

Geschäftsverzeichnissnr. 4444
Urteil Nr. 16/2009 vom 5. Februar 2009

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 466*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch das Gesetz vom 13. Dezember 2002, gestellt vom Gericht erster Instanz Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen und J.-P. Snappe, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 12. März 2008 in Sachen Guy Hellinx und Ann Hintjens gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 18. März 2008 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Antwerpen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 466*bis* des EStGB 1992 in der auf das Steuerjahr 2004 anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung und Artikel 39 des EG-Vertrags, indem der Anwendungsbereich dieser Bestimmung auf aus dem Ausland bezogene Berufseinkünfte beschränkt wird, die aufgrund eines internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Belgien von der Steuer der natürlichen Personen befreit sind, sofern dies im internationalen Abkommen zugelassen wird? ».

(...)

### III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 466*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992), eingefügt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 13. Dezember 2002, bestimmt:

« Bezieht ein Einwohner des Königreichs Berufseinkünfte aus dem Ausland, die aufgrund eines internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Belgien von der Steuer der natürlichen Personen befreit sind, werden die Gemeindegzuschlagsteuer und die Agglomerationszuschlagsteuer erwähnt in Artikel 466 trotzdem - sofern dies im internationalen Abkommen zugelassen wird - auf die Steuer der natürlichen Personen berechnet, die in Belgien geschuldet würde, wären die betreffenden Berufseinkünfte aus in Belgien gelegenen Quellen bezogen worden ».

B.2. Der vorliegende Richter möchte vom Hof erfahren, ob der begrenzte Anwendungsbereich dieser Bestimmung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung und Artikel 39 des EG-Vertrags, verstoße. Er stellt fest, dass Artikel 466*bis* des EStGB 1992 nicht anwendbar sei auf:

- Einwohner des Königreichs, die andere steuerfreie Einkünfte als Berufseinkünfte bezögen in Ländern, wo das internationale Abkommen die Gemeindegzuschlagsteuer auf Berufseinkünfte erlaube;

- Einwohner des Königreichs, die steuerfreie Berufseinkünfte oder andere steuerfreie Einkünfte bezögen in Ländern, wo das internationale Abkommen die Gemeindezuschlagsteuer auf Berufseinkünfte nicht erlaube;

- Einwohner des Königreichs, die in einem Land arbeiteten, mit dem Belgien kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen habe und daher den Vorteil der Steuerermäßigung von Artikel 156 des EStGB 1992 auf ihre im Ausland erworbenen Einkünfte erhielten, so dass sie nur zum Teil die Gemeindezuschlagsteuer auf ihre ausländischen Einkünfte zahlen müssten.

B.3. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleiten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung ist eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten. Artikel 39 des EG-Vertrags gewährleitet die Freizügigkeit der Arbeitnehmer.

Der Hof muss prüfen, ob der Gesetzgeber gegen die vorerwähnten Bestimmungen verstoßen hat, indem er aufgrund des Bestehens eines internationale Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, aufgrund des Inhalts dieses internationalen Abkommens (Erlauben oder Nichterlauben der Erhebung einer Gemeinde- oder Agglomerationszuschlagsteuer) und aufgrund der Beschaffenheit der Einkünfte (Berufseinkünfte oder andere Einkünfte), die für die Berechnung der lokalen Zuschlagsteuern berücksichtigt werden, einen Unterschied macht.

B.4. Die fragliche Bestimmung wurde in das EStGB 1992 eingefügt anlässlich 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 » sowie der Protokolle I und II und des Briefwechsels, die am 5. Juni 2001 in Luxemburg unterschrieben wurden. Das Zustimmungsgesetz vom 11. Dezember 2002, das Abkommen, die Protokolle und die Briefe wurden im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. Dezember 2002 veröffentlicht.

Artikel 23 § 1 Buchstabe a) dieses Vertrags bestimmt:

« Wenn ein Einwohner Belgiens andere Einkünfte als Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne von Artikel 12 § 5 erzielt oder Bestandteile eines Vermögens besitzt, die gemäß den Bestimmungen dieses Abkommens in den Niederlanden besteuert werden, befreit Belgien diese Einkünfte oder diese Vermögensbestandteile von der Steuer, doch um den Betrag der Steuer auf die anderen Einkünfte oder Vermögensbestandteile dieses Einwohners zu berechnen, kann Belgien den Steuersatz anwenden, der anwendbar wäre, wenn diese Einkünfte oder Vermögensbestandteile nicht befreit wären ».

In Bezug auf diese Bestimmung heißt es in Protokoll I (Ziffer 24 Buchstabe a)):

« Zur Bestimmung der Zuschlagsteuern, die durch die belgischen Gemeinden und Agglomerationen festgelegt werden, werden in Belgien ungeachtet der Bestimmungen von Artikel 23 § 1 Buchstabe a) und gleich welcher anderen Bestimmung dieses Abkommens die Berufseinkünfte, die gemäß Artikel 23 § 1 Buchstabe a) befreit sind, berücksichtigt. Diese Zuschlagsteuern werden auf die Steuern berechnet, die in Belgien geschuldet würden, wären die betreffenden Einkünfte aus belgischen Quellen bezogen worden ».

B.5. Die Einfügung der fraglichen Bestimmung wurde als notwendig angesehen, weil Artikel 466 des EStGB 1992 « es nicht erlaubt, Gemeinde- und Agglomerationszuschlagsteuern in Bezug auf die laut Abkommen befreiten Einkünfte zu erheben » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2002-2003, Nr. 2062/001, S. 5). Sie wurde allgemein formuliert, um auch auf die Fälle anwendbar zu sein, in denen ein anderes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine ähnliche Bestimmung enthalten würde wie diejenige des Protokolls I zum belgisch-niederländischen Abkommen (ebenda, SS. 5 und 10).

B.6. Die fragliche Bestimmung hat zur Folge, dass lokale Zuschlagsteuern auf die von der Steuer der natürlichen Personen befreiten Berufseinkünfte von Personen, die auf dem Gebiet einer belgischen Gemeinde wohnen, aber im Ausland arbeiten, erhoben werden, jedoch nur insofern das internationale Abkommen dies erlaubt. Somit tragen diese Personen zur Finanzierung der Gemeinde bei, in der sie wohnen und in der vernünftigerweise davon ausgegangen werden kann, dass sie sowie gegebenenfalls ihre Familienmitglieder die kommunalen Dienste und Infrastrukturen in Anspruch nehmen.

B.7. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Steuerpflichtigen der Gemeinde- und Agglomerationszuschlagsteuer zu bestimmen. Hierzu verfügt er über einen breiten Ermessensspielraum.

Wenn der Gesetzgeber einer Kategorie von Einwohnern, die der lokalen Zuschlagsteuer entgehen, diese Steuer auferlegen möchte, muss er notwendigerweise die Schwierigkeiten berücksichtigen, die insbesondere hinsichtlich der Verwaltungs- und Infrastrukturkosten für die eintreibende Verwaltung mit der Erhebung der Steuer einhergehen.

B.8. Die fragliche Maßnahme beruht auf einem objektiven Unterscheidungskriterium; nur die Einwohner des Königreichs, die Berufseinkünfte aus dem Ausland erhalten, welche aufgrund eines internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Belgien von der Steuer der natürlichen Personen befreit sind, unterliegen den Gemeinde- und Agglomerationszuschlagsteuern, sofern das internationale Abkommen dies erlaubt.

B.9. Die fragliche Maßnahme ist sachdienlich, um die Zielsetzung des Gesetzgebers zu erreichen; die Kategorie der Einwohner einer Gemeinde, die Einkünfte aus dem Ausland haben, welche aufgrund eines internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Belgien von der Steuer der natürlichen Personen befreit sind, entgeht sonst den lokalen Zuschlagsteuern. Der Behandlungsunterschied aufgrund des Bestehens eines internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist daher vernünftig gerechtfertigt.

B.10. In Bezug auf den Behandlungsunterschied aufgrund des Inhalts des internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Erlauben oder Nichterlauben der Erhebung einer Gemeinde- oder Agglomerationszuschlagsteuer) muss der Hof berücksichtigen, dass der Gesetzgeber in grenzüberschreitenden Angelegenheiten nicht einseitig handeln darf.

Der Gleichheitsgrundsatz erfordert im Übrigen nicht, dass der belgische Staat in jedem Abkommen, das er mit anderen Ländern zur Vorbeugung der Doppelbesteuerung schließt, bestrebt ist, von Fall zu Fall den Steuerpflichtigen das System zu gewährleisten, das für sie jederzeit das vorteilhafteste wäre, und ebenfalls nicht, dass der belgische Staat mit anderen Vertragsparteien nur Abkommen schließen könnte unter der Bedingung, dass diese Abkommen die gleichen Angelegenheiten auf analoge Weise regeln würden. Die unterschiedliche Weise, auf die das Steuersystem in verschiedenen Ländern organisiert ist und die unterschiedlichen Steuersätze, die dort Anwendung finden, können dazu führen, dass andere Lösungen gewählt werden für Situationen, die aus dem Blickwinkel der belgischen Rechtsordnung analog sind.

Daher ist es nicht offensichtlich unvernünftig, dass ein Einwohner des Königreichs mit Berufseinkünften aus dem Ausland, die aufgrund eines internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Belgien von der Steuer der natürlichen Personen befreit sind, nur der lokalen Zuschlagsteuer unterliegt, sofern das internationale Abkommen dies erlaubt.

B.11. Die Einwohner des Königreichs, die Berufseinkünfte aus dem Ausland erhalten, welche aufgrund eines internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Belgien von der Steuer der natürlichen Personen befreit sind, unterliegen zwar der lokalen Zuschlagsteuer, sofern das internationale Abkommen es erlaubt, doch die steuerpflichtige Grundlage ist nicht die gleiche wie für die Personen, die in Belgien arbeiten. Für die Letztgenannten werden die lokalen Zuschlagsteuern auf ihre gesamten Einkünfte berechnet, während für Personen, die im Ausland arbeiten, die lokalen Zuschlagsteuern nur auf ihre Berufseinkünfte berechnet werden.

Unter Berücksichtigung des breiten Ermessensspielraums, über den der Gesetzgeber in Steuerangelegenheiten verfügt, wie in B.7 dargelegt wurde, kann der Behandlungsunterschied aufgrund der Art der Einkünfte nicht als offensichtlich unverhältnismäßig angesehen werden.

B.12. Die Freizügigkeit soll « den Gemeinschaftsbürgern die Ausübung jeder Art von Erwerbstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern » (EuGH, 7. Juli 1988, 143/87, *Stanton*, § 13). Artikel 39 des EG-Vertrags verbietet es insbesondere, die Gemeinschaftsbürger zu « benachteiligen [...], wenn sie eine Erwerbstätigkeit im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats ausüben wollen », und steht « jeder nationalen Maßnahme entgegen, die, auch wenn sie ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit anwendbar ist, geeignet ist, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten durch die Gemeinschaftsangehörigen zu behindern oder weniger attraktiv zu machen » (EuGH, 1. April 2008, C-212/06, *Regierung der Französischen Gemeinschaft und Wallonische Regierung*, §§ 44 und 45).

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, C-336/96, *Gilly*, §§ 24 und 30; 12. Dezember 2002, C-385/00, *de Groot*, §§ 93 und 94; 16. Oktober 2008, C-527/06, *Renneberg*, §§ 48 und 51).

Ohne dass geprüft werden muss, ob die Auferlegung der lokalen Zuschlagsteuern eine Maßnahme ist, die die Ausübung des freien Verkehrs einschränkt, genügt im vorliegenden Fall die Feststellung, dass die fragliche Maßnahme ungeachtet der Staatsangehörigkeit der Einwohner des Königreichs Anwendung findet, dass sie dazu dient, die Einwohner einer Gemeinde zu deren Finanzierung beitragen zu lassen, und daher einem Ziel dient, das als ein gemeinnütziges Ziel angesehen werden kann, dass sie aus den in B.7 bis B.11 dargelegten Gründen geeignet ist, die Verwirklichung dieses Ziels zu gewährleisten, und dass sie nicht offensichtlich unverhältnismäßig hierzu ist.

B.13. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 466*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung und Artikel 39 des EG-Vertrags.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 5. Februar 2009.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt