

Geschäftsverzeichnissnr. 5314
Entscheid Nr. 7/2014 vom 23. Januar 2014

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 174/1 und 313 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, abgeändert durch die Artikel 28 und 33 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen, und - zusätzlich - der Artikel 25 bis 38 desselben Gesetzes, erhoben von Guy Kleynen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût und T. Giet, und dem emeritierten Präsidenten M. Bossuyt gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 17. Februar 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 20. Februar 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob Guy Kleynen, wohnhaft in 1150 Brüssel, avenue des Albatros 17, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 174/1 und 313 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992), abgeändert durch die Artikel 28 und 33 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen, und - zusätzlich - der Artikel 25 bis 38 desselben Gesetzes (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2011, vierte Ausgabe).

Die von derselben klagenden Partei erhobene Klage auf einstweilige Aufhebung der vorerwähnten Artikel 174/1 und 313 wurde mit Entscheid Nr. 56/2012 vom 19. April 2012, der im *Belgischen Staatsblatt* vom 14. August 2012 veröffentlicht wurde, zurückgewiesen.

In seinem Entscheid Nr. 18/2013 vom 21. Februar 2013, der im *Belgischen Staatsblatt* vom 3. April 2013 veröffentlicht wurde, hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Sind die Artikel 56 und 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und die Artikel 36 und 41 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum dahingehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat nicht erlauben, Rechtsvorschriften zu erlassen und beizubehalten, die für von gebietsfremden Banken gezahlte Zinsen eine insofern höhere Besteuerung einführen, als eine Steuerbefreiung beziehungsweise ein niedrigerer Steuersatz ausschließlich auf von belgischen Banken gezahlte Zinsen Anwendung findet? ».

Mit am 21. Juni 2013 eingegangenem Schreiben der Kanzlei des Gerichtshofes der Europäischen Union wurde der Verfassungsgerichtshof gebeten, dem Gerichtshof der Europäischen Union mitzuteilen, ob er in Anbetracht des am 6. Juni 2013 vom Gerichtshof der Europäischen Union in der Rechtssache C-383/10 verkündeten Urteils sein Vorabentscheidungsersuchen aufrechterhalten möchte.

Durch Anordnung vom 2. Juli 2013 hat der Verfassungsgerichtshof die Vorabentscheidungsfrage, die er in seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 18/2013 dem Gerichtshof der Europäischen Union gestellt hatte, zurückgezogen.

Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 15. Juli 2013 wurde die Rechtssache C-99/13 aus dem Register des Gerichtshofes gestrichen.

Durch Anordnung vom 10. Oktober 2013 hat der Verfassungsgerichtshof den Sitzungstermin auf den 12. November 2013 anberaumt, nachdem die Parteien aufgefordert wurden, in einem spätestens am 5. November 2013 einzureichenden Ergänzungsschriftsatz, den sie innerhalb derselben Frist in Kopie austauschen, ihre etwaigen Bemerkungen anlässlich der Annahme des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2012, durch den insbesondere die Artikel 174/1 und 313 des EStGB 1992 abgeändert wurden, einerseits und des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 6. Juni 2013 in der Rechtssache C-383/10 andererseits zu äußern.

Der Ministerrat hat einen Ergänzungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 12. November 2013

- erschien B. Druart, Generalberater der Finanzen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter T. Giet und L. Lavrysen Bericht erstattet,
- wurde die vorgenannte Partei angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Aus dem Entscheid Nr. 18/2013 vom 21. Februar 2013 geht hervor, dass der Gerichtshof noch über den siebten Klagegrund zu befinden hat, in dem die klagende Partei vorbringt, dass die Artikel 171 Nr. 3*quinquies*, 174/1 § 1 Absatz 4 und 269 Absatz 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), abgeändert, eingefügt bzw. abgeändert durch die Artikel 27 Nr. 6, 28 und 29 Nr. 6 des angefochtenen Gesetzes, im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 172 der Verfassung und den Artikeln 56 und 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) stünden, insofern sie einen Behandlungsunterschied unter Empfängern von Einkünften aus beweglichen Gütern einführen, je nachdem, ob diese Einkünfte sich aus Spareinlagen ergäben oder nicht: Die angefochtenen Bestimmungen würden nämlich den nichtbefreiten Anteil der Einkünfte aus diesen Spareinlagen nur bei belgischen Banken mit einer Abgabe von 15 Prozent belegen, die nicht erhöht werde, im Gegensatz zu denjenigen, mit denen die anderen Einkünfte im Sinne des angefochtenen Gesetzes belegt würden. Die Europäische Kommission habe jedoch beim Gerichtshof der Europäischen Union ein Verfahren wegen Vertragsverletzung gegen Belgien eingeleitet (C-383/10), weil der befreite Anteil der Einkünfte aus Spareinlagen im Widerspruch zu den Artikeln 56 und 63 des AEUV stehe, so dass die daraus entstandene Situation durch die angefochtene Bestimmung verschlimmert werde.

B.1.2. Die Artikel 171, 174/1 § 1 und 269 Absatz 1 des EStGB 1992 in der Fassung, die sie durch das angefochtene Gesetz erhalten haben, bestimmen:

Artikel 171

« In Abweichung von den Artikeln 130 bis 168 sind getrennt steuerpflichtig, außer wenn die derart berechnete Steuer erhöht um die Steuer in Bezug auf die anderen Einkünfte höher ist als die Steuer, die aus der Anwendung vorerwählter Artikel auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte hervorgehen würde:

[...]

2bis. zum Steuersatz von 15 Prozent Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, die keine Zinsen und keine Dividenden sind, und in Artikel 90 Nr. 5 bis 7 erwähnte verschiedene Einkünfte,

2ter. zum Steuersatz von 21 Prozent:

a) in Artikel 269 Absatz 1 Nr. *1bis* erwähnte Zinsen,

b) in Artikel 269 Absatz 2 und 3 erwähnte Dividenden,

c) Beträge, die in Artikel 186 im Falle des Erwerbs eigener Aktien oder Anteile durch eine inländische oder ausländische Gesellschaft als Dividenden definiert sind,

[...]

3quinquies. zum Steuersatz von 15 Prozent in Artikel 21 Nr. 5 erwähnte Einkünfte aus Spareinlagen in dem Maße, wie sie die in Nr. 5 des vorerwählten Artikels festgelegten Grenzen überschreiten,

[...] ».

Artikel 174/1 § 1

«Zu Lasten von Steuerpflichtigen, die Dividenden und Zinsen erhalten, deren Gesamtnettobetrag über 13.675 EUR liegt, wird ausschließlich zum Vorteil des Staates eine zusätzliche Abgabe auf Einkünfte aus beweglichen Gütern festgelegt, die der Steuer der natürlichen Personen gleichgesetzt wird.

Diese Abgabe wird auf 4 Prozent des Teils der in Artikel 17 § 1 Nr. 1 und 2 erwähnten Dividenden und Zinsen festgelegt, der den Gesamtnettobetrag von 13.675 EUR übersteigt.

Der Nettobetrag der Einkünfte wird gemäß Artikel 22 § 1 festgelegt.

Dividenden und Zinsen, die dem Steuersatz von 10 oder 25 Prozent unterliegen, und in Artikel 171 Nr. *3quinquies* erwähnte Einkünfte aus Spareinlagen unterliegen dieser Abgabe nicht.

Bei der Beurteilung, ob die Grenze von 13.675 EUR überschritten wird, werden Dividenden und Zinsen, auf die die Abgabe nicht anwendbar ist, zuerst berechnet. In Artikel 171 Nr. 2 Buchstabe *f*) erwähnte Dividenden werden aber nicht mitgerechnet ».

Artikel 269 Absatz 1

« Der Steuersatz des Mobiliensteuervorabzugs ist festgelegt:

1. auf 15 Prozent für Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, die keine Zinsen und keine Dividenden sind, und für die in Artikel 90 Nr. 5 bis 7 erwähnten verschiedenen Einkünfte,

1bis. auf 21 Prozent für Zinsen ausschließlich der in Nr. 4 und 5 erwähnten Zinsen,

[...]

5. auf 15 Prozent für die in Artikel 21 Nr. 5 erwähnten Einkünfte aus Spareinlagen in dem Maße, wie sie die in Nr. 5 des vorerwähnten Artikels festgelegten Grenzen überschreiten ».

B.2.1. Die angefochtenen Bestimmungen bezwecken, den Mobiliensteuervorabzug auf die darin erwähnten Dividenden und Zinsen, die insbesondere nicht den nichtbefreite Anteil von Spareinlagen umfassen (Artikel 171 Nr. 3*quinquies* des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 27 Nr. 6 des angefochtenen Gesetzes), von 15 auf 21 Prozent zu erhöhen.

B.2.2. Sie bezwecken ebenfalls, eine zusätzliche Abgabe von 4 Prozent zu Lasten der Steuerpflichtigen einzuführen, die Dividenden und Zinsen erhalten, deren Wert den im Gesetz festgesetzten Betrag übersteigt, und dies auf den über diesen Betrag hinausgehenden Teil. Die Einkünfte aus Spareinlagen unterliegen nicht der zusätzlichen Abgabe, doch die Zinsen der Spareinlagen, die höher sind als der in Artikel 171 Nr. 3*quinquies* des EStGB 1992 festgesetzte Grenzbetrag, werden berücksichtigt, um zu bestimmen, ob der Betrag, über den hinaus die Abgabe geschuldet ist, erreicht ist (Artikel 174/1 § 1, eingefügt durch Artikel 28 des angefochtenen Gesetzes).

B.3.1. Die klagende Partei erhob keine Nichtigkeitsklage gegen die Bestimmungen der Programmgesetze vom 29. März 2012 (*Belgisches Staatsblatt* vom 6. April 2012), vom 22. Juni 2012 (*Belgisches Staatsblatt* vom 28. Juni 2012), vom 13. Dezember 2012 (*Belgisches Staatsblatt* vom 20. Dezember 2012) und vom 27. Dezember 2012 (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. Dezember 2012), die verschiedene Bestimmungen, welche Gegenstand der Klage waren, abgeändert haben und die - was insbesondere den siebten Klagegrund anbelangt - Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992 (Artikel 53 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012, anwendbar auf die ab dem 1. Januar 2012 zuerkannten oder ausgeschütteten Einkünfte, und Artikel 84 des Gesetzes vom 27. Dezember 2012, anwendbar auf die ab dem 1. Januar 2013 zuerkannten oder ausgeschütteten Einkünfte) ersetzt haben. Diese Bestimmung sah vor, dass der

Mobiliensteuervorabzug 15 Prozent betrug für den nichtbefreiten Anteil der Einkünfte aus Spareinlagen bei belgischen Finanzinstituten.

B.3.2. Der Klagegegenstand beschränkt sich angesichts der im siebten Klagegrund erwähnten Bestimmungen also auf jene Bestimmungen, die immer noch wirksam und nicht abgeändert worden sind, und zwar Artikel 171 Nr. 3^{quinqies} des EStGB 1992, der den Steuersatz für den nichtbefreiten Anteil der Einkünfte aus Spareinlagen bei belgischen Finanzinstituten auf 15 Prozent festsetzt, und Artikel 174/1 § 1 Absatz 4, der die vorerwähnten Einkünfte nicht mit der durch das angefochtene Gesetz eingeführten zusätzlichen Abgabe belegt.

B.4. In seinem Urteil vom 6. Juni 2013 (Rechtssache C-383/10) hat der Gerichtshof der Europäischen Union im Anschluss an eine Klage wegen Vertragsverletzung kraft Artikel 258 des AEUV über die ausschließlich für durch belgische Banken gezahlte Zinsen geltende Steuerbefreiung befunden. Der Gerichtshof erkannte:

« 39. Im Rahmen dieser Rüge macht die Kommission erstens geltend, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV verstoßen habe.

40. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese aber ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen (vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, A, C-48/11, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41. Ferner ist hervorzuheben, dass Bankdienstleistungen Dienstleistungen im Sinne von Art. 57 AEUV darstellen und dass Art. 56 AEUV der Anwendung einer nationalen Regelung entgegensteht, die die für einen Dienstleistungserbringer bestehende Möglichkeit, von dieser Freiheit tatsächlich Gebrauch zu machen, ohne objektive Rechtfertigung beschränkt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. Januar 2007, *Kommission/Dänemark*, C-150/04, *Slg.* 2007, I-1163, Randnr. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42. Unter dem Gesichtspunkt eines einheitlichen Marktes und im Hinblick auf die Verwirklichung seiner Ziele schließt Art. 56 AEUV die Anwendung einer nationalen Regelung aus, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert (Urteil *Kommission/Dänemark*, Randnr. 38).

43. Ferner steht nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Art. 56 AEUV jeder nationalen Regelung entgegen, die geeignet ist, die Tätigkeiten eines Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern (vgl. Urteil vom 5. Juli 2007, *Kommission/Belgien*, C-522/04, *Slg.* 2007, I-5701, Randnr. 38).

44. Die in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Rechtsvorschriften sehen für Zinsen aus Spareinlagen eine unterschiedliche Steuerregelung vor, je nachdem ob die Zinsen von in Belgien ansässigen Banken gezahlt werden oder nicht. Als Grund für diese unterschiedliche Behandlung

führt die belgische Regierung insbesondere an, dass in den beiden Fällen nicht dieselbe Regelung angewandt werden könne, um eine doppelte Steuerbefreiung zu vermeiden, wenn der Steuerpflichtige sowohl in Belgien als auch in einem anderen Mitgliedstaat über Spareinlagen verfüge.

45. Es ist daher zu prüfen, ob eine solche Regelung Hindernisse für den freien Dienstleistungsverkehr schafft und ob diese Hindernisse gegebenenfalls durch die von der belgischen Regierung angeführten Gründe gerechtfertigt sein können.

46. Insoweit ist festzustellen, dass die belgische Regierung in ihrer Klagebeantwortung das Vorliegen einer Beschränkung dieser Freiheit nicht bestreitet.

47. Sodann ist festzustellen, dass die streitige belgische Regelung zum einen die Wirkung hat, in Belgien ansässige Personen davon abzuhalten, Dienstleistungen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Banken in Anspruch zu nehmen und bei nicht in Belgien ansässigen Banken Sparkonten zu eröffnen oder beizubehalten, da die fragliche Steuerbefreiung für Zinsen, die eine nicht in Belgien ansässige Bank zahlt, nicht gewährt werden kann. Zum anderen ist diese Regelung geeignet, Inhaber von Sparkonten bei in Belgien ansässigen Banken, denen folglich die genannte Steuerbefreiung zugute kommt, von einem Transfer ihres Kontos auf eine Bank in einem anderen Mitgliedstaat abzuhalten.

48. Daher stellt die fragliche Regelung eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar, die nach Art. 56 Abs. 1 AEUV grundsätzlich verboten ist.

49. Nach gefestigter Rechtsprechung können nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, dennoch zulässig sein, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. u.a. Urteil vom 12. Juli 2012, *Kommission/Spanien*, C-269/09, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50. Somit ist zu prüfen, ob das einzige im Allgemeininteresse liegende Ziel, das das Königreich Belgien ausdrücklich geltend macht, nämlich die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, die festgestellte Beschränkung rechtfertigen kann.

51. Zu diesem Rechtfertigungsgrund hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, eine Beschränkung von Grundfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. in diesem Sinne u.a. Urteil *X und Passenheim-van Schoot*, Randnr. 45).

52. Zur fehlenden Möglichkeit eines Rückgriffs auf die Instrumente der Union im Bereich der u.a. durch die Richtlinie 77/799 gewährleisteten gegenseitigen Amtshilfe ist festzustellen, dass die zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten bestehenden Mechanismen zur gegenseitigen Unterstützung ausreichen, um einen Mitgliedstaat in die Lage zu versetzen, die Richtigkeit der Erklärungen der Steuerpflichtigen über ihre Einkünfte, die sie in einem anderen Mitgliedstaat erzielt haben, zu kontrollieren (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. November 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 78, und *Kommission/Spanien*, Randnr. 68).

53. Allerdings ist nicht ausgeschlossen, dass das genannte Instrument einer Zusammenarbeit in der Praxis nicht immer zufriedenstellend und reibungslos funktioniert. Die Mitgliedstaaten können jedoch aus etwaigen Schwierigkeiten beim Einholen der erforderlichen Informationen oder aus Defiziten, die bei der Kooperation ihrer Steuerverwaltungen auftreten können, keine Rechtfertigung für die Beschränkung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten herleiten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. März 2004, *Kommission/Frankreich*, C-334/02, *Slg.* 2004, I-2229, Randnr. 33, und *Kommission/Spanien*, Randnr. 72).

54. Die zuständigen Steuerbehörden wären nämlich durch nichts daran gehindert, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern als erforderlich ansehen, und gegebenenfalls bei Nichtvorlage dieser Nachweise die beantragte Steuerbefreiung zu verweigern (vgl. insbesondere Urteil vom 11. Oktober 2007, *ELISA*, C-451/05, *Slg.* 2007, I-8251, Randnr. 95 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55. In diesem Kontext trägt die belgische Regierung vor, der Gerichtshof habe im Urteil *X und Passenheim-van Schoot* die Rechtfertigung mit einer nicht ausreichenden Wirksamkeit des genannten Instruments der Zusammenarbeit anerkannt.

56. Der Gerichtshof hat in dem genannten Urteil entschieden, dass die Anwendung einer längeren Nachforderungsfrist im Fall des Verdachts, dass in einem anderen Mitgliedstaat vorhandene zu versteuernde Guthaben verschwiegen wurden, durch das Ziel, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, gerechtfertigt war.

57. Da es jedoch im vorliegenden Fall um von den Steuerpflichtigen erklärte Einkünfte geht, sollte die belgische Steuerverwaltung die erforderlichen Informationen über diese aus einem anderen Mitgliedstaat stammenden Einkünfte ohne Schwierigkeiten erlangen können.

58. Überdies sind, wie vom Königreich Belgien in seiner Klagebeantwortung hervorgehoben, die Einkünfte aus ausländischen Sparkonten, die der Steuerpflichtige anzugeben hat, auch Gegenstand eines Informationsaustauschs im Rahmen der Richtlinie 2003/48.

59. Die belgische Steuerverwaltung verfügt somit über ein Rechtsinstrument, dessen Wirksamkeit nicht in Frage gestellt wurde, um Informationen über das Vorhandensein von ausländischen Einkünften aus Mobilien zu erlangen, und ist folglich zu deren Besteuerung in der Lage.

60. Demnach kann die Rechtfertigung mit der Unzulänglichkeit der Instrumente der Zusammenarbeit auf Unionsebene nicht durchgreifen.

61. Was die Gefahr einer doppelten Steuerbefreiung und somit implizit die Rechtfertigung der fraglichen Regelung mit den Zielen der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung angeht, ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesen um vom Gerichtshof anerkannte legitime Ziele handelt (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteil vom 7. April 2011, *Kommission/Portugal*, C-20/09, *Slg.* 2011, I-2637, Randnr. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62. Insoweit ist festzustellen, dass diese Gefahr, wie die Kommission zu Recht hervorgehoben hat, auch im Fall eines Steuerpflichtigen besteht, der über zwei oder mehr Sparkonten bei in Belgien ansässigen Banken verfügt, also in einem rein internen Rahmen. Da die Steuerpflichtigen hinsichtlich der Zinsen aus einem belgischen Sparkonto anonym behandelt werden, würde es, um die streitige Steuerbefreiung mehrmals zu erhalten, genügen, dass der Steuerpflichtige seine Ersparnisse mehreren unterschiedlichen Banken anvertraut. Demzufolge ist die Gefahr eines Betrugs oder Missbrauchs, auf die sich die belgische Regierung beruft, der nationalen Steuerbefreiungsregelung inhärent und hängt nicht vom Vorliegen eines grenzüberschreitenden Faktors ab.

63. Außerdem ist für den Fall, dass sich mit der in Rede stehenden nationalen Regelung das Ziel, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten und insbesondere Steuerumgehung und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, erreichen ließe, festzustellen, dass diese Regelung über das hinausgeht, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist.

64. Nach ständiger Rechtsprechung kann nämlich die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung nur dann als Rechtfertigungsgrund angeführt werden, wenn sie auf rein künstliche Gestaltungen abzielt, die auf eine Umgehung des Steuerrechts gerichtet sind, was jede allgemeine Vermutung einer Steuerhinterziehung ausschließt. Eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht oder der Steuerhinterziehung genügt also nicht, um eine steuerliche Maßnahme zu rechtfertigen, die die Ziele des Vertrags beeinträchtigt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Oktober 2010, *Etablissements Rimbaud*, C-72/09, *Slg.* 2010, I-10659, Randnr. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im vorliegenden Fall hindert die streitige nationale Regelung jedoch nicht nur an der Umgehung und Hinterziehung von Steuern, sondern auch an der rechtmäßigen Ausübung der Dienstleistungsfreiheit, sofern die Steuerpflichtigen nachweisen, dass sie keine betrügerischen Ziele verfolgen.

65. Die belgische Regierung hätte somit weniger restriktive Maßnahmen ergreifen können, um das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung zu erreichen.

66. Daher kann die Rechtfertigung der fraglichen Regelung mit der Notwendigkeit, im Rahmen der Gewährleistung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung zu verhindern, nicht durchgreifen.

67. Was schließlich die Rechtfertigung angeht, dass im Fall von Sparkonten bei nicht in Belgien ansässigen Banken ein Steuerpflichtiger, wenn er zu Unrecht eine Steuerbefreiung erhalten habe, den Mobiliensteuervorabzug entrichten müsse, ohne die Möglichkeit eines zivilrechtlichen Rückgriffs gegen die ausländische Bank zu haben, genügt der Hinweis, dass die belgische Regierung nicht dargetan hat, inwiefern ihre Besorgnis in Bezug auf eine angemessene Verteilung der zivilrechtlichen Verantwortlichkeiten zwischen den betroffenen Steuerpflichtigen und Banken es rechtfertigen könnte, eine Maßnahme wie die in Rede stehende mit dem Ziel anzuwenden, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten.

68. Diese Rechtfertigung der streitigen Regelung kann daher nicht durchgreifen.

69. Daher kann die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, zu der die Anwendung der streitigen nationalen Regelung führt, nach der eine Steuerbefreiung ausschließlich für die Zinsen gewährt wird, die von in Belgien ansässigen Banken gezahlt werden, und nicht für die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Bankinstituten gezahlten

Zinsen, nicht durch die Ziele gerechtfertigt sein, die das Königreich Belgien geltend gemacht hat, noch entspricht diese Beschränkung dem Erfordernis der Verhältnismäßigkeit.

70. Zweitens macht die Kommission geltend, dass das Königreich Belgien durch die streitige Regelung auch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 36 EWR-Abkommen in Bezug auf den freien Dienstleistungsverkehr verstoßen habe.

71. Hierzu ist festzustellen, dass Art. 36 EWR-Abkommen dem Art. 56 AEUV entspricht, so dass die in den Randnrn. 40 bis 69 des vorliegenden Urteils zu diesem Artikel enthaltenen Erwägungen grundsätzlich auch für Art. 36 EWR-Abkommen gelten.

72. Die belgische Regierung hat nur in Bezug auf Art. 56 AEUV Rechtfertigungen vorgetragen. Folglich ist, da sie in Bezug auf Art. 36 EWR-Abkommen keine spezifische Rechtfertigung vorgetragen hat, davon auszugehen, dass auch Art. 36 EWR-Abkommen der streitigen nationalen Regelung entgegensteht.

Zum freien Kapitalverkehr

73. Die Kommission beantragt außerdem, festzustellen, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 EWR-Abkommen verstoßen hat.

74. Da die Bestimmungen des Vertrags und des EWR-Abkommens über den freien Dienstleistungsverkehr der streitigen Regelung entgegenstehen, braucht diese nicht gesondert anhand von Art. 63 AEUV und Art. 40 EWR-Abkommen geprüft zu werden, die beide den freien Kapitalverkehr zum Gegenstand haben (vgl. entsprechend Urteil *Kommission/Belgien*, Randnr. 79).

75. Folglich ist festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV und Art. 36 EWR-Abkommen verstoßen hat, dass es eine Regelung eingeführt und beibehalten hat, die für von gebietsfremden Banken gezahlte Zinsen eine insofern diskriminierende Besteuerung vorsieht, als eine Steuerbefreiung ausschließlich auf von gebietsansässigen Banken gezahlte Zinsen Anwendung findet ».

B.5. Indem die angefochtenen Bestimmungen ausschließlich den von gebietsansässigen Banken gezahlten Zinsen einen günstigen Steuersatz vorbehalten, führen sie eine diskriminierende Steuer auf von gebietsfremden Banken gezahlte Zinsen ein, die mit derjenigen analog ist, die durch das vorerwähnte Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union missbilligt wurde.

B.6. Artikel 171 Nr. 3 *quinquies* und insofern, als er sich auf Einkünfte aus Spareinlagen im Sinne von Artikel 171 Nr. 3 *quinquies* bezieht, Artikel 174/1 § 1 Absatz 4 des EStGB 1992 sind unvereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 56 des AEUV und 36 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992.

B.7.1. Der Klagegrund ist begründet.

B.7.2. Der in B.3.1 erwähnte Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992 ist untrennbar mit den in B.6 erwähnten Bestimmungen verbunden, weil darin der Prozentsatz des Mobiliensteuervorabzugs auf jene Einkünfte festgelegt wird, die der Steuer und vorkommendenfalls der aufgrund dieser Bestimmungen zu entrichtenden zusätzlichen Abgabe unterliegen. Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992, so wie er auf die Einkünfte des Jahres 2012 anwendbar ist, in der Fassung, die er durch Artikel 53 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen erhalten hat, ist aus den gleichen Gründen wie denjenigen, die in B.5 angegeben wurden, für nichtig zu erklären.

B.7.3. Diese Nichtigerklärung führt dazu, dass Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992 in der Fassung von Artikel 29 Nr. 6 des angefochtenen Gesetzes erneut in Kraft tritt. Diese Bestimmung hatte die gleiche Tragweite, verwies aber nicht auf die zugunsten von natürlichen Personen zuerkannten oder ausgeschütteten Einkünfte, während dies aber die Absicht des Gesetzgebers, der sie angenommen hat, war, so wie es aus den Vorarbeiten zum vorerwähnten Gesetzes vom 13. Dezember 2012 (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2458/001, SS. 29 und 30) ersichtlich ist. Diese Bestimmung ist also untrennbar verbunden mit derjenigen, deren Nichtigerklärung in B.7.2 begründet wurde; sie ist aus denselben Gründen für nichtig zu erklären.

B.8.1. In seinem Ergänzungsschriftsatz bittet der Ministerrat den Gerichtshof für den Fall, dass er die in B.6 erwähnten Bestimmungen für nichtig erklärt, deren Folgen in Anwendung von Artikel 8 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 aufrechtzuerhalten.

B.8.2. Diesem Antrag kann der Gerichtshof nicht stattgeben. Aus dem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union, auf das in B.4 Bezug genommen wird, geht nämlich hervor, dass dieser die Folgen der von ihm geprüften Bestimmungen nicht aufrechterhalten wollte, was es gemäß seiner Rechtsprechung nicht erlaubt, in einer späteren Entscheidung eine solche Aufrechterhaltung zu beschließen (EuGH, Große Kammer, 6. März 2007, C-292/04, *Meilicke*, Randnrn. 32 bis 41), weshalb der Verfassungsgerichtshof die Folgen der angefochtenen Bestimmungen nicht aufrechterhalten könnte, ohne dass Belgien dadurch dem Risiko einer erneuten Klage wegen Vertragsverletzung ausgesetzt wird.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erklärt

- Artikel 171 Nr. 3^{quiquies} des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 27 Nr. 6 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen,

- die Wortfolge « und in Artikel 171 Nr. 3^{quiquies} erwähnte Einkünfte aus Spareinlagen » in Artikel 174/1 desselben Gesetzbuches, eingefügt durch Artikel 28 desselben Gesetzes, und

- Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 desselben Gesetzbuches, abgeändert durch Artikel 29 Nr. 6 desselben Gesetzes und anschließend durch Artikel 53 Nr. 2 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen,

für nichtig.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 23. Januar 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels