URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

11. September 2014(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Einkommensteuer – Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Besteuerung der in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnmitgliedstaat erzielten Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Methode der Befreiung mit Progressionsvorbehalt im Wohnmitgliedstaat – Ungleichbehandlung von im Wohnmitgliedstaat und in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Immobilien“

In der Rechtssache C-489/13

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hof van beroep te Antwerpen (Belgien) mit Entscheidung vom 3. September 2013, beim Gerichtshof eingegangen am 10. September 2013, in dem Verfahren

Ronny Verest,

Gaby Gerards

gegen

Belgische Staat

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. L. da Cruz Vilaça sowie der Richter J.-C. Bonichot (Berichterstatter) und A. Arabadjiev,

Generalanwalt: N. Jääskinen,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der belgischen Regierung, vertreten durch J.-C. Halleux und M. Jacobs als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und J.-S. Pilczer als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Cordewener und W. Roels als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63 AEUV und 65 AEUV.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Verest und Frau Gerards einerseits und Belgische Staat andererseits über die steuerliche Behandlung einer in Frankreich gelegenen Immobilie in Belgien.

Rechtlicher Rahmen

3 Art. 7 § 1 des Einkommensteuergesetzbuchs 1992 (im Folgenden: EStGB 92) bestimmt:

„§ 1 – Einkünfte aus unbeweglichen Gütern sind:

1. für nicht vermietete unbewegliche Güter:

a) für in Belgien gelegene Güter:

– das Katastereinkommen, wenn es sich um unbebaute unbewegliche Güter, Material und Ausrüstung, die ihrem Wesen oder ihrer Bestimmung nach unbeweglich sind, oder die in Artikel 12 § 3 erwähnte Wohnung handelt,

– das um 40 Prozent erhöhte Katastereinkommen, wenn es sich um andere Güter handelt,

b) für im Ausland gelegene Güter: der Mietwert,

...“

4 In Art. 13 EStGB 92 heißt es:

„In Bezug auf Mietwert, Mietpreis und Mietvorteile von unbeweglichen Gütern versteht man unter Nettoeinkommen den Bruttobetrag der Einkünfte abzüglich folgender Prozentsätze für Unterhalts- und Reparaturkosten:

– 40 Prozent für bebaute unbewegliche Güter und für Material und Ausrüstung, die ihrem Wesen oder ihrer Bestimmung nach unbeweglich sind ...

...“

5 Art. 155 EStGB 92 sieht vor:

„Einkünfte, die aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, werden für die Festlegung der Steuer berücksichtigt, wobei die Steuer jedoch im Verhältnis zum Anteil der steuerfreien Einkünfte an der Gesamtheit der Einkünfte ermäßigt wird.

...“

6 Art. 3 Abs. 1 des am 10. März 1964 in Brüssel unterzeichneten Abkommens zwischen Frankreich und Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Festlegung von Regeln über die gegenseitige Verwaltungs- und Rechtshilfe im Bereich der Einkommensteuer (im Folgenden: Doppelbesteuerungsabkommen) lautet:

„Einkünfte aus unbeweglichen Gütern einschließlich Zubehör sowie totem oder lebendem Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sind nur in dem Vertragsstaat steuerpflichtig, in dem sich

diese Güter befinden.“

7 In Art. 19 A Abs. 2 und 4 des Doppelbesteuerungsabkommens heißt es:

„Die Doppelbesteuerung wird wie folgt vermieden:

A. In Belgien:

...

(2) Andere Einkünfte als die oben in Abs. 1 genannten sind von den in Art. 2 Abs. 3 A dieses Abkommens erwähnten belgischen Steuern befreit, wenn die Besteuerung ausschließlich Frankreich zugewiesen ist.

...

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen können die belgischen Steuern im Sinne dieses Abkommens auf Einkünfte, die nach dem Abkommen in Belgien steuerpflichtig sind, zu dem Satz berechnet werden, der den gesamten steuerpflichtigen Einkünften gemäß der belgischen Regelung entspricht.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

8 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Kläger des Ausgangsverfahrens in Belgien ansässig sind, wo ihre Einkünfte steuerpflichtig sind. Nach dem Kauf einer Immobilie in Frankreich im August 2004 gaben sie im folgenden Jahr eine Steuererklärung ab, die Gegenstand von Berichtigungen durch die belgischen Steuerbehörden war. Diese Berichtigungen wurden von den Klägern beanstandet, die die Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (erstinstanzliches Gericht Antwerpen) anriefen.

9 Nach der Abweisung ihrer Klage legten die Kläger des Ausgangsverfahrens beim Hof van beroep te Antwerpen (Berufungsgericht Antwerpen) Berufung ein.

10 Diesem Gericht zufolge betrifft der bei ihm anhängige Rechtsstreit die steuerliche Behandlung einer in Frankreich gelegenen Immobilie in Belgien. Es stellt hierzu fest, dass Einkünfte aus unbeweglichen Gütern nach dem Doppelbesteuerungsabkommen nur in dem Staat steuerpflichtig seien, in dem das Gut gelegen sei. Diese Befreiung sei zugunsten des Königreichs Belgien mit einem Progressionsvorbehalt verbunden, demzufolge Einkünfte aus in Frankreich gelegenen Immobilien bei der Berechnung des Steuersatzes, der für die in Belgien steuerpflichtigen Einkünfte gelte, berücksichtigt werden könnten.

11 Der Hof van beroep te Antwerpen führt außerdem aus, dass die Einkünfte aus in Belgien gelegenen nicht vermieteten Gütern auf der Grundlage des Katastereinkommens ermittelt würden und dass hypothetische Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in Frankreich ähnlich festgelegt würden. Nach Art. 7 EStGB 92 würden die Einkünfte aus nicht vermieteten, aber in einem anderen Staat als Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern jedoch allein anhand ihres Mietwerts ermittelt. Das belgische Katastereinkommen und das französische Katastereinkommen seien vergleichbar, das Katastereinkommen liege aber in der Regel unter dem Mietwert.

12 Im Licht dieser Erwägungen hat der Hof van beroep te Antwerpen beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Steht Art. 56 EG-Vertrag der Besteuerung in einem Mitgliedstaat von in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen nicht vermieteten Immobilien auf einer anderen Grundlage als ihrem

örtlichen Katastereinkommen entgegen, insbesondere wenn unterstellt wird, dass das örtliche Katastereinkommen auf ähnliche Art und Weise ermittelt wird wie das belgische Katastereinkommen aus belgischen Immobilien?

Zur Vorlagefrage

Zur Tragweite der Frage

13 Es ist darauf hinzuweisen, dass es im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof dessen Aufgabe ist, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei diesem anhängigen Verfahrens sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat der Gerichtshof die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren (Urteil Brey, C?140/12, EU:C:2013:565, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

14 Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort geben zu können, ist die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung deshalb in ihrem tatsächlichen und rechtlichen Kontext, wie er sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, zu beurteilen.

15 Es steht fest, dass es im Ausgangsverfahren um die steuerliche Behandlung der Einkünfte aus einer nicht vermieteten Immobilie geht, die von belgischen Gebietsansässigen, den Klägern des Ausgangsverfahrens, in Frankreich erworben wurde. Gemäß dem zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen werden die Einkünfte aus dieser Immobilie nur in Frankreich besteuert. Nach einer sogenannten „Progressionsvorbehalts“-Klausel können die belgischen Behörden diese Einkünfte jedoch berücksichtigen, um den nur für die in Belgien steuerpflichtigen Einkünfte geltenden Steuersatz zu ermitteln.

16 Außerdem stellt das vorlegende Gericht fest, dass die Modalitäten, nach denen die Einkünfte aus nicht vermieteten Immobilien ermittelt werden, differieren, je nachdem ob die Immobilie in Belgien oder in einem anderen Mitgliedstaat gelegen ist. So ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die Einkünfte aus der in Frankreich gelegenen nicht vermieteten Immobilie im Ausgangsverfahren anhand des Mietwerts ermittelt werden, der über dem Katastereinkommen einer vergleichbaren in Belgien gelegenen Immobilie liegt.

17 Demnach ist also zu klären, ob Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach bei der Anwendung einer in einem Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Progressionsklausel die Einkünfte aus einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen nicht vermieteten Immobilie für die Ermittlung des Einkommensteuersatzes anhand ihres „Mietwerts“ bestimmt werden, wohingegen die Einkünfte aus einer solchen Immobilie, die aber im erstgenannten Mitgliedstaat gelegen ist, auf der Grundlage ihres „Katastereinkommens“ festgelegt werden und dieses im Allgemeinen unter dem „Mietwert“ liegt.

Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

18 Zunächst ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung die Mitgliedstaaten in Ermangelung von Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen der Europäischen Union dafür zuständig bleiben, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um – gegebenenfalls im Vertragsweg – die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Dabei können die Mitgliedstaaten im Rahmen bilateraler Abkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festlegen (Urteil Imfeld und Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, Rn. 41 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

19 Diese Aufteilung der Steuerhoheit erlaubt es den Mitgliedstaaten jedoch nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom AEU-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen. Bei der Ausübung der in dieser Weise in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgeteilten Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten nämlich verpflichtet, den Unionsvorschriften nachzukommen (Urteil Imfeld und Garcet, EU:C:2013:822, Rn. 42).

20 Daraus folgt, dass ein Mitgliedstaat vorbehaltlich der Beachtung der im Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten für die Besteuerung der Einkünfte natürlicher Personen Methoden zur Bewertung der Einkünfte aus einer nicht vermieteten Immobilie vorsehen kann, die differieren, je nachdem ob die Immobilie in diesem Mitgliedstaat oder in einem anderen Mitgliedstaat gelegen ist.

21 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Maßnahmen, die durch Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten sind, solche umfassen, die geeignet sind, die Einwohner eines Mitgliedstaats von Investitionen in Immobilien in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten (Urteil Libert u. a., C?197/11 und C?203/11, EU:C:2013:288, Rn. 44).

22 In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens steht fest, dass sämtliche Einkünfte der belgischen Gebietsansässigen aus unbeweglichem Vermögen bei der Festsetzung des Steuersatzes, der für ihre in Belgien steuerpflichtigen Einkünfte gilt, berücksichtigt werden. Es steht auch fest, dass die Einkünfte aus einer in Belgien gelegenen nicht vermieteten Immobilie anhand des Katastereinkommens ermittelt werden, das unter dem Mietwert liegt, der für die Ermittlung der Einkünfte aus einer solchen Immobilie, die in einem anderen Mitgliedstaat gelegen ist, berücksichtigt wird.

23 Das vorliegende Gericht hat zu prüfen, ob die steuerpflichtigen Einkünfte der in Belgien ansässigen Eigentümer einer nicht vermieteten Immobilie, die in einem anderen Mitgliedstaat als Belgien gelegen ist, aus diesem Grund einem höheren Steuersatz unterliegen können als dem, der für die Einkünfte belgischer Gebietsansässiger gilt, die über eine vergleichbare Immobilie in Belgien verfügen.

24 Wenn dem so wäre, wäre eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine Ungleichbehandlung, die geeignet ist, belgische Gebietsansässige davon abzuhalten, in anderen Mitgliedstaaten als Belgien in Immobilien zu investieren, was zu einer in Art. 63 AEUV grundsätzlich verbotenen Beschränkung des freien Kapitalverkehrs führen kann.

Zum Vorliegen einer Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

25 Nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV berührt Art. 63 AEUV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.

26 Diese Bestimmung ist, da sie eine Ausnahme vom freien Kapitalverkehr darstellt, eng auszulegen. Daher kann sie nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre (vgl. Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Die in der genannten Bestimmung vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach die in Abs. 1 dieses Artikels genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte

Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen [dürfen]“ (vgl. Urteil *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, Rn. 56).

28 Die nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV zulässigen Ungleichbehandlungen müssen daher von den nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotenen Diskriminierungen unterschieden werden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine nationale Steuerregelung aber nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die von ihr vorgesehene Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. Urteil *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, Rn. 57).

29 Zum einen steht im Ausgangsrechtsstreit fest, dass Einkünfte aus in Frankreich gelegenen Immobilien nach dem Doppelbesteuerungsabkommen, wie es in Belgien angewandt wird, in Belgien nicht besteuert werden, wohingegen Einkünfte aus in diesem Mitgliedstaat gelegenen Immobilien in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden. Gemäß diesem Abkommen können die belgischen Behörden jedoch Einkünfte aus in Frankreich gelegenen Immobilien berücksichtigen, um den für die in Belgien steuerpflichtigen Einkünfte geltenden Steuersatz entsprechend dem in dem Abkommen vorgesehenen „Progressionsvorbehalt“ zu ermitteln.

30 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann durch die Methode der Befreiung mit „Progressionsvorbehalt“ sichergestellt werden, dass die Einkünfte eines Steuerpflichtigen, die im Wohnmitgliedstaat steuerfrei sind, von diesem dennoch berücksichtigt werden, um die Progressionsregel bei der Berechnung des Betrags der Steuer auf die übrigen Einkünfte des Steuerpflichtigen anzuwenden (vgl. in diesem Sinne Urteil *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, Rn. 47).

31 Das Ziel einer solchen Regelung besteht darin, zu verhindern, dass die zu versteuernden Einkünfte eines Steuerpflichtigen, der Eigentümer einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Immobilie ist, im Wohnmitgliedstaat mit einem Steuersatz belegt werden, der unter dem liegt, der für die Einkünfte Steuerpflichtiger, die Eigentümer vergleichbarer Immobilien im Wohnmitgliedstaat sind, gilt.

32 Im Licht dieses Ziels ist die Situation von Steuerpflichtigen, die eine Immobilie im Wohnmitgliedstaat erworben haben, mit der von Steuerpflichtigen vergleichbar, die eine Immobilie in einem anderen Mitgliedstaat erworben haben.

33 Zum anderen hat die belgische Regierung kein im Allgemeininteresse liegendes Ziel angeführt, das zur Rechtfertigung dienen könnte.

34 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, sofern sie bei der Anwendung einer in einem Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Progressionsklausel allein deshalb zu einem höheren Einkommensteuersatz führt, weil die Methode zur Ermittlung der Einkünfte aus Immobilien darauf hinausläuft, dass Einkünfte aus in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen nicht vermieteten Immobilien höher bewertet werden als Einkünfte aus solchen Immobilien, die im erstgenannten Mitgliedstaat gelegen sind. Das vorliegende Gericht hat zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung dies bewirkt.

Kosten

35 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei

dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, sofern sie bei der Anwendung einer in einem Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Progressionsklausel allein deshalb zu einem höheren Einkommensteuersatz führt, weil die Methode zur Ermittlung der Einkünfte aus Immobilien darauf hinausläuft, dass Einkünfte aus in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen nicht vermieteten Immobilien höher bewertet werden als Einkünfte aus solchen Immobilien, die im erstgenannten Mitgliedstaat gelegen sind. Das vorliegende Gericht hat zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung dies bewirkt.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.