doppelte Zielsetzung der Besteuerung durch den Herkunftsstaat stehe im Widerspruch hierzu. Sie verweisen darauf, daß es im Gegensatz zum Urteil in Sachen Gilly, in dem es darum gegangen sei, die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Verteilung der Steuerbefugnis festzulegen, im vorliegenden Fall darum gehe, Bezugspunkte festzulegen mit dem Ziel, das « Mißverhältnis » zu beheben.

A.6.5. In seinem Gegenerwiderngsschriftsatz führt der Ministerrat an, die im Urteil in Sachen De Groot behandelte Problematik unterscheide sich gänzlich von der vorliegenden Rechtssache. Die von den klagenden Parteien angeführte Benachteiligung sei nach Darlegung des Ministerrates ausschließlich die Folge von Unterschieden zwischen den in Belgien und den Niederlanden anwendbaren Steuertarifen. Aus dem Urteil in Sachen Gilly ergebe sich nach Auffassung des Ministerrates, daß es den Mitgliedstaaten freistehe, diese Tarife festzusetzen und untereinander Verhandlungen zu führen im Hinblick auf die Abschaffung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft.

Der Ministerrat führt ferner an, daß die Analyse « aus niederländischer Perspektive » durch den Kläger in der Rechtssache Nr. 2625 und durch den ersten Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 im vorliegenden Fall nicht sachdienlich sei, da die Lösungen für die Probleme der Doppelbesteuerung, die von den Niederlanden mit Drittstaaten vereinbart worden seien, keinen direkten Zusammenhang mit der vorliegenden Klage aufwiesen.

A.7.1.1. Im dritten Klagegrund wird ein Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit deren Artikel 172 angeführt, da das Zustimmungsgesetz, insofern es Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens bestätige, durch die Anwendung des Kriteriums von « 25.000 Euro pro Kalenderjahr » ohne vernünftige Rechtfertigung eine ungleiche Behandlung schaffe innerhalb einer durch Artikel 18 Absatz 2 in Verbindung mit Absatz 1 des obenerwähnten Steuerabkommens festgelegten Gruppe von gleichen Fällen, nämlich den Einwohnern Belgiens, die eine Pension erhielten, auf die Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a) des neuen Steuerabkommens Anwendung finde.

A.7.1.2. Die Kläger führen in einem ersten Teil an, das Kriterium von « 25.000 Euro pro Kalenderjahr » sei nicht sachdienlich im Hinblick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers. Aus den Vorarbeiten leiten sie ab, dieses Kriterium werde in erster Linie angewandt für die Empfänger einer höheren Pension als der durchschnittlichen Pension, wobei die Grenze von 25.000 Euro als Bezugswert gelte für eine annehmbare Erhöhung zwischen den bei der Aufbauphase im Herkunftsstaat gewährten Steuererleichterungen und dem Steuersystem der späteren Leistungen im Aufenthaltsstaat. Das Kriterium diene somit dazu, einen Unterschied zwischen einer Situation, in der das sogenannte « Mißverhältnis » erheblich sei, und der Situation mit einem geringen Mißverhältnis zu machen.

Das angewandte Kriterium sei nach ihrem Dafürhalten nicht sachdienlich, da zunächst das « Mißverhältnis » auch im rein belgischen Kontext bestehe, obwohl die Regelung nicht für diese Situationen vorgesehen sei, und da zweitens eine Pension bis 25.000 Euro, die ein Einwohner Belgiens aus den Niederlanden erhalte, in zahlreichen Fällen mit Erleichterungen aufgebaut worden sei, und da drittens das sogenannte « Mißverhältnis » für Pensionen bis 25.000 Euro in einem internen niederländischen Kontext ebenso groß sei wie für Pensionen über 25.000 Euro in einem niederländisch-belgischen Kontext. Die Kläger bemängeln ferner, daß bei der Festsetzung der Grenze von 25.000 Euro der Einfluß anderer, in den Niederlanden zu versteuernder Einkünfte, wie beispielsweise Staatspensionen, nicht berücksichtigt worden sei.

A.7.1.3. In einem zweiten Teil führen die Kläger an, falls das Kriterium von « 25.000 Euro pro Kalenderjahr » dennoch als sachdienlich betrachten sollte, müsse dieses Kriterium in jedem Fall als unverhältnismäßig angesehen werden, da erstens die Pensionen über 25.000 Euro unverhältnismäßig schwer besteuert würden im Vergleich zu Pensionen unter diesem Betrag und da zweitens Pensionen über 25.000 Euro unverhältnismäßig schwer besteuert würden im Vergleich zu der Steuer, die in Belgien bei einer unveränderten Steuerbefugnis erhoben würde.

A.7.2. Der Ministerrat führt an, der Schwellenbetrag von 25.000 Euro sei nicht willkürlich festgesetzt, sondern errechnet worden, indem der Durchschnittsbetrag der 1999 in den Niederlanden für die erste und zweite Säule der Pensionsleistungen ausgezahlten Beträge für eine erhebliche Zahl künftiger Jahre extrapoliert worden seien. Mit dieser Obergrenze werde erreicht, daß auf Personen, die höchstens eine solche durchschnittliche Pension erhielten und bei denen das « Mißverhältnis » folglich nicht so groß sei, ausschließlich die Hauptregel von Artikel 18 Absatz 1 Anwendung finde. Das Kriterium von 25.000 Euro sei somit relevant und angemessen.

Nach Darlegung des Ministerrates führe dieses Kriterium ebenfalls keine ungleiche Behandlung von zwei Gruppen von Steuerpflichtigen ein, da sich der Unterschied in der Steuerlast nicht aus dem angefochtenen Grenzbetrag ergebe, sondern vielmehr aus den Unterschieden in den Steuersystemen Belgiens und der Niederlande.

Auch der dritte Klagegrund sei nach Darlegung des Ministerrates unbegründet.

A.7.3. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2634, mit Ausnahme des ersten Klägers, vertreten in ihrem Erwidierungsschriftsatz den Standpunkt, der Ministerrat gehe nicht inhaltlich auf den ersten Teil des dritten Klagegrunds in bezug auf die Relevanz der Grenze von 25.000 Euro ein. Bezüglich dieses zweiten Teils heben sie hervor, der Grenzbetrag sei entsprechend den niederländischen Steuertarifen festgesetzt worden, so daß dieser Betrag kein neutrales Element darstelle, das zufällig durch den Unterschied zwischen nationalen Gesetzgebungen unverhältnismäßig nachteilig für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen ausfalle.

A.7.4. In ihrem Erwidernsschriftsatz halten der Kläger in der Rechtssache Nr. 2625 und der erste Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 an dem Standpunkt fest, daß die Grenze von 25.000 Euro weder sachdienlich noch vernünftig sei.

A.8.1. In einem vierten Klagegrund führen die Kläger einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, gegebenenfalls in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, da das Zustimmungsgesetz, insofern es Artikel 18 Absatz 2 des Steuerabkommens bestätige, ohne vernünftige Rechtfertigung auf diskriminierende Weise gegen den Vertrauens- und Rechtssicherheitsgrundsatz verstoße, da die Folgen des Zustimmungsgesetzes nicht auf die Zielsetzungen des Gesetzgebers abgestimmt seien (erster Teil), da das Zustimmungsgesetz die Folgen der von den Klägern angeführten Handlungen auf unvorhersehbare Weise ihrer Wirkung beraube und sich auf eine bereits eingetretene Steuersituation auswirke, ohne hierfür besondere Umstände anzugeben, die diese *de facto* rückwirkende Kraft von Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens beinhalte und auf übermäßige Weise ihre Pensionsrechte beeinträchtige (zweiter Teil), und schließlich, da ohne vernünftige Rechtfertigung Einwohner Belgiens, die sich zum Zeitpunkt des Beginns ihrer Pension für einen Rückkauf oder eine Kapitalauszahlung entschieden hätten, anders behandelt würden als Einwohner Belgiens, die dies nicht getan hätten oder nicht hätten tun können (dritter Teil).

Die Kläger zitieren aus der Rechtsprechung des Hofes und leiten daraus ab, daß der Gesetzgeber keine allgemeine rückwirkende Maßnahme ergreifen könne, deren Folgen nicht auf die Zielsetzung des Gesetzgebers abgestimmt sei, ohne eine spezifische Übergangsmaßnahme für die Personen zu ergreifen, die ohne Absicht einen Nachteil erlitten. Ihres Erachtens sei Artikel 18 Absatz 2 *de facto* rückwirkend, da der Aufbau einer Pension sich über einen langen Zeitraum hinziehe. Sie sind der Auffassung, der Gesetzgeber hätte eine vertragsrechtliche Übergangsmaßnahme für die Einwohner Belgiens ergreifen müssen, die regelmäßige Pensionen aus den Niederlanden erhielten, bei denen jedoch keine « Pensionsflucht » vorliege. Durch die Rückwirkung der Maßnahme sei nach ihrer Einschätzung der Grundsatz der Rechtssicherheit verletzt worden, da die Kläger immer von der ausschließlichen Steuerbefugnis Belgiens als Aufenthaltsstaat ausgegangen seien und nun einer Steuerbefugnis des Herkunftsstaates gegenüberstünden, die zu einer viel höheren Besteuerung führe. Dies sei nach Darlegung der Kläger um so mehr zutreffend, als zur Zeit des früheren Steuerabkommens bereits das « Mißverhältnis » bestanden habe. Eine solch drastische Verringerung der Nettoleistungen von Pensionen drohe schwerwiegende Folgen für Ruheständler zu haben, die nicht mehr die Möglichkeit hätten, durch die Verrichtung von Arbeit oder Dienstleistungen diese Nachteile aufzufangen.

Schließlich verweisen sie darauf, daß diejenigen, die bereits einen Rückkauf ihrer Pension vor dem Inkrafttreten des neuen Steuerabkommens vorgenommen hätten, endgültig der höheren Steuer entgingen, während die Kläger nie die Wahl gehabt hätten, der neuen Regelung zu entgehen. Es bestehe ihres Erachtens daher eine Ungleichheit zwischen den Einwohnern Belgiens, die sich zum Zeitpunkt des Beginns ihrer Pension für einen Rückkauf oder eine Kapitalauszahlung entschieden hätten, und denjenigen, die dies nicht getan hätten oder nicht hätten tun können.

Sie bitten den Hof, das Gesetz vom 11. Dezember 2002 für nichtig zu erklären, insofern es Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens ratifiziere.

A.8.2. Nach Darlegung des Ministerrates entbehre der Standpunkt der Kläger in der Rechtssache Nr. 2634, wonach die angefochtene Bestimmung *de facto* rückwirkend sei, jeglicher Grundlage. Der ausschlaggebende Faktor für die erste Anwendung des neuen Steuerabkommens sei gemäß Artikel 33 Absatz 2 Buchstaben a) und b) das Datum der Auszahlung der Einkünfte oder der besteuerebare Zeitraum, mit dem die Einkünfte verbunden seien. Es werde also nicht nach dem Zeitpunkt, zu dem die Pensionen aufgebaut worden seien, unterschieden. Die Kläger gingen nach Darlegung des Ministerrates zu Unrecht davon aus, daß Artikel 18 Absatz 2 nur auf der sogenannten « Pensionsflucht » fuße. Die Zuteilung der Steuerbefugnis an den Herkunftsstaat entspreche im Gegenteil auf dem Gebiet der Privatpensionen der üblichen belgischen Vertragspolitik in diesem Bereich. Der erste Teil des vierten Klagegrunds sei folglich unbegründet.

In bezug auf den zweiten Teil des vierten Klagegrunds ist der Ministerrat der Auffassung, die Änderung der Steuerbefugnis stelle an sich keinen Verstoß gegen den Vertrauensgrundsatz oder die Rechtssicherheit dar, da jeder anderslautende Standpunkt es den Vertragsstaaten unmöglich machen würde, die Steuerbefugnis anzupassen. Der Ministerrat ficht ferner an, daß die Obrigkeit die Erwartung geschaffen habe, der Grundsatz der Besteuerung durch den Aufenthaltsstaat bleibe bestehen, da diese Angelegenheit mehrfach auf der Tagesordnung gestanden habe. Der Ministerrat weist schließlich darauf hin, daß der Gesetzgeber in den Niederlanden als Staat mit Steuerbefugnis sehr wohl eine Übergangsregelung vorgesehen habe, so daß der Standpunkt der Kläger in diesem Punkt faktisch falsch sei.

Die vorgebliche Diskriminierung, die im dritten Teil des Klagegrunds angeführt werde, ergebe sich nach Darlegung des Ministerrates nicht aus Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens, sondern aus den Regeln des nationalen Steuersystems.

Der Ministerrat schlußfolgert, daß der vierte Klagegrund unbegründet sei.

A.8.3. Die Kläger in der Rechtssache Nr. 2634, mit Ausnahme des ersten Klägers, verweisen in ihrem Erwiderungsschriftsatz darauf, daß auch die Rechtslehre davon ausgehe, daß Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens *de facto* rückwirkend sei, und sie zitieren diesbezüglich aus dieser Rechtslehre. Sie wiederholen, daß das Steuerabkommen eine Übergangsregel hätte vorsehen müssen, damit Pensionen, die sich aus vor dem Inkrafttreten des neuen Steuerabkommens aufgebauten Ansprüchen ergäben, ausschließlich im Aufenthaltsstaat besteuert würden.

In bezug auf den dritten Teil stellen die Kläger in Abrede, daß die Diskriminierung sich aus den unterschiedlichen Regeln des nationalen Rechts ergebe. Sie ergebe sich aus dem Wechsel der Steuerbefugnis ab einem bestimmten Datum, was zur Folge habe, daß die verschiedenen nationalen Regeln Anwendung fänden.

A.8.4. In ihrem Erwiderungsschriftsatz führten der Kläger in der Rechtssache Nr. 2625 und der erste Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 an, die Höhe der Besteuerung der Leistungen während des Auszahlungszeitraums spiele beim Aufbau der Pension eine große Rolle, da es im Rahmen der Altersversorgung um das netto verfügbare Einkommen aus den Leistungen gehe. Nach ihrer Darlegung sei es absolut rechtmäßig, bei der Planung der Altersversorgung die Besteuerung im Aufenthaltsstaat vorzunehmen. Das Fehlen irgendeiner Übergangsmaßnahme, wonach Leistungen auf der Grundlage von Ansprüchen, die vor dem 5. Juni 2001 aufgebaut worden seien, weiterhin ausschließlich im Aufenthaltsstaat zu versteuern seien, stehe ihres Erachtens im Widerspruch zum gemeinschaftsrechtlichen, belgischen und niederländischen Vertrauens- und Rechtssicherheitsgrundsatz. Sie fügen hinzu, die vor dem 1. Januar 2003 begonnenen Leistungen, die nach niederländischer Auslegung Pensionsleistungen seien, würden wegen des Aufenthaltes in Belgien in eine Leibrente als Gegenleistung zum Rückkauf von Kapital umbenannt. Die Anwendung der Besteuerung durch den Herkunftsstaat habe zur Folge, daß diese einmal erworbene Bezeichnung mit Wirkung zum 1. Januar 2003 *de facto* rückgängig gemacht werde, so daß von einer *de facto* rückwirkenden Kraft gesprochen werden könne.

A.9.1. P. Engelen möchte in der Rechtssache Nr. 2634 intervenieren. Er sei ein Rentner mit niederländischer Staatsangehörigkeit, der seit dem 1. Mai 1999 in Belgien wohne. Er schildert seine Pensionssituation und führt an, daß auf die Leistungen, die er erhalte, Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens Anwendung finde, während sie zuvor in Belgien als Mobiliareinkünfte besteuert worden seien. Er könne dabei nicht in den Genuß der niederländischen Übergangsregelung gelangen.

Er schließt sich den Klagegründen der Kläger in der Rechtssache Nr. 2634 an und möchte spezifisch das Fehlen einer angemessenen Übergangsregelung im Steuerabkommen anprangern. Er verweist darauf, daß er bereits lange vor dem Datum des Beginns seiner Pension die Entscheidung getroffen habe, in Belgien zu wohnen, und nun in seinen rechtmäßigen Erwartungen, nämlich, daß er in dem Staat, in dem er wohnhaft sei, besteuert werde, irreführt werde. Er führt daher einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und in Verbindung mit den durch die Artikel 10, 18, 39, 43 und 49 des EG-Vertrags gewährleisteten Gemeinschaftsrechten an.

A.9.2. Auch H. Bleijlevens, Kläger in der Rechtssache Nr. 2625, möchte gemeinsam mit seiner Gattin G. Starmans in der Rechtssache Nr. 2634 intervenieren. Er schildert hierbei seine spezifische Berufslage sowie diejenige seiner Gattin, die ein Juweliergeschäft in Lanaken betreibe.

Er schließt sich dem zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 2634 (A.5) an und möchte hinzufügen, die Besteuerung durch den Herkunftsstaat stelle eine Behinderung des Rechtes der Ehegatten dar, als Familie in einem Mitgliedstaat der Union zu wohnen, sowie eine Behinderung bei der Ausübung der gemeinschaftsrechtlichen Rechte der Ehegatten gemäß den Artikeln 18, 39, 43 und 49 des EG-Vertrags. Er fühle sich nämlich gezwungen, die Eigenschaft als Einwohner Belgiens aufzugeben und sich in einem anderen Land niederzulassen, wenn er die Besteuerung durch den Herkunftsstaat vermeiden wolle. Somit verstoße die Besteuerung durch den Herkunftsstaat ebenfalls gegen Artikel 8 des EG-Vertrags.

Er wiederholt ebenfalls die anderen, in der Rechtssache Nr. 2634 angeführten Klagegründe und hebt die Bedeutung einer Übergangsregelung für die Empfänger von Pensionsleistungen hervor, die vor dem Inkrafttreten des neuen Steuerabkommens aufgebaut worden seien, für die Empfänger von Pensionsleistungen, auf die die Zielsetzungen des Gesetzgebers nicht zutreffend seien, und schließlich für Personen, die ihre Ansprüche auf regelmäßige Pensionsleistungen im Rahmen ihrer Gemeinschaftsrechte, die durch die Artikel 18, 39, 43 und 49 des EG-Vertrags gewährleistet würden, aufgebaut hätten, und für Personen, die ein Anrecht darauf hätten, daß die Ausübung ihrer Rechte gemäß Artikel 8 desselben Vertrags nicht behindert werde.

- B -

Hinsichtlich des belgisch-niederländischen Steuerabkommens vom 5. Juni 2001

B.1.1. Das Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie die Protokolle I und II und der Briefwechsel, die integraler Bestandteil des Abkommens sind, wurden am 5. Juni 2001 in Luxemburg unterzeichnet.

Das Gesetz zur Zustimmung zu diesem Abkommen, den Protokollen und dem Briefwechsel datiert vom 11. Dezember 2002. Die einzigen Artikel dieses Gesetzes lauten:

« Artikel 1. Dieses Gesetz regelt einen Sachbereich im Sinne von Artikel 77 der Verfassung.

Art. 2. Das Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie die Protokolle I und II und der Briefwechsel, die am 5. Juni 2001 in Luxemburg unterzeichnet wurden, sind uneingeschränkt wirksam. »

In Anwendung von Artikel 33 Absatz 1 des Abkommens haben die Vertragsstaaten einander am 16. Dezember 2002 über die Durchführung der Verfahren des internen Rechts, die für das Inkrafttreten dieses Abkommens erforderlich sind, informiert.

Gemäß den Bestimmungen von Artikel 33 Absatz 1 des Abkommens ist dieses am 31. Dezember 2002 in Kraft getreten.

Das Zustimmungsgesetz, das Abkommen, die Protokolle und die Briefe wurden im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. Dezember 2002 veröffentlicht.

B.1.2. Artikel 18 des obengenannten Abkommens regelt die Besteuerungszuständigkeit Belgiens beziehungsweise der Niederlande auf dem Gebiet der Pensionen und anderer gleichartiger Vergütungen, die einem Einwohner eines Vertragsstaates gezahlt werden aufgrund eines früheren Arbeitsverhältnisses, sowie Leibrenten und Leistungen - regelmäßige oder unregelmäßige - aus Pensionssparen, Pensionsfonds und Gruppenversicherungen, die einem Einwohner aus einem Vertragsstaat gezahlt werden (Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a) des Abkommens).

Als allgemeine Regel gilt, daß der Aufenthaltsstaat des Empfängers die Besteuerungsbefugnis besitzt (Artikel 18 Absatz 1). In Abweichung hiervon erteilt Absatz 2 von Artikel 18 auch dem Herkunftsstaat ein Besteuerungsrecht, falls bestimmte Bedingungen gemeinsam erfüllt sind. Artikel 18 Absätze 1 und 2 lauten:

« Pensionen, Leibrenten, Leistungen der sozialen Sicherheit und Unterhaltsleistungen

1. a) Vorbehaltlich der Bestimmungen von Artikel 19 Absatz 2 können Pensionen und andere gleichartige Vergütungen, die einem Einwohner eines Vertragsstaates aufgrund eines früheren Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, sowie Leibrenten und Leistungen - regelmäßige oder unregelmäßige - aus Pensionssparen, Pensionsfonds und Gruppenversicherungen, die einem Einwohner aus einem Vertragsstaat gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

b) Pensionen und andere regelmäßige oder unregelmäßige Leistungen, die zur Ausführung der Sozialgesetzgebung eines Vertragsstaates einem Einwohner des anderen Vertragsstaates gezahlt werden, können nur im letztgenannten Staat besteuert werden.

2. Unbeschadet der Bestimmungen von Absatz 1 kann ein darin vorgesehene Einkommenselement auch in dem Vertragsstaat besteuert werden, aus dem dieses Einkommenselement gemäß der Gesetzgebung dieses Staates stammt, wenn und insofern:

a) in bezug auf Einkommenselemente im Sinne von Absatz 1 Buchstabe a) der Anspruch auf dieses Einkommenselement in dem Vertragsstaat, aus dem es stammt, von der Steuer befreit ist oder die Beiträge, die dafür in den Pensionsfonds, den Pensionssparfonds oder die Gesellschaft, die das Einkommenselement schuldet, gezahlt wurden, in der Vergangenheit bei der Festlegung des in diesem Staat versteuerbaren Einkommens abgezogen wurden oder auf andere Weise in der Vergangenheit in diesem Staat für Steuererleichterungen berücksichtigt wurden; und

b) in bezug auf Einkommenselemente im Sinne von Absatz 1 Buchstaben a) und b) dieses Einkommenselement in dem Vertragsstaat, in dem der Empfänger wohnhaft ist, nicht zum allgemein anwendbaren Steuertarif für Einkünfte aus nicht selbständigen Berufen oder der Bruttobetrag dieses Einkommenselementes zu weniger als 90 Prozent in die Besteuerung einbezogen wurde.

Die vorstehenden Bestimmungen finden jedoch ausschließlich Anwendung, wenn der gesamte Bruttobetrag der Einkommenselemente, die aufgrund der vorstehenden Bestimmungen in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, steuerbar wären, in dem Kalenderjahr mehr als 25.000 Euro beträgt. »

B.2. Aus den Klageschriften in den Rechtssachen Nr. 2625 und 2634 sowie aus den Interventionen in der letztgenannten Rechtssache wird abgeleitet, daß beim Hof die Nichtigerklärung des Gesetzes vom 11. Dezember 2002 « zur Zustimmung zum Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, zu den Protokollen I und II sowie zum Briefwechsel, geschehen zu Luxemburg am 5. Juni 2001 » beantragt wird, insofern hierdurch Artikel 18 Absatz 2 des obenerwähnten Abkommens bestätigt wird.

B.3. Artikel 2 des Zustimmungsgesetzes vom 11. Dezember 2002 besagt, daß das Abkommen, die Protokolle und der Briefwechsel, die am 5. Juni 2001 in Luxemburg aufgestellt wurden, « uneingeschränkt wirksam » sind.

Die Prüfung durch den Hof umfaßt die Analyse des Inhalts der Bestimmungen des Abkommens und der Protokolle. Der Hof wird daher bei der Prüfung berücksichtigen müssen, daß es sich hierbei nicht um einen einseitigen Hoheitsakt handelt, sondern um eine Vertragsnorm, zu deren Einhaltung gegenüber einem anderen Staat Belgien sich völkerrechtlich verpflichtet hat.

B.4. Die intervenierenden Parteien H. Bleijlevens, gleichzeitig Kläger in der Rechtssache Nr. 2625, und G. Starmans führen in ihrem Interventionsschriftsatz in der Rechtssache Nr. 2634 einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention an.

Neue Klagegründe dürfen nur in dem in Artikel 85 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 vorgesehenen Fall angeführt werden. Da sich der Interventionsschriftsatz nicht auf Artikel 85, sondern auf Artikel 87 des obengenannten Gesetzes stützt, ist der darin angeführte neue Klagegrund unzulässig.

B.5.1. Auf der Grundlage von Artikel 18 des Abkommens zwischen der Regierung des Königreichs Belgiens und der Regierung des Königreichs der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Festlegung anderer Regeln im Zusammenhang mit der Besteuerung, das am 19. Oktober 1970 in Brüssel unterzeichnet wurde (nachstehend « das alte Steuerabkommen » genannt), sind Pensionen und andere gleichartige Vergütungen, die einem Einwohner eines der Staaten aufgrund eines früheren Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert. Aufgrund dieser Bestimmung besitzt der Aufenthaltsstaat des Empfängers die Steuerbefugnis.

Das « neue Steuerabkommen » besteht aus einem Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, den Protokollen I und II sowie dem Briefwechsel, die am 5. Juni 2001 in Luxemburg unterzeichnet wurden. Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a) des Abkommens erhält diesen Grundsatz aufrecht und sieht eine Besteuerung durch den Aufenthaltsstaat für Pensionen und andere gleichartige Vergütungen vor, die einem Einwohner eines Vertragsstaates aufgrund eines früheren Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, sowie für Leibrenten und Leistungen - regelmäßige oder unregelmäßige - aus Pensionssparen, Pensionsfonds und Gruppenversicherungen.

Absatz 2 enthält eine Ausnahme zu dieser Regel und räumt auch dem Herkunftsstaat, das heißt dem Staat, von dem die obenerwähnten Einkommenselemente ausgehen, ein Recht zur Besteuerung der obenerwähnten Einkommenselemente ein, wenn bestimmte Bedingungen kumulativ erfüllt sind, nämlich:

a) der Aufbau der betreffenden Einkünfte war im Herkunftsstaat mit « Steuererleichterungen » verbunden, was beinhaltet, daß der Anspruch auf die Pension im Herkunftsstaat steuerfrei aufgebaut wurde oder die Beiträge für Steuervorteile im Herkunftsstaat berücksichtigt wurden;

b) die Einkünfte werden im Aufenthaltsstaat des Empfängers nicht zu dem im allgemeinen für Berufseinkünfte aus einer nicht selbständigen Erwerbstätigkeit geltenden Tarif besteuert, oder

der Bruttobetrag der betreffenden Einkünfte wird in diesem Aufenthaltsstaat zu weniger als 90 Prozent in die Besteuerung einbezogen;

c) der gesamte Bruttobetrag der Einkünfte ist pro Kalenderjahr höher als 25.000 Euro.

Wenn Absatz 2 Anwendung findet, wird die Doppelbesteuerung gemäß Artikel 23 des neuen Steuerabkommens vermieden.

B.5.2. Die Kläger erklären, außergesetzliche, regelmäßige Pensionsleistungen zu erhalten, die den Bedingungen von Absatz 2 von Artikel 18 des neuen Steuerabkommens entsprechen, so daß sie ab dem 1. Januar 2003 in den Niederlanden besteuert würden, wo sie grundsätzlich progressiv besteuert würden. Unter der Geltung des alten Steuerabkommens hingegen seien sie in Belgien besteuert worden, wo diese Pensionsleistungen nach Darlegung der Kläger auf der Grundlage von Artikel 39 § 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) als Einkünfte aus beweglichem Vermögen besteuert worden seien, was zu einem niedrigeren Steuertarif geführt habe.

Der Hof beschränkt seine Prüfung auf die Situation derjenigen, die als Privatpersonen regelmäßige zusätzliche Pensionsleistungen erhalten.

B.6. Aus den Vorarbeiten zum Zustimmungsgesetz geht hervor, daß eine Revision des Doppelbesteuerungsabkommens von 1970 als notwendig erachtet wurde, um eine Lösung « für eine Reihe heikler Probleme, die in den vergangenen Jahren aufgetreten sind, wie die Besteuerung [...] von Pensionen und die Auswanderung aus Steuergründen » zu bieten (*Parl. Dok.*, Senat, 2001-2002, Nr. 2-1293/1, S. 7).

Diesbezüglich erklärte der zuständige Minister im Senat, daß Belgien bereits seit 1989 innerhalb der OECD Fürsprecher des Grundsatzes der Besteuerung durch den Herkunftsstaat für bestimmte Pensionen gewesen sei, und dies aus Gründen der Steuergerechtigkeit, und daß insbesondere eine « solche Besteuerung durch den Herkunftsstaat ebenfalls gerechtfertigt [ist] angesichts besonderer Umstände von Privatpensionen in den Beziehungen zwischen Belgien und den Niederlanden [...] » (*Parl. Dok.*, Senat, 2002-2003, Nr. 2-1293/3, SS. 8 und 9).

Es wurde spezifisch auf die Problematik der sogenannten « Pensionsflucht » verwiesen, wonach Einwohner der Niederlande nach Belgien umziehen, ihr in den Niederlanden steuerfrei aufgebautes Pensionskapital einer in Belgien niedergelassenen Pensionsversicherungsanstalt übertragen und anschließend ihr Pensionskapital zurückkaufen, was in Belgien unter bestimmten Bedingungen steuerfrei geschehen kann (*Parl. Dok.*, Senat, 2002-2003, Nr. 2-1293/2, S. 44). Im allgemeinen wird auf den Wunsch der Vertragsstaaten hingewiesen, ein Gleichgewicht anzustreben « hinsichtlich der Besteuerung in der Aufbauphase und in der Auszahlungsphase der Pension » (ebenda, Nr. 2-1293/3, S. 9).

Gemäß der gemeinsamen Begründung des neuen Steuerabkommens ist

« die Leitlinie [in Artikel 18 des neuen belgisch-niederländischen Abkommens] eine Garantie für ein grenzüberschreitendes kohärentes Funktionieren des bei Pensionen und Leibrenten angewandten Systems, wobei Ansprüche auf die Altersversorgung über den Abzug von Prämien steuerfrei aufgebaut werden können und Altersruhegelder besteuert werden. In diesem Zusammenhang wurde in Artikel 18 eine Verteilung der Steuerbefugnis in der Form vereinbart, daß ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Steuererleichterungen beim Aufbau von Ansprüchen auf Pensionen und Leibrenten sowie der Besteuerung von Leistungen in Form von Pensionen und Leibrenten beziehungsweise deren Rückkaufsummen verwirklicht wird » (ebenda, Nr. 2-1293/2, S. 45).

Zur Hauptsache

In bezug auf den ersten Klagegrund

B.7. Im ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 2634 sowie in der Rechtssache Nr. 2625 wird angeführt, Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens verstoße gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung, indem er für Pensionen aus den Niederlanden eine Besteuerung durch den Herkunftsstaat auferlege, während Pensionen aus Belgien (erster Teil des Klagegrunds) oder aus einem anderen Vertragsstaat (zweiter Teil des Klagegrunds) der Besteuerung durch den Aufenthaltsstaat unterlägen und somit in Belgien besteuert würden. Die in Belgien wohnhaften Steuerpflichtigen würden folglich je nach Herkunft ihrer Pension unterschiedlich behandelt. Nach Darlegung der Kläger sei die angefochtene Besteuerung durch den Herkunftsstaat nicht sachdienlich im Hinblick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, da sie sowohl Steuerpflichtige betreffe, die

Pensionsflucht anstreben, als auch Steuerpflichtige, die aus anderen als steuerlichen Gründen nach Belgien umgezogen seien.

B.8.1. Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens findet Anwendung auf eine objektiv bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen, nämlich Einwohnern Belgiens oder der Niederlande, die Einkünfte aus Pensionen im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a) dieses Abkommens aus dem anderen Staat erhalten und die drei in Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a) und b) festgelegten Bedingungen erfüllen, nämlich erstens mit steuerlichen Erleichterungen in dem Land aufgebaut worden sein, aus dem das Einkommenselement stammt, zweitens im Aufenthaltsstaat nicht progressiv besteuert werden oder zu weniger als 90 Prozent von der Besteuerung betroffen sein, und drittens jährlich mehr als 25.000 Euro brutto betragen. Nur diese Steuerpflichtigen werden im Herkunftsstaat besteuert, während die Steuerpflichtigen, die nicht dieser Beschreibung entsprechen, im Aufenthaltsstaat besteuert werden.

B.8.2. Die von den Klägern bemängelte Besteuerung im Herkunftsstaat entspricht der Zielsetzung des belgischen Gesetzgebers, der zunächst ein steuerliches Gleichgewicht bezüglich der Steuer auf außergesetzliche Pensionen zwischen der Besteuerung in der Aufbauphase und der Besteuerung in der Auszahlungsphase anstrebte und sodann die sogenannte « Pensionsflucht » bekämpfen wollte, da zahlreiche Niederländer hauptsächlich aus steuerlichen Gründen ihren Wohnsitz nach Belgien verlegen. Eine solche Besteuerung durch den Herkunftsstaat macht nämlich die steuerliche Auswanderung der Niederländer nach Belgien weniger vorteilhaft und bietet Belgien die Möglichkeit, entsprechend seiner Politik Pensionsleistungen, die in Belgien steuerlich aufgebaut wurden, auch dann zu besteuern, wenn sie in den Niederlanden ausgezahlt werden, und sie gestattet es den Niederlanden, diesbezüglich eine ausgeglichene Steuerpolitik zu führen.

Das Argument der Kläger, daß auch im rein belgischen Kontext ein steuerliches Ungleichgewicht bestehe bezüglich der Steuer auf außergesetzliche Pensionen zwischen der Besteuerung in der Aufbauphase und der Besteuerung in der Auszahlungsphase, läßt die Tatsache außer acht, daß es sich in diesem Fall um Pensionseinkünfte von Einwohnern Belgiens handelt, die in Belgien aufgebaut wurden und nicht in den Anwendungsbereich irgendeines Doppelbesteuerungsabkommens fallen und für die Belgien aufgrund des Grundsatzes der Steuerhoheit des Staates die Steuerpolitik anwenden kann, die es für wünschenswert erachtet.

B.8.3. Die angefochtene Besteuerung durch den Herkunftsstaat kann ebenfalls nicht als unverhältnismäßig gelten, selbst wenn man berücksichtigt, daß die belgische Steuerlast für die Steuern auf Pensionsleistungen geringer sei als die niederländische. Der Gleichheitsgrundsatz erfordert nicht, daß Belgien in allen Abkommen, die es mit den Nachbarländern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließt, den Steuerpflichtigen in jedem einzelnen Fall das System garantiert, das für sie zu jedem Zeitpunkt das günstigste wäre.

B.8.4. Der zweite Teil des Klagegrunds, wonach die Pensionsleistungen aus einem anderen Land als den Niederlanden grundsätzlich in Belgien steuerpflichtig seien und nicht im Herkunftsstaat, so daß ein ungerechtfertigter Unterschied bestehe innerhalb der Kategorie von belgischen Einwohnern, die eine im Ausland aufgebaute Pension erhielten, entbehrt einer Grundlage, denn der Verfassungsgrundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung erfordert keineswegs, daß der belgische Staat mit anderen Vertragsparteien nur dann Abkommen schließen könnte, wenn diese Abkommen dieselben Sachbereiche auf analoge Weise regeln würden. Der Hof muß lediglich prüfen, ob unter den Steuerpflichtigen, auf die solche Abkommen anwendbar sind, Behandlungsunterschiede vorliegen, für die es keine vernünftige Rechtfertigung gibt. Die Tatsache, daß Steuerpflichtige, auf die verschiedene internationale Abkommen Anwendung finden, unterschiedlich behandelt werden, stellt an sich keine Diskriminierung dar.

B.8.5. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

In bezug auf den zweiten Klagegrund

B.9. Im zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 2634 führen die Kläger einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, gegebenenfalls in Verbindung mit den Artikeln 10, 18, 39, 43 und 49 des EG-Vertrags (beziehungsweise den vormaligen Artikeln 5, 8A, 48, 52 und 59 des EG-Vertrags). Die bemängelte Besteuerung durch den Herkunftsstaat stelle eine Behinderung des freien Personenverkehrs und des freien Dienstleistungsverkehrs dar, da die (gegebenenfalls zukünftigen) Einwohner Belgiens dazu verpflichtet würden, ihre Berufstätigkeit in den Niederlanden einzustellen, wenn sie vermeiden wollten, daß ihre aus den Niederlanden stammende Pension 25.000 Euro brutto überschreite (erster Teil). Sodann mache

diese Besteuerung durch den Herkunftsstaat den Aufenthalt in Belgien unattraktiv, da EU-Bürger im Ruhestand, auf die die angeprangerte Besteuerung durch den Herkunftsstaat Anwendung finde, dazu verleitet seien, ihren Wohnsitz in andere Staaten zu verlegen, die mit den Niederlanden ein Abkommen geschlossen hätten, in dem keine Besteuerung durch den Herkunftsstaat vorgesehen sei (zweiter Teil). Schließlich gefährde die Besteuerung durch den Herkunftsstaat die Nutzung der Möglichkeiten des gemeinsamen Marktes (dritter Teil).

B.10. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften sind die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Maßnahmen zur Vereinheitlichung und Harmonisierung dafür zuständig, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um gegebenenfalls durch das Abschließen bilateraler Steuerabkommen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. In diesem Zusammenhang steht es den Mitgliedstaaten frei, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen. Bei der Ausübung der in dieser Weise aufgeteilten Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten jedoch verpflichtet, den Gemeinschaftsvorschriften nachzukommen und insbesondere den Grundsatz der Inländerbehandlung von Staatsangehörigen der anderen Mitgliedstaaten und ihrer eigenen Staatsangehörigen zu wahren, die von den durch den EG-Vertrag garantierten Freiheiten Gebrauch gemacht haben (EuGH, 12. Mai 1998, Nr. C-336/96, Gilly gegen Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, *Slg.*, 1998, I, 2793, Randnrn. 24 und 30; EuGH, 12. Dezember 2002, Nr. C-385/00, F.W.L. de Groot gegen Staatssecretaris van Financiën, Randnrn. 93 und 94)

Ausgehend davon, daß die Artikel 39 und 43 des EG-Vertrags auf die Situation der Kläger Anwendung finden, erkennt der Hof in diesem Fall nicht, inwiefern eine Regelung im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 des neuen Doppelbesteuerungsabkommens gegen die durch die Artikel 39 und 43 des EG-Vertrags garantierten Rechte verstoßen würde, insbesondere das Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit - da die angefochtene Regelung ungeachtet der Staatsangehörigkeit der betroffenen Einwohner anwendbar ist - und das Verbot der Behinderung der Inanspruchnahme der genannten Rechte. Die betreffende Bestimmung beschränkt sich strenggenommen lediglich darauf, die Kriterien zur Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen. Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft zufolge « ergibt sich die Vorteilhaftigkeit oder Nachteiligkeit der steuerlichen Behandlung der betroffenen Steuerpflichtigen nicht so sehr aus der Wahl des Anknüpfungsfaktors, sondern aus dem Niveau der Besteuerung in dem angesichts

der mangelnden gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierung der Steuersätze für die direkten Steuern zuständigen Staat ». Außerdem soll « ein Abkommen wie das hier streitige lediglich verhindern [...], daß ein und dieselben Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden. Es soll nicht gewährleistet, daß die Steuern, die von dem Steuerpflichtigen in dem einen Staat erhoben werden, nicht höher sind als diejenigen, die von ihm in dem anderen Staat erhoben werden » (EuGH, 12. Mai 1998, Nr. C-336/96, Gilly gegen Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, *Slg.*, 1998, I, 2793, Randnrn. 34 und 46).

Aus den vorstehenden Erwägungen ist zu schlußfolgern, daß die angeführten Verstöße gegen die Artikel 18, 39 und 43 des EG-Vertrags nicht annehmbar sind. Aus den gleichen Gründen ist ebenfalls nicht zu erkennen, inwiefern gegen Artikel 49 des EG-Vertrags verstoßen worden wäre.

Da sich der dritte Teil des Klagegrunds nicht auf andere als die vorstehend untersuchten Argumente stützt, ist er nicht zu prüfen.

In bezug auf den dritten Klagegrund

B.11. Im dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 2634 sowie in der Rechtssache Nr. 2625 führen die Kläger an, das in Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens vorgesehene Kriterium « 25.000 Euro pro Kalenderjahr » verstoße gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit deren Artikel 172, da ein solches Kriterium weder sachdienlich (erster Teil) noch verhältnismäßig (zweiter Teil) sei.

B.12.1. Mit dem von den Klägern bemängelten Kriterium wird ein Unterschied gemacht zwischen der Kategorie von Einwohnern Belgiens beziehungsweise der Niederlande, die Pensionen und andere Einkünfte im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a) des neuen Steuerabkommens erhalten, die aus dem anderen Staat stammen, wo sie mit Steuererleichterungen aufgebaut wurden, und die im Aufenthaltsstaat nicht zum allgemein anwendbaren Steuertarif für Einkünfte aus nicht selbständigen Berufen besteuert werden, je nachdem, ob der gesamte Bruttobetrag dieser Einkommenselemente, die in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, besteuert wären, im Kalenderjahr mehr als 25.000 Euro beträgt (nachstehend « die Grenze von 25.000 Euro » genannt). Nur über den Betrag von 25.000 Euro

brutto pro Kalenderjahr hinaus gilt der Grundsatz der Besteuerung durch den Herkunftsstaat. Unterhalb dieser Grenze gilt der Grundsatz der Besteuerung durch den Aufenthaltsstaat.

B.12.2. Aus den Vorarbeiten wird deutlich, daß mit der Verteilung der Steuerbefugnis ein « ausgeglichenes Verhältnis » zwischen der steuerlichen Erleichterung beim Aufbau der Pension und der Besteuerung bei deren Auszahlung erreicht werden sollte. Diesbezüglich erklärte der zuständige Minister, daß die Grenze von 25.000 Euro « als Bezugswert für eine annehmbare Erhöhung zwischen den bei der Aufbauphase im Herkunftsstaat gewährten Steuererleichterungen und dem Steuersystem für die späteren Leistungen im Aufenthaltsstaat gilt » (*Parl. Dok.*, Senat, 2002-2003, Nr. 2-1293/3, SS. 10 und 11).

B.12.3. Das Kriterium des Betrags von 25.000 Euro brutto pro Kalenderjahr ist objektiv und sachdienlich. Aus der gemeinsamen Begründung des neuen Steuerabkommens wird ersichtlich, daß er « [...] errechnet wurde, indem der Durchschnittsbetrag der 1999 in den Niederlanden für die erste und zweite Säule der Pensionsleistungen ausgezahlten Beträge für eine erhebliche Zahl künftiger Jahre extrapoliert worden ist. Mit dieser Obergrenze wird somit erreicht, daß auf Personen, die höchstens eine solche durchschnittliche Pension erhalten, ausschließlich die Hauptregel von Artikel 18 Absatz 1 Anwendung findet » (ebenda, S. 48).

B.12.4. Selbst wenn sich herausstellen sollte - wie es die Kläger behaupten -, daß das sogenannte « Mißverhältnis », nämlich das Ungleichgewicht zwischen der Steuererleichterung beim Aufbau der Pension und der Besteuerung bei der Auszahlung, auch im internen belgischen Kontext bestehen würde, daß Pensionen bis 25.000 Euro brutto im Jahr auch in den Niederlanden mit Steuererleichterungen aufgebaut worden seien und daß das genannte « Mißverhältnis » für Pensionen bis 25.000 Euro brutto pro Jahr in den Niederlanden ebenso groß wäre wie für Pensionen über 25.000 Euro brutto in einem niederländisch-belgischen Kontext, ist die Grenze von 25.000 Euro sachdienlich hinsichtlich der Zielsetzung des Gesetzgebers, der ein vernünftiges Gleichgewicht zwischen den Erleichterungen beim Aufbau und der Besteuerung bei der Auszahlung erreichen wollte. Das besagte Kriterium ermöglicht es nämlich, nur die Empfänger einer höheren als der durchschnittlichen Pension zu treffen, wobei die Vertragsstaaten den Standpunkt vertreten, daß die Diskrepanz zwischen den Steuererleichterungen beim Aufbau dieser höheren Pensionen und der Besteuerung ihrer Auszahlung derart groß ist, daß nur diese Situationen als unausgewogen angesehen werden.

B.12.5. Die Grenze von 25.000 Euro kann ebenfalls nicht als offensichtlich unverhältnismäßig angesehen werden. Die Vertragsstaaten können den Standpunkt vertreten, daß für Pensionen bis zu einem Betrag von 25.000 Euro brutto pro Jahr weiterhin der Grundsatz der Besteuerung durch den Aufenthaltsstaat gelten kann, da das Ungleichgewicht zwischen den Steuererleichterungen beim Aufbau einer solchen Pension und der Besteuerung bei der Auszahlung als weniger störend empfunden wird, im Gegensatz zu dem, was für Pensionen über 25.000 Euro brutto pro Kalenderjahr gilt.

Wie in B.8.3 angeführt wurde, erfordert es der Gleichheitsgrundsatz nicht, daß Belgien bestrebt ist, in allen Abkommen, die es mit den Nachbarländern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließt, dem Steuerpflichtigen in jedem einzelnen Fall das System zu garantieren, das für ihn zu jedem Zeitpunkt das günstigste wäre. Weder die Tatsache, daß die Steuerlast in den Niederlanden schwerer wäre als die Steuern, die in Belgien bei unveränderter Steuerbefugnis erhoben würden, noch die Tatsache, daß das Steuersystem für Pensionen unter 25.000 Euro brutto wegen ihrer Besteuerung in Belgien günstiger wäre als das niederländische Steuersystem für Pensionen über 25.000 Euro brutto, können somit das Kriterium des Betrags von 25.000 Euro brutto zu einem unverhältnismäßigen Kriterium machen.

In bezug auf den vierten Klagegrund

B.13. In einem vierten Klagegrund führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2634 einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, gegebenenfalls in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit. In einem ersten Teil führen sie an, die Folgen des Zustimmungsgesetzes seien nicht auf die Zielsetzungen des Gesetzgebers abgestimmt, da im neuen Steuerabkommen keine Übergangsmaßnahme für die Steuerpflichtigen in Belgien vorgesehen sei, die zwar aus den Niederlanden stammende Pensionen erhielten, jedoch nicht Pensionsflucht anstrebten. In einem zweiten Teil vertreten sie den Standpunkt, Artikel 18 Absatz 2 wirke sich auf einen bereits eingetretenen Steuerzustand aus und habe *de facto* Rückwirkung, ohne daß hierfür besondere Umstände angeführt würden und ohne daß im Abkommen eine Übergangsmaßnahme vorgesehen sei, so daß ihre Pensionsrechte übermäßig beeinträchtigt würden. In einem dritten Teil führen die Kläger an, die Einwohner Belgiens, die

sich zum Zeitpunkt des Pensionsantritts für den Rückkauf oder eine Kapitalauszahlung entschieden hätten, würden anders behandelt als diejenigen, die dies nicht getan hätten oder nicht hätten tun können.

B.14.1. Insofern der vierte Klagegrund auf der Behauptung der Kläger beruht, daß Artikel 18 Absatz 2 *de facto* Rückwirkung habe, «da der Aufbau einer Pension sich *per definitionem* über einen langen Zeitraum hinzieht», ist er nicht annehmbar. Aufgrund von Artikel 33 Absatz 2 Buchstabe a) des neuen Steuerabkommens ist das Abkommen bezüglich der an der Quelle erhobenen Steuern auf Einkünfte anwendbar, die zum oder nach dem 1. Januar des Jahres, das unmittelbar dem Jahr des Inkrafttretens des Abkommens folgt, nämlich der 1. Januar 2003, zuerkannt oder auszahlbar sind.

B.14.2. In Wirklichkeit wird in dem Klagegrund das Fehlen von Übergangsbestimmungen im eigentlichen Abkommen für die bereits laufenden regelmäßigen Leistungen bemängelt, die bereits bezahlt wurden zu dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens. Diese Leistungen, die in den vergangenen Jahren in Belgien günstig besteuert wurden, werden ab dem 1. Januar 2003 aufgrund von Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens auch in den Niederlanden zu progressiven Steuersätzen besteuert.

B.14.3. Wenn die Obrigkeit eine Änderung der Politik als dringend notwendig erachtet, kann sie den Standpunkt vertreten, daß diese Änderung der Politik unmittelbar auszuführen ist, und ist sie im Prinzip nicht verpflichtet, Übergangsmaßnahmen vorzusehen. Jede dringende Änderung der Politik wäre unmöglich, wenn man annehmen würde, die Artikel 10 und 11 der Verfassung erforderten, daß das frühere System während einer bestimmten Zeitspanne aufrechterhalten werden müsse, oder es würde gegen die genannten Verfassungsbestimmungen verstoßen aus dem einzigen Grund, daß diese Änderung die Pläne derjenigen durchkreuzen würden, die sich auf die vorherige Situation verlassen hätten.

In bezug auf Artikel 18 Absatz 2 des neuen Steuerabkommens, auf den sich die Prüfung des Hofes in der vorliegenden Klage beschränkt, ist deutlich, daß dann, wenn diese Bestimmung nur auf die Pensionen anwendbar wäre, die erst nach dem Inkrafttreten des neuen Steuerabkommens Anspruch auf regelmäßige Leistungen verleihen würden, dies praktisch bedeuten würde, daß die Regelung des vorherigen Artikels 18 des alten Steuerabkommens für unbestimmte Zeit und für

eine Vielzahl an Fällen weiter gelten würde. Eine solch lange Übergangszeit würde angesichts der Darlegungen in B.6 der Zielsetzung der Vertragsparteien widersprechen.

Schließlich ist noch anzumerken, daß, obschon es stimmt, wie die Kläger in ihrem dritten Teil anführen, daß der Rückkauf der Pension vor Ende 2002 die einzige Lösung war, um die Besteuerung durch den Herkunftsstaat zu vermeiden, dies mit der zeitlichen Anwendung von zwei aufeinanderfolgenden Abkommen zusammenhängt.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klagen zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 4. Februar 2004.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts