

Geschäftsverzeichnissnr. 5319
Entscheid Nr. 137/2012 vom 30. Oktober 2012

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Mai 2009 «zur Billigung und Ausführung des am 12. Dezember 2008 in Brüssel unterzeichneten Zusatzabkommens zum Abkommen zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet in Brüssel am 10. März 1964 und abgeändert durch die Zusatzabkommen vom 15. Februar 1971 und 8. Februar 1999 », gestellt vom Gericht erster Instanz Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten R. Henneuse und M. Bossuyt, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten R. Henneuse,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 24. Januar 2012 in Sachen Xavier Deceuninck und Stéphanie Coquard gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 23. Februar 2012 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Mons folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Ist Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Mai 2009 zur Billigung und Ausführung des am 12. Dezember 2008 in Brüssel unterzeichneten Zusatzabkommens zum Abkommen zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet in Brüssel am 10. März 1964 und abgeändert durch die Zusatzabkommen vom 15. Februar 1971 und 8. Februar 1999, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 8. Januar 2010, vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er bestimmt, dass das vorerwähnte Zusatzabkommen voll und ganz wirksam wird, während Artikel 3 des Zusatzabkommens dahingehend ausgelegt werden kann, dass es ab dem 1. Januar 2009 anwendbar ist, das heißt für die Steuern, die ab dem Steuerjahr 2009, das sich auf die Einkünfte des Jahres 2008 bezieht, festgelegt werden?

Ist Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Mai 2009 zur Billigung und Ausführung des am 12. Dezember 2008 in Brüssel unterzeichneten Zusatzabkommens zum Abkommen zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet in Brüssel am 10. März 1964 und abgeändert durch die Zusatzabkommen vom 15. Februar 1971 und 8. Februar 1999, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 8. Januar 2010, vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er bestimmt, dass das vorerwähnte Zusatzabkommen voll und ganz wirksam wird, während Artikel 3 des Zusatzabkommens dahingehend ausgelegt werden kann, dass es ab dem 1. Januar 2009 anwendbar ist, das heißt für die Steuern, die ab dem Steuerjahr 2010, das sich auf die Einkünfte des Jahres 2009 bezieht, festgelegt werden? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Dem Gerichtshof werden Fragen gestellt zur Vereinbarkeit von Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Mai 2009 « zur Billigung und Ausführung des am 12. Dezember 2008 in Brüssel unterzeichneten Zusatzabkommens zum Abkommen zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet in Brüssel am 10. März 1964 und abgeändert durch die Zusatzabkommen vom 15. Februar 1971 und 8. Februar 1999 » mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Dieser Artikel 2 bestimmt:

« Das am 12. Dezember 2008 in Brüssel unterzeichnete Zusatzabkommen zum Abkommen zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet in Brüssel am 10. März 1964 und abgeändert durch die Zusatzabkommen vom 15. Februar 1971 und 8. Februar 1999, (nachstehend ‘ das Zusatzabkommen ’ genannt) wird voll und ganz wirksam ».

Das Gesetz vom 7. Mai 2009 wurde am 8. Januar 2010 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht.

B.2. Das Zusatzabkommen, das durch das fragliche Gesetz gebilligt wird, enthält einen Artikel 3, auf den in den Vorabentscheidungsfragen verwiesen wird; er bestimmt:

« Im Schlussprotokoll vom 10. März 1964 wird nach Punkt 6 ein Punkt 7 mit folgendem Wortlaut eingefügt:

‘ 7. Zur Bestimmung der Zuschlagsteuern, die durch die belgischen Gemeinden und Agglomerationen festgelegt werden, berücksichtigt Belgien, ungeachtet aller anderen Bestimmungen des Abkommens und des Zusatzprotokolls in Bezug auf Grenzgänger, die Berufseinkünfte, die in Belgien gemäß dem Abkommen und diesem Protokoll von der Steuer befreit sind. Diese Zuschlagsteuern werden auf die Steuer berechnet, die in Belgien geschuldet wäre, wenn die betreffenden Berufseinkünfte aus Belgien stammen würden. Diese Bestimmung findet Anwendung ab dem 1. Januar 2009 ’ ».

B.3. Der vorlegende Richter ist der Auffassung, der Wortlaut von Artikel 3 des Zusatzabkommens sei nicht deutlich und ermögliche es nicht zu bestimmen, ob sie sich auf die ab dem 1. Januar 2009 erzielten Einkünfte oder auf die ab dem 1. Januar 2009 in die Heberolle eingetragenen Zuschlagsteuern beziehen; auf der Grundlage der Vorarbeiten zu dem Gesetz legt er es jedoch so aus, dass die neuen Bestimmungen rückwirkend auf die Steuern Anwendung finden, die ab dem Steuerjahr 2009 festgelegt worden sind, und folglich auf die Einkünfte des Jahres 2008.

B.4.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf die durch die fraglichen Bestimmungen eingeführte Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, deren Berufseinkünfte in Belgien von der Steuer befreit sind, aber aufgrund des neuen Punktes 7 des Protokolls vom 10. März 1964, eingefügt durch Artikel 3 des Zusatzabkommens, das mit dem fraglichen Gesetz gebilligt wurde, dazu dienen, die durch die Gemeinden und Agglomerationen festgelegten Zuschlagsteuern zu bestimmen. Indem in den fraglichen Bestimmungen vorgesehen sei, dass dieser Punkt 7 « Anwendung [findet] ab dem 1. Januar 2009 », ohne unter diesen Steuerpflichtigen zu unterscheiden zwischen einerseits denjenigen, die 2008 (erste Vorabentscheidungsfrage) oder 2009 (zweite Vorabentscheidungsfrage) Berufseinkünfte erzielt

hätten, und andererseits denjenigen, die später solche Einkünfte erzielt hätten, würden diese Bestimmungen - wegen ihrer Rückwirkung nach Auffassung des vorlegenden Richters - den zur ersten dieser beiden Kategorien gehörenden Steuerpflichtigen die Möglichkeit entziehen, die Steuer vorherzusehen, die ihnen auferlegt würde.

B.4.2. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, ermöglicht die Begründung der Entscheidung, durch die der Gerichtshof befragt wird, es folglich zu bestimmen, welche Kategorien von Personen Gegenstand einer diskriminierenden Gleichbehandlung wären und worin diese bestehen würde.

B.5.1. Aufgrund ihres Zusammenhangs werden die beiden Vorabentscheidungsfragen zusammen geprüft.

B.5.2. Aus dem Vorlageurteil und aus der Verfahrensakte geht hervor, dass die Kläger vor dem vorlegenden Richter ihren Wohnsitz im belgischen Grenzgebiet im Sinne von Artikel 11 Absatz 2 Buchstabe c) Unterabsatz 2 des vorerwähnten Abkommens vom 10. März 1964 haben. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diese Hypothese.

B.6.1. Das durch das fragliche Gesetz gebilligte Zusatzabkommen bezweckt im Wesentlichen, die abweichende Steuerregelung für Grenzgänger aufzuheben, die durch das Abkommen vom 10. März 1964 festgelegt worden war und aufgrund deren sie in ihrem Aufenthaltsstaat besteuert wurden, und grundsätzlich auf sie die allgemeinen Bestimmungen anwendbar zu machen, gemäß denen sie in dem Staat besteuert werden, in dem sie ihre Tätigkeiten ausüben (*Parl. Dok.*, Senat, 2008-2009, Nr. 4-1143/1, SS. 2 bis 8).

B.6.2. In den Vorarbeiten zu dem fraglichen Gesetz sind die Gründe angegeben, die der Annahme der Bestimmungen zugrunde lagen, wonach den Steuerpflichtigen, die in Belgien ansässig sind, jedoch eine nunmehr der französischen Steuer unterliegende Berufstätigkeit in Frankreich ausüben, die in B.4 angeführten Zuschlagsteuern auferlegt werden können:

«Das Zusatzabkommen bietet ebenfalls eine Lösung für die finanziellen Probleme zahlreicher belgischer Gemeinden.

Bereits seit vielen Jahren haben die Gemeinden aus dem Grenzgebiet zu Frankreich nämlich mit erheblichen Finanzierungsproblemen zu kämpfen. Diese Probleme sind unter anderem darauf zurückzuführen, dass auf ihrem Gebiet Ansässige (beispielsweise französische Beamte) anwesend sind, deren Berufseinkünfte aufgrund des Abkommens in Frankreich steuerbar sind. Gemäß den heutigen Bestimmungen dieses Abkommens zahlen diese Personen, die in Belgien von der Steuer der natürlichen Personen befreit sind, ebenfalls keine Gemeindezuschlagsteuer, was für den Haushalt dieser Gemeinden einen in manchen Fällen erheblichen Einnahmeverlust bedeutet. Die im neuen Zusatzabkommen vorgesehene Besteuerung von 'belgischen' Grenzgängern in Frankreich hätte diese Probleme noch vergrößern können.

Dies wird jedoch nicht der Fall sein. Das Zusatzabkommen wird es Belgien nämlich ermöglichen, die Gemeindezuschlagsteuer auf die Berufseinkünfte seiner Einwohner - Grenzgänger oder andere - zu erheben, die aufgrund des Abkommens und des Zusatzabkommens in Belgien von der Steuer befreit sind.

Indem es Personen, die am 31. Dezember 2008 ihre ständige Wohnstätte in Belgien haben, nicht ermöglicht wird, noch weiterhin in den Vorteil der Grenzgängerregelung zu gelangen, wird das Zusatzabkommen auch das Phänomen der massiven Steueremigration in das französische Grenzgebiet (2 000 Steuerpflichtige pro Jahr) beenden, die ebenfalls nachteilig ist für die Finanzen der belgischen Gemeinden » (*Parl. Dok.*, Senat, 2008-2009, Nr. 4-1143/1, SS. 8 und 9; im gleichen Sinne, ebenda, SS. 24 und 25; Nr. 4-1143/2, SS. 3 und 4).

Diese Bestimmungen des Zusatzabkommens sind ein Spiegelbild von Artikel 466*bis* des Einkommenssteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992), der 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 Gemeindezuschlagsteuer 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.6.3. In denselben Vorarbeiten wurde ferner angeführt, dass die genannten Zuschlagsteuern ab dem Steuerjahr 2009, das sich auf die Einkünfte des Jahres 2008 bezieht, erhoben werden können (ebenda, Nr. 4-1143/1, SS. 25 und 51; Nr. 4-1143/2, S. 3). Weil der Gesetzgeber es als möglich erachtete, dass das Inkrafttreten des Zusatzabkommens sich verzögern könnte (ebenda, Nr. 4-1143/1, S. 36), und er sich Fragen über die Dauer des Genehmigungsverfahrens in Frankreich stellte (*Parl. Dok.*, Kammer, 2008-2009, DOC 52-1858/002, S. 4), hat er in Artikel 8 des Gesetzes vorgesehen, um « in erster Linie zu gewährleisten, dass Belgien im Fall eines verzögerten Inkrafttretens des Zusatzabkommens ab dem Steuerjahr 2009 Gemeindezuschlagsteuern zur Steuer der natürlichen Personen auf die Berufseinkünfte von Einwohnern Belgiens erheben kann, die aufgrund des Abkommens und des Zusatzabkommens in Belgien von der Steuer befreit sind und in Frankreich besteuert werden » (*Parl. Dok.*, Senat, 2008-2009, Nr. 4-1143/1, S. 36), dass die infolge des Zusatzabkommens erhobenen Steuern und Zuschlagsteuern sogar außerhalb der im EStGB 1992 vorgesehenen Veranlagungsfristen festgesetzt werden können.

B.7. In Bezug auf die Einkommensteuer entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Abschlusses des Zeitraums, in dem die Einkünfte, die die Steuergrundlage bilden, erworben wurden. Überdies unterliegt in Belgien jede Person, die am 1. Januar des Jahres, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt, als Einwohner des Königreichs gilt (Artikel 308 des EStGB 1992), der

Steuer der natürlichen Personen, und die Gemeindezuschlagsteuer wird zu Lasten der Einwohner des Königreichs festgelegt, die in dieser Gemeinde steuerpflichtig sind (Artikel 467 des EStGB 1992).

B.8. Aus den in B.6.3 dargelegten Elementen geht hervor, dass die fraglichen Bestimmungen, insofern sie auf Fakten, Handlungen und Situationen anwendbar sind (die im Jahr 2008 erhaltenen Einkünfte), die endgültig vollzogen waren zu dem Zeitpunkt, als sie in Kraft getreten sind (das Billigungsgesetz wurde am 8. Januar 2010 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht), Rückwirkung haben.

B.9. Die Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen, die eine Rechtsunsicherheit hervorrufen kann, kann ausschließlich durch besondere Umstände gerechtfertigt werden, insbesondere wenn sie zur Verwirklichung einer Zielsetzung des Gemeinwohls unerlässlich ist.

B.10.1. Die Rückwirkung der fraglichen Bestimmungen kann gerechtfertigt werden durch das Bemühen, die Finanzierung der Gemeinden zu gewährleisten, deren Dienste durch Einwohner in Anspruch genommen wurden, die dort eine ständige Wohnstätte hatten, aber keine lokalen Steuern zahlten, weil sie nicht der belgischen Steuer unterlagen. Der Gesetzgeber konnte diesbezüglich das Datum des 31. Dezember 2008 berücksichtigen, ab dem diese Steuerpflichtigen nicht mehr in den Genuss der Grenzgängerregelung gelangen konnten (*Parl. Dok.*, Senat, 2008-2009, Nr. 4-1143/1, S. 9).

In den Vorarbeiten heißt es im Übrigen in Bezug auf Artikel 3 des Zusatzabkommens:

« Im Text ist präzisiert, dass diese Bestimmung ab dem 1. Januar 2009 Anwendung findet. Mit anderen Worten, Belgien kann ab diesem Datum Berufseinkünfte berücksichtigen, die aufgrund des Abkommens und des Zusatzabkommens befreit sind, um die Gemeindezuschlagsteuern zur Steuer der natürlichen Personen festzulegen. Um alle betroffenen Steuerpflichtigen auf die gleiche Weise zu behandeln, wird die Bestimmung ab dem ersten Steuerjahr, das an diesem Datum beginnt, angewandt, das heißt dem Steuerjahr 2009 (das sich auf die Einkünfte von 2008 bezieht) » (*Parl. Dok.*, Senat, 2008-2009, Nr. 4-1143/1, S. 25; im gleichen Sinne, *Parl. Dok.*, Kammer, 2008-2009, DOC 52-1858/002, S. 6).

B.10.2. Die fragliche Maßnahme verletzt nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte der betroffenen Steuerpflichtigen, die - wie im vorliegenden Fall - ihren Wohnsitz im belgischen Grenzgebiet haben und die 2008 und 2009 Berufseinkünfte bezogen haben, da einerseits die Öffentlichkeit über das Zusatzabkommen informiert wurde, sobald es unterschrieben war (*Parl. Dok.*, Kammer, 2008-2009, DOC 52-1858/002, S. 5), und andererseits - wie es in den Vorarbeiten angeführt wurde - die Höhe der Steuern, denen die Steuerpflichtigen in Frankreich unterliegen, in der Regel niedriger ist als die Höhe der Steuern, denen sie in Belgien unterlagen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Mai 2009 «zur Billigung und Ausführung des am 12. Dezember 2008 in Brüssel unterzeichneten Zusatzabkommens zum Abkommen zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet in Brüssel am 10. März 1964 und abgeändert durch die Zusatzabkommen vom 15. Februar 1971 und 8. Februar 1999 » verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 30. Oktober 2012, durch den vorsitzenden Richter J.-P. Sappe in Vertretung des gesetzmäßig verhinderten Präsidenten R. Henneuse.

Der Kanzler,

Der vors. Richter,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) J.-P. Sappe