

Geschäftsverzeichnismrn. 5619 und 5627

Entscheid Nr. 68/2014  
vom 24. April 2014

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Arlon.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### *I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinen Urteilen vom 20. März 2013 und 17. April 2013 in Sachen Thierry Degryse und Véronique Bocca beziehungsweise Dominique Martiny und Valérie Lambotte gegen den belgischen Staat, deren Ausfertigungen am 28. März 2013 und 25. April 2013 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen sind, hat das Gericht erster Instanz Arlon folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches, ggf. in Verbindung mit Artikel 140 desselben Gesetzbuches und mit Artikel 23 § 2 des Abkommens zwischen Belgien und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung,

indem er für die Paargemeinschaften, bei denen eine gemeinsame Veranlagung festgelegt wird, bestimmt, dass der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten auf den Steuerpflichtigen, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat, angerechnet wird, sogar auch wenn dieses Einkommen in Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist, so dass dieser Steuervorteil verloren geht;

während Paargemeinschaften, die eine eheähnliche Gemeinschaft bilden und bei denen getrennte Veranlagungen festgelegt werden, entscheiden können, auf wen der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten angerechnet wird, wobei in dem Fall, dass einer der beiden in Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreie Einkünfte bezieht, die höher sind als diejenigen seines Lebenspartners, das Kind zu Lasten des Letzteren gehen kann, so dass der Verlust dieses Steuervorteils vermieden wird? ».

Diese unter den Nummern 5619 und 5627 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

### *III. Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der auf das Steuerjahr 2007 anwendbaren Fassung bestimmte:

« § 1. Der Steuerfreibetrag wird pro Steuerpflichtigen festgelegt und umfasst die Summe des eventuell erhöhten Grundbetrags und der in den Artikeln 132 und 133 erwähnten Zuschläge.

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, werden die in Artikel 132 erwähnten Zuschläge auf den Steuerpflichtigen angerechnet, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat. Ist das steuerpflichtige Einkommen eines der beiden Steuerpflichtigen niedriger als sein

Steuerfreibetrag, wird der Restbetrag dem Steuerfreibetrag des anderen Steuerpflichtigen hinzugefügt.

§ 2. Der Steuerfreibetrag wird pro Steuerpflichtigen auf die aufeinander folgenden Einkommensteilbeträge angerechnet, wobei mit dem ersten begonnen wird.

§ 3. Der Teil des Steuerfreibetrags, der nach Anwendung der Paragraphen 1 und 2 nicht angerechnet ist, wird in dem Maße, wie er in Artikel 132 Absatz 1 Nrn. 1 bis 6 erwähnte Zuschläge betrifft, in eine erstattungsfähige Steuergutschrift umgewandelt.

Die Steuergutschrift entspricht dem Teil des Steuerfreibetrags, der in Anwendung von Absatz 1 umgewandelt werden kann, multipliziert mit dem auf den entsprechenden Einkommensteilbetrag anwendbaren Steuersatz, wobei ein Höchstbetrag von 360 EUR (Grundbetrag 250 EUR) pro Kind zu Lasten gilt ».

Für das Steuerjahr 2008 wurde der in Paragraph 3 Absatz 2 erwähnte Betrag auf 370 Euro erhöht.

B.1.2. Artikel 140 desselben Gesetzbuches in der auf das Steuerjahr 2007 anwendbaren Fassung bestimmte:

« Sind mehrere getrennt steuerpflichtige Steuerpflichtige Mitglieder desselben Haushalts, gelten die in Artikel 136 erwähnten Personen, die ebenfalls Mitglied dieses Haushalts sind, als zu Lasten des Steuerpflichtigen, der tatsächlich Haushaltsvorstand ist.

Ist der Nettobetrag der Existenzmittel des vorerwähnten Steuerpflichtigen zusammen mit dem der Personen zu seinen Lasten jedoch niedriger als so viele Male 2.610 EUR (Grundbetrag 1.800 EUR), wie der Haushalt Personen zu Lasten plus eine Person zählt, darf dieser Steuerpflichtige darauf verzichten, so viele Personen als zu seinen Lasten zu betrachten, wie er nicht über 2.610 EUR (Grundbetrag 1.800 EUR) Existenzmittel für sie verfügt, wobei diese Personen daraufhin als zu Lasten desjenigen der anderen steuerpflichtigen Mitglieder des Haushalts betrachtet werden, der am meisten zu deren Unterhalt beiträgt ».

Für das Steuerjahr 2008 wurde der Betrag auf 2 660 Euro erhöht.

B.1.3. Artikel 23 des Abkommens zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestimmt:

« [...] »

§ 2. In Bezug auf die in Belgien Ansässigen wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

1. die Einkünfte aus Luxemburg - unter Ausschluss der Einkünfte im Sinne der Nrn. 2 und 3 - und die in Luxemburg gelegenen Vermögensbestandteile, die aufgrund der vorstehenden Artikel in diesem Staat zu versteuern sind, sind in Belgien von der Steuer befreit. Diese

Befreiung schränkt nicht das Recht Belgiens ein, bei der Bestimmung des Satzes seiner Steuern die somit befreiten Einkünfte und Vermögensbestandteile zu berücksichtigen;

[...] ».

B.1.4. In Bezug auf die Ermäßigung für Einkünfte ausländischer Herkunft bestimmt Artikel 155 des EStGB 1992:

«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.

[...] ».

B.2.1. Aus dem Sachverhalt der vor dem vorlegenden Richter anhängigen Rechtssachen, der Begründung der Vorlageentscheidungen und den vorerwähnten Bestimmungen geht hervor, dass der Gerichtshof zur Vereinbarkeit des vorerwähnten Artikels 134 § 1 des EStGB 1992, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 140 desselben Gesetzbuches und dem vorerwähnten Artikel 23 § 2 Nr. 1 des Abkommens zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung befragt wird, insofern der vorerwähnte Artikel 134 § 1 des EStGB 1992, selbst wenn das Einkommen eines Ehepartners oder eines gesetzlich Zusammenwohnenden gemäß dem vorerwähnten Artikel 23 § 2 Nr. 1 des Abkommens zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit sei, einen Behandlungsunterschied einführe zwischen verheirateten Paaren und gesetzlich Zusammenwohnenden einerseits und Paargemeinschaften, die eine eheähnliche Gemeinschaft bildeten, andererseits.

Die fragliche Bestimmung hat zur Folge, den Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten dem Steuerpflichtigen anzurechnen, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat, was nach Auffassung des vorlegenden Richters bedeute, dass verheiratete Paare und gesetzlich Zusammenwohnende den Steuervorteil im Falle von kraft eines internationalen Abkommens von der Steuer befreiten Einkünften verlören, während gemäß Artikel 140 des EStGB 1992, so wie er durch die Steuerverwaltung angewandt wird, die faktisch Zusammenwohnenden bestimmen könnten, wer von ihnen für das Kind aufkommt. Der Gerichtshof wird somit gebeten, darüber zu befinden, ob mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung das Kriterium vereinbar sei, das der Gesetzgeber festgelegt habe, um denjenigen der Ehepartner oder der gesetzlich Zusammenwohnenden einerseits oder der faktisch Zusammenwohnenden andererseits zu bestimmen, der den Steuervorteil für ein Kind zu Lasten anrechnen könne.

B.2.2. In seinem Entscheid Nr. 100/2013 vom 9. Juli 2013 hat der Gerichtshof eine identische Frage verneinend beantwortet, indem er feststellte, dass der beanstandete Behandlungsunterschied nicht existierte, und zwar unter anderem aus den folgenden Gründen:

« Da der Gesetzgeber sich dafür entschieden hat, nur einem einzigen Steuerpflichtigen den Vorteil zu gewähren, ungeachtet dessen, ob er verheiratet, gesetzlich zusammenwohnend oder faktisch zusammenwohnend ist, wäre also jede andere Lösung zugunsten verheirateter Ehepartner oder gesetzlich Zusammenwohnender mit der Begründung, dass dann, wenn der Ehepartner oder der gesetzlich Zusammenwohnende auf der Grundlage des vorerwähnten Artikels 23 § 2 Nr. 1 des Abkommens zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit ist, der Ehepartner mit dem niedrigsten Einkommen den Vorteil der Anrechnung verliert, diskriminierend gegenüber der Situation verheirateter Paare und gesetzlich Zusammenwohnender und gegenüber den anderen allein stehenden Steuerpflichtigen, einschließlich der faktisch Zusammenwohnenden, die nur Einkünfte in Belgien beziehen. Es würde nämlich im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung stehen, wenn gewisse Steuerpflichtige zwei Mal die Ermäßigung für ein Kind zu Lasten erhalten könnten.

Dies ist nicht der Zweck des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, mit dem vermieden werden soll, dass zwei Steuerpflichtige zwei Mal durch zwei verschiedene Staaten auf ein selbes Einkommen besteuert werden, doch es bezweckt auf keinen Fall, es ihnen zu erlauben, in jedem der beiden Vertragsstaaten in den Genuss der Ermäßigung für ein Kind zu Lasten zu gelangen ».

B.3.1. Es ist jedoch von Amts wegen festzuhalten, dass der Gerichtshof der Europäischen Union in einem Urteil vom 12. Dezember 2013 (C-303/12), *G. Imfeld und X. Garcet* eine Vorabentscheidungsfrage zur Auslegung von Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV) beantwortet hat, die gestellt worden war im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen einem in Belgien wohnhaften Ehepaar, auf der einen und dem belgischen Staat auf der anderen Seite, wegen der Berücksichtigung der vom Ehemann in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Einkünfte, die in Belgien von der Steuer befreit sind, jedoch als Besteuerungsgrundlage für die Gewährung von Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit der persönlichen und familiären Situation dienen, im Rahmen der Berechnung ihrer gemeinsamen Veranlagung in Belgien mit der Folge, dass sie einen Teil der Steuervergünstigungen verlieren, auf die sie bei Nichtberücksichtigung Anspruch gehabt hätten.

B.3.2. Artikel 49 des AEUV bestimmt:

« Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen ».

B.4.1. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat erkannt, dass diese Vertragsbestimmung dahin auszulegen ist, dass sie der Anwendung der Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die bewirkt, dass einem in diesem Staat wohnhaften Ehepaar, das Einkünfte sowohl in diesem Staat als auch in einem anderen Mitgliedstaat erzielt, der tatsächliche Genuss einer bestimmten Steuervergünstigung wegen der Modalitäten ihrer Anrechnung versagt wird, obwohl dieses Ehepaar in deren Genuss käme, wenn der Ehegatte mit den höchsten Einkünften nicht seine sämtlichen Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielte.

In der Begründung dieses Urteils heißt es:

« *Zum Bestehen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

41. Eingangs ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung die Mitgliedstaaten in Ermangelung von Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen der 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 Bestimmung ihrer jeweiligen Steuerhoheit festlegen (vgl. u.a. Urteile *de Groot*, Randnr. 93, vom 16. Oktober 2008, *Renneberg*, C-527/06, *Slg.* 2008, I-7735, Randnr. 48, und vom 28. Februar 2013, *Beker*, C-168/11, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 32).

42. 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 (Urteile *de Groot*, Randnr. 94, *Renneberg*, Randnrn. 50 und 51, sowie *Beker*, Randnrn. 33 und 34).

43. Ferner ist daran zu erinnern, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats ist, dem Steuerpflichtigen sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren, da dieser Staat, von Ausnahmen abgesehen, am besten die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen beurteilen kann, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen hat (vgl. u.a. Urteile vom 14. Februar 1995, *Schumacker*, C-279/93, *Slg.* 1995, I-225, Randnr. 32, vom 16. Mai 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, *Slg.* 2000, I-3337, Randnr. 21, und *Beker*, Randnr. 43).

44. Die Verpflichtung, die persönliche und familiäre Situation zu berücksichtigen, kann den Beschäftigungsmitgliedstaat nämlich nur dann treffen, wenn der Steuerpflichtige sein gesamtes oder fast sein gesamtes zu versteuerndes Einkommen aus einer in diesem Staat ausgeübten

Tätigkeit erzielt und in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat, so dass dieser nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation ergeben (vgl. u.a. Urteile *Schumacker*, Randnr. 36, *Gschwind*, Randnr. 27, *Zurstrassen*, Randnrn. 21 bis 23, und *de Groot*, Randnr. 89).

45. Anhand dieser Grundsätze ist die Vereinbarkeit der Anwendung der belgischen Regelung auf den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sachverhalt mit der Niederlassungsfreiheit zu prüfen.

46. Die Kläger des Ausgangsverfahrens sind im vorliegenden Fall zu einer gemeinsamen Veranlagung ihrer Einkünfte in ihrem Wohnsitzstaat Belgien herangezogen worden, wobei die in Deutschland von Herrn Imfeld erzielten Einkünfte von der Steuer befreit sind und dieser aufgrund des Abkommens von 1967 in Deutschland, wo er arbeitet, einer Einzelveranlagung seiner dort erzielten Einkünfte unterworfen wurde.

47. Sowohl in Deutschland als auch in Belgien wurde zumindest teilweise beider persönliche und familiäre Situation berücksichtigt. Herr Imfeld hatte nach dem deutschen Steuerrecht Anspruch auf einen Steuerfreibetrag für unterhaltsberechtignte Kinder, ohne jedoch in den Genuss des Ehegattensplittings kommen zu können.

48. Nach der belgischen Steuerregelung hat das von den Klägern des Ausgangsverfahrens gebildete Ehepaar grundsätzlich Anspruch auf den Zusatzfreibetrag für unterhaltsberechtignte Kinder. Es konnte ihn jedoch nicht tatsächlich in Anspruch nehmen. Der Zusatzfreibetrag wurde nämlich auf die von Herrn Imfeld in Deutschland erzielten Einkünfte angerechnet, da sie die höchsten des Ehepaars waren. Diese Einkünfte wurden jedoch dann wieder von der Besteuerungsgrundlage abgezogen, da sie nach dem Abkommen von 1967 von der Steuer befreit waren, so dass schließlich kein Einkommensanteil speziell durch den Zusatzfreibetrag für unterhaltsberechtignte Kinder von der Steuer befreit war.

49. Eine Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, genauer gesagt das Zusammenwirken der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt nach Art. 155 des CIR 1992 und der in Art. 134 des CIR 1992 festgelegten Modalitäten der Anrechnung des Zusatzfreibetrags für unterhaltsberechtignte Kinder, benachteiligt folglich Ehepaare in der Lage der Kläger des Ausgangsverfahrens, die dadurch gekennzeichnet ist, dass der größte Teil ihrer Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Belgien erzielt wird, gegenüber Ehepaaren, die die Gesamtheit oder den größten Teil ihrer Einkünfte in Belgien erzielen.

50. Die Kläger des Ausgangsverfahrens haben als Ehepaar insofern einen Nachteil erlitten, als sie nicht in den Genuss der Steuervergünstigung gekommen sind, die sich aus der Anwendung des Zusatzfreibetrags für unterhaltsberechtignte Kinder ergibt, auf den sie Anspruch gehabt hätten, wenn sie ihre gesamten Einkünfte in Belgien erzielt hätten oder wenn zumindest die von Frau Garcet in Belgien erzielten Einkünfte höher gewesen wären als die von ihrem Ehemann in Deutschland erzielten.

51. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung bewirkt somit eine unterschiedliche steuerliche Behandlung im Hoheitsgebiet des Königreichs Belgien wohnender Ehepaare, die Unionsbürger sind, je nach Ursprung und Höhe ihrer Einkünfte, die diese Ehepaare von der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten und insbesondere der Niederlassungsfreiheit abhalten kann (vgl. in diesem Sinne Urteil *Beker*, Randnr. 52).

52. Diese Regelung ist daher geeignet, Staatsangehörige dieses Mitgliedstaats davon abzuhalten, von ihrer Niederlassungsfreiheit dadurch Gebrauch zu machen, dass sie eine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben, während sie weiter in dem erstgenannten Mitgliedstaat wohnen (vgl. u.a. Urteile vom 13. April 2000, *Baars*, C-251/98, *Slg.* 2000, I-2787, Randnrn. 28 und 29, sowie vom 19. November 2009, *Filipiak*, C-314/08, *Slg.* 2009, I-11049, Randnr. 60).

53. Sie ist auch geeignet, die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten als des Königreichs Belgien davon abzuhalten, in ihrer Eigenschaft als Unionsbürger ihr Recht auf Freizügigkeit dadurch auszuüben, dass sie ihren Wohnsitz, insbesondere zur Familienzusammenführung, in diesem Mitgliedstaat begründen, aber weiterhin eine wirtschaftliche Tätigkeit in dem Mitgliedstaat ausüben, dessen Staatsangehörige sie sind.

54. Außerdem berücksichtigt die belgische Steuerregelung grenzüberschreitende Sachverhalte wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht und erlaubt es daher nicht, gegebenenfalls die negativen Auswirkungen aufzufangen, die sie auf die Ausübung der den Unionsbürgern durch den Vertrag gewährleisteten Freiheiten haben kann.

55. Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen unterstrichen hat, hat die Regel der Anrechnung des Zusatzfreibetrags für unterhaltsberechtigter Kinder auf den höchsten Einkommensanteil des Ehepaars vom Grundsatz her das Ziel, die Wirkung der Vergünstigung zugunsten des Ehepaars als Ganzes, einschließlich des Ehegatten mit dem geringeren Einkommen, zu maximieren. Da der Steuertarif progressiv ist, ist die Zuweisung des Zusatzfreibetrags zu dem Ehegatten mit den höchsten Einkünften für das Ehepaar günstiger als eine Aufteilung zu gleichen Teilen oder auch anteilmäßig. Paradoxerweise entfaltet diese Regel, wenn sie auf einen grenzüberschreitenden Sachverhalt wie den des Ausgangsverfahrens angewendet wird, unter bestimmten Umständen eine genau umgekehrte Wirkung, im vorliegenden Fall deshalb, weil der Ehegatte mit den höchsten Einkünften seine gesamten Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Belgien erzielt.

56. Entgegen dem Vorbringen der belgischen Regierung ist die somit festgestellte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht die notwendige Folge der Unterschiedlichkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelungen.

57. Dem durch die Kläger des Ausgangsverfahrens gebildeten Ehepaar ist nämlich ein Teil der für gebietsansässige Ehepaare vorgesehenen Steuerbefreiungen vorenthalten worden, weil einer der beiden seine Niederlassungsfreiheit ausgeübt hat, und zwar wegen der Modalitäten der in der belgischen Steuerregelung vorgesehenen Anrechnung des Zusatzfreibetrags für unterhaltsberechtigter Kinder (vgl. in diesem Sinne Urteil *de Groot*, Randnr. 87).

58. Die belgische Regierung kann auch nicht geltend machen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstelle, da die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch Herrn Imfeld seine steuerliche Stellung insofern in keiner Weise verschlechtert habe, als er zum einen in Deutschland keine höhere Steuer zu entrichten gehabt habe als die Steuer, die er in Belgien entrichtet hätte, und als zum anderen seine persönliche und familiäre Situation in Deutschland berücksichtigt worden sei, so dass das Königreich Belgien insoweit von jeder Verpflichtung frei sei.

59. Zwar hat Herr Imfeld, wie aus der Schilderung des dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Sachverhalts hervorgeht, im vorliegenden Fall durch die Gewährung eines Kinderfreibetrags in Deutschland in den Genuss einer teilweisen Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation kommen können.

60. Jedoch kann nicht angenommen werden, dass die Gewährung dieser steuerlichen Vergünstigung in Deutschland den von den Klägern des Ausgangsverfahrens in Belgien verzeichneten Verlust der steuerlichen Vergünstigung ausgleichen könnte.

61. Ein Mitgliedstaat kann sich nämlich nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat, im vorliegenden Fall dem Mitgliedstaat, in dem Herr Imfeld arbeitet und seine gesamten Einkünfte erzielt, einseitig gewährten Vorteils berufen, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag, insbesondere aufgrund der Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit, zu entgehen (vgl. in diesem Sinne Urteile u.a. vom 8. November 2007, *Amurta*, C-379/05, *Slg.* 2007, I-9569, Randnr. 78, vom 11. September 2008, *Eckelkamp u.a.*, C-11/07, *Slg.* 2008, I-6845, Randnr. 69, und *Arens-Sikken*, C-43/07, *Slg.* 2008, I-6887, Randnr. 66).

62. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung begründet aber eine steuerliche Vergünstigung zugunsten von Ehepaaren, nämlich in Form eines Zusatzfreibetrags für unterhaltsberechtigter Kinder, der auf die Einkünfte des Ehegatten angerechnet wird, der den größten Teil der Einkünfte erzielt, ohne in irgendeiner Weise den Umstand zu berücksichtigen, dass dieser nach der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten persönlich in Belgien keine Einkünfte erzielen kann, was zur unmittelbaren und automatischen Folge hat, dass das Ehepaar dann diese Vergünstigung vollständig verliert. Durch den automatischen Eintritt dieses Verlusts unabhängig von der steuerlichen Behandlung von Herrn Imfeld in Deutschland wird die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigt.

63. Daher kann sich die belgische Regierung auf den Umstand, dass im Ausgangsverfahren die persönliche und familiäre Situation von Herrn Imfeld in Deutschland im Rahmen seiner Einzelveranlagung zur Steuer teilweise berücksichtigt worden ist und er also dort in den Genuss einer steuerlichen Vergünstigung hat kommen können, nicht berufen, um darzutun, dass keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliege.

#### *Zu den Rechtfertigungen der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

64. Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Maßnahme, die geeignet ist, die in Art. 49 AEUV verankerte Niederlassungsfreiheit zu beschränken, nur zulässig sein, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In einem derartigen Fall muss aber die Anwendung einer solchen Maßnahme auch geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. u.a. Urteile *de Lasteyrie du Saillant*, Randnr. 49, vom 13. Dezember 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, *Slg.* 2005, I-10837, Randnr. 35, und vom 21. Januar 2010, *SGI*, C-311/08, *Slg.* 2010, I-487, Randnr. 56).

65. Die belgische Regierung macht geltend, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung - selbst angenommen, sie stelle eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar - auf jeden Fall durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.

66. Insbesondere aus den Urteilen *Schumacker* und *de Groot* leitet sie ab, dass eine Wechselbeziehung zwischen der Besteuerung der Einkünfte und der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen in dem Sinne bestehe, dass diese Situation im Wohnsitzstaat nur dann berücksichtigt werden dürfe, wenn in diesem Staat steuerpflichtige Einkünfte erzielt würden. Nach dem Abkommen von 1967 seien die im Beschäftigungsstaat erzielten Einkünfte im Wohnsitzstaat von der Steuer befreit. Die Eigenheit der Befreiungsregelung bestehe darin, dass die Besteuerungsgrundlage auf null vermindert werde und dass Abzüge unabhängig davon verhindert würden, ob sie mit der persönlichen und familiären Situation verknüpft seien.

67. Würde dadurch über die Nichtbesteuerung hinausgegangen, dass die mit der persönlichen und familiären Situation verbundenen Steuervergünstigungen auf einen anderen Steuerpflichtigen übertragen würden, so würde dies über die vom Unionsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof im Urteil *de Groot* gestellten Anforderungen hinausgehen, aus dem lediglich hervorgehe, dass die Vergünstigungen in vollem Umfang zu gewähren seien und in vollem Umfang von den steuerpflichtigen Einkünften abziehbar sein müssten. Eine Übertragung der Vergünstigungen auf den Ehegatten gefährde letztlich das Recht des Königreichs Belgien auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet von diesem Ehegatten durchgeführten Tätigkeiten.

68. Hierzu ist festzustellen, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zwar einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen kann, der eine Beschränkung der Ausübung einer Verkehrsfreiheit innerhalb der Union rechtfertigen kann (Urteil *Beker*, Randnr. 56).

69. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, kann sich der Wohnsitzstaat eines Steuerpflichtigen jedoch nicht auf eine solche Rechtfertigung berufen, um sich der grundsätzlich ihm obliegenden Verantwortung zu entziehen, die dem Steuerpflichtigen zustehenden personen- und familienbezogenen Abzüge zu gewähren, es sei denn, dieser Staat wäre im Vertragswege von seiner Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen, die in seinem Hoheitsgebiet wohnen und ihre wirtschaftliche Betätigung teilweise in einem anderen Mitgliedstaat ausüben, entbunden oder er stellte fest, dass ein oder mehrere Beschäftigungsstaaten - auch außerhalb irgendeiner Übereinkunft - in Bezug auf die von ihnen besteuerten Einkünfte Vorteile gewähren, die mit der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation derjenigen Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, die nicht im Hoheitsgebiet dieser Staaten wohnen, dort aber zu versteuernde Einkünfte erzielen (vgl. in diesem Sinne Urteile *de Groot*, Randnrn. 99 und 100, und *Beker*, Randnr. 56).

70. Im Urteil *de Groot* hat der Gerichtshof in Randnr. 101 in diesem Zusammenhang festgestellt, dass die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verwendeten Mechanismen oder die nationalen Steuersysteme, die eine Ausschließung oder Milderung der Doppelbesteuerung bewirken, den Steuerpflichtigen der betreffenden Staaten gewährleisten müssen, dass ihre gesamte persönliche und familiäre Situation im Ganzen gebührend berücksichtigt wird, unabhängig davon, wie die betreffenden Mitgliedstaaten diese Verpflichtung untereinander aufgeteilt haben, da andernfalls eine mit den Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit unvereinbare Ungleichbehandlung entstünde, die sich keineswegs aus den Unterschieden zwischen den nationalen Steuervorschriften ergeben würde.

71. Diese Erwägungen lassen sich auf die Situation des durch die Kläger des Ausgangsverfahrens gebildeten Ehepaars übertragen.

72. Zum einen erlegt das Abkommen von 1967 dem Beschäftigungsmitgliedstaat keine Verpflichtung in Bezug auf die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der in einem anderen Mitgliedstaat wohnenden Steuerpflichtigen auf.

73. Zum anderen stellt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung keine wechselseitige Beziehung zwischen den steuerlichen Vergünstigungen, die sie den Gebietsansässigen des betreffenden Mitgliedstaats gewährt, und den steuerlichen Vergünstigungen her, in deren Genuss diese im Rahmen ihrer steuerlichen Veranlagung in einem anderen Mitgliedstaat kommen können. Die Kläger des Ausgangsverfahrens haben nicht deshalb nicht in den Genuss des Zusatzfreibetrags für unterhaltsberechtigter Kinder kommen können, weil sie in Deutschland eine gleichwertige Vergünstigung in Anspruch genommen haben, sondern allein deshalb, weil der Vorteil aus dieser Vergünstigung durch deren Anrechnungsmodalitäten aufgehoben wird.

74. Das Königreich Belgien hat in diesem Zusammenhang übrigens unterstrichen, dass das Rundschreiben von 2008, das als ein Mechanismus zu beurteilen ist, der eine solche wechselseitige Beziehung herstellt, auf die Situation von Herrn Imfeld nicht anwendbar sei.

75. Eine Rechtfertigung mit der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten kann jedenfalls insbesondere dann anerkannt werden, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. März 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, *Slg.* 2007, I-2647, Randnr. 42, vom 18. Juli 2007, *Oy AA*, C-231/05, *Slg.* 2007, I-6373, Randnr. 54, *SGI*, Randnr. 60, und *Beker*, Randnr. 57).

76. Im vorliegenden Fall würde dieses Recht aber nicht gefährdet, wenn das Königreich Belgien den Klägern des Ausgangsverfahrens die personen- und familienbezogenen Abzüge in vollem Umfang gewähren würde. Dieser Mitgliedstaat würde dadurch nicht zugunsten anderer Mitgliedstaaten auf einen Teil seiner Steuerhoheit verzichten. Wie die Kommission ausführt, betrifft im vorliegenden Fall der Verlust der dem Ehepaar gewährten Vergünstigung einen Ehegatten, der in Belgien zur Steuer veranlagt wird. Die beschränkende Wirkung für das Ehepaar liegt nicht in einer ungünstigen Behandlung des von der Steuer befreiten Einkommens von Herrn Imfeld, sondern in der des ausschließlich in Belgien erzielten und in vollem Umfang zur belgischen Steuer veranlagten Einkommens von Frau Garcet, seiner Ehefrau, ohne dass diese in den Genuss der in Rede stehenden Steuervorteile gelangt.

77. Ferner ist die estnische Regierung der Auffassung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende belgische Steuerregelung verhindern solle, dass die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen gleichzeitig in zwei Mitgliedstaaten berücksichtigt werde und demzufolge zur ungerechtfertigten Gewährung einer doppelten Vergünstigung führe. Sie macht unter diesem Gesichtspunkt geltend, dass der Gerichtshof bejaht habe, dass die Mitgliedstaaten einen doppelten Abzug von Verlusten verhindern könnten, und verweist hierzu auf Randnr. 47 des Urteils *Marks & Spencer*.

78. Wie der Generalanwalt in Nr. 82 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist, selbst angenommen, dass die verschiedenen steuerlichen Vergünstigungen, die jeweils von den beiden Mitgliedstaaten gewährt werden, vergleichbar sind, und sollte der Schluss gezogen werden können, dass die Kläger des Ausgangsverfahrens tatsächlich in den Genuss einer doppelten Vergünstigung gekommen sind, dieser Umstand auf jeden Fall nur die Folge der parallelen Anwendung der deutschen und der belgischen Steuerregelung, so wie diese unter den im Abkommen von 1967 festgelegten Bedingungen zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten vereinbart worden ist.

79. Dagegen dürfen die betroffenen Mitgliedstaaten von einem anderen Besteuerungsmitgliedstaat möglicherweise gewährte Steuervergünstigungen berücksichtigen, unter dem Vorbehalt, dass, wie aus Randnr. 70 des vorliegenden Urteils hervorgeht, unabhängig davon, wie diese Mitgliedstaaten diese Verpflichtung untereinander aufgeteilt haben, für ihre Steuerpflichtigen gewährleistet ist, dass ihre gesamte persönliche und familiäre Situation im Ganzen gebührend berücksichtigt wird ».

B.4.2. Aus diesem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union geht hervor, dass Artikel 134 des EStGB 1992 jene Grundfreiheit verletzt, die die durch Artikel 49 des AEUV gewährleistete Niederlassungsfreiheit darstellt.

B.5. In seinem Urteil vom 8. Mai 2013 (C-197/11 und C-203/11, *Libert u.a.*) hat der Gerichtshof der Europäischen Union nämlich in Erinnerung gerufen, dass

« 38. [...] Art. 21 AEUV und in ihrem jeweiligen Bereich die Art. 45 AEUV und 49 AEUV sowie die Art. 22 und 24 der Richtlinie 2004/38 nationale Maßnahmen verbieten, die die Angehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, diesen Staat zu verlassen, um ihr Recht auf Freizügigkeit in der Union wahrzunehmen. Solche Maßnahmen stellen, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Staatsbürger Anwendung finden, Beschränkungen der Grundfreiheiten dar, die mit diesen Artikeln gewährleistet werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Januar 2008, *Kommission/Deutschland*, C-152/05, *Slg.* 2008, I-39, Randnrn. 21 und 22, vom 1. Dezember 2011, *Kommission/Ungarn*, C-253/09, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnrn. 46, 47 und 86, und vom 21. Februar 2013, *N.*, C-46/12, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 28) ».

B.6. Wie der vorlegende Richter hervorgehoben hat, steht Artikel 49 des AEUV, der sich auf selbstständige Erwerbstätigkeiten bezieht, in keinem Zusammenhang zum Rechtsstreit, da die Kläger nur Löhne und Gehälter beziehen. Der vorlegende Richter hat ebenfalls darauf hingewiesen, dass Artikel 45 des AEUV und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft möglicherweise verletzt werden, wenn feststeht, dass ein belgischer Arbeitnehmer in Belgien oder im Großherzogtum Luxemburg dadurch, dass er im letztgenannten Staat arbeitet, benachteiligt wird.

B.7. Artikel 45 des AEUV bestimmt:

« (1) Innerhalb der Union ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.

(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.

(3) Sie gibt - vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen - den Arbeitnehmern das Recht,

a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;

b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;

c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;

d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission durch Verordnungen festlegt.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung ».

B.8. Aus den gleichen Gründen wie denjenigen des Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 12. Dezember 2013, die in B.4.1 zitiert wurden, ist zu schlussfolgern, dass Artikel 134 des EStGB 1992 jene Grundfreiheit verletzt, die die durch Artikel 45 des Vertrags gewährleistete Freizügigkeit der Arbeitnehmer darstellt.

B.9. Demzufolge ist die fragliche Bestimmung unvereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 24. April 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) J. Spreutels