

Geschäftsverzeichnissnr. 6392
Entscheid Nr. 157/2016 vom 8. Dezember 2016

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage 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 Appellationshof Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten E. De Groot und J. Spreutels, und den Richtern J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Entscheid vom 17. März 2016 in Sachen des belgischen Staates gegen Philippe Delsaut und Alessandra Timmerman, dessen Ausfertigung am 7. April 2016 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt 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, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er dahin ausgelegt wird, dass er rückwirkend auf die Steuerjahre 2009 und 2010 Anwendung findet, ohne dass dabei zwischen den Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz in einer Gemeinde haben, die im belgischen Grenzgebiet im Sinne von Artikel 11 Absatz 2 Buchstabe c) Unterabsatz 2 des belgisch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens gelegen ist, und den Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz in einer außerhalb dieses Grenzgebiets gelegenen Gemeinde haben, unterschieden wird, unter Berücksichtigung dessen, dass gemäß der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die Rückwirkung des vorerwähnten Zustimmungsgesetzes gerechtfertigt ist, was die im belgischen Grenzgebiet gelegenen Gemeinden betrifft? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich 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 ».

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, der 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.3.1. Nach Darlegung des Ministerrates sei der Gerichtshof nicht befugt, über die Vorabentscheidungsfrage zu befinden, da die fragliche Rückwirkung sich nicht aus dem Billigungsgesetz vom 7. Mai 2009, sondern aus der Anwendung von Artikel 3 des Zusatzabkommens vom 12. Dezember 2008 ergebe.

B.3.2. Aus der Vorabentscheidungsfrage geht hervor, dass sie sich auf Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Mai 2009 zur Billigung und Ausführung des vorerwähnten Zusatzabkommens bezieht.

Nur die Gesetze, durch die ein Gründungsvertrag der Europäischen Union oder die Europäische Menschenrechtskonvention oder ein Zusatzprotokoll zu dieser Konvention gebilligt wird, unterliegen nicht der Vorabentscheidungsbefugnis des Gerichtshofes (Artikel 26 § 1bis des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989).

Der Gerichtshof kann ein Gesetz zur Billigung eines Vertrags nicht sinnvoll prüfen, ohne den Inhalt der relevanten Bestimmungen dieses Vertrags in seine Prüfung einzubeziehen.

Da die Prüfung durch den Gerichtshof die Prüfung des Inhalts des vorerwähnten Artikels 3 des Zusatzabkommens umfasst, muss der Gerichtshof berücksichtigen, dass es sich nicht um einen einseitigen Hoheitsakt, sondern um eine Vertragsnorm handelt, zu der Belgien sich gegenüber einem anderen Staat völkerrechtlich verpflichtet hat.

B.3.3. Die Einrede wird abgewiesen.

B.4.1. Der vorlegende Richter möchte vom Gerichtshof vernehmen, ob die fragliche Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar sei, wenn sie in dem Sinne ausgelegt werde, dass sie rückwirkend auf die Steuerjahre 2009 und 2010 Anwendung finde, ohne dass dabei zwischen Steuerpflichtigen unterschieden werde, je nachdem, ob sie ihren Wohnsitz innerhalb oder außerhalb des belgischen Grenzgebiets im Sinne von Artikel 11 Absatz 2 Buchstabe c) Unterabsatz 2 des vorerwähnten Abkommens vom 10. März 1964 hätten.

B.4.2. In der Fassung, die auf die vor dem vorlegenden Richter anhängige Streitsache Anwendung fand, bestimmte Unterabsatz 2 dieses Artikels 11 Absatz 2 Buchstabe c):

« Das Grenzgebiet eines jeden Staates umfasst alle Gemeinden, die in dem Gebiet gelegen sind, das durch die gemeinsame Grenze der Vertragsstaaten und eine in einem Abstand von zwanzig Kilometern zu dieser Grenze gezogene Linie abgegrenzt ist, wobei die Gemeinden, durch die diese Linie verläuft, in das Grenzgebiet einbezogen werden ».

Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Berufungsbeklagten vor dem vorlegenden Richter nicht ihren Wohnsitz im belgischen Grenzgebiet im Sinne des vorerwähnten Artikels 11 Absatz 2 Buchstabe c) Unterabsatz 2 haben.

B.5. 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.6.1. 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 Gemeindezuschlagsteuer auferlegt werden kann:

« 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.6.2. 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.6.2 dargelegten Elementen geht hervor, dass die fraglichen Bestimmungen, insofern sie auf Fakten, Handlungen und Situationen anwendbar sind (die in den Jahren 2008 und 2009 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. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 137/2012 hat der Gerichtshof geurteilt, dass die fragliche Maßnahme nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte der betroffenen Steuerpflichtigen verletzt, die 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.

B.11. Das Vorstehende wird keineswegs beeinträchtigt durch den Umstand, dass im Gegensatz zu der Rechtssache, die zu dem vorerwähnten Entscheid Nr. 137/2012 geführt hat, im vorliegenden Fall die betreffenden Steuerpflichtigen ihren Wohnsitz nicht im belgischen Grenzgebiet haben. Der Umstand, ob man in diesem Grenzgebiet wohnt oder nicht, ist nämlich irrelevant, da die fragliche Maßnahme gegebenenfalls auf alle Steuerpflichtigen Anwendung findet, ungeachtet dessen, ob sie ihren Wohnsitz im belgischen Grenzgebiet haben oder nicht. In den Vorarbeiten wird diese Sichtweise ausdrücklich bestätigt. Der Gesetzgeber konnte außerdem davon ausgehen, dass die Finanzen der Gemeinden geschützt werden mussten, ungeachtet dessen, ob diese Gemeinden in diesem Gebiet gelegen sind oder nicht.

In der Begründung wurde diesbezüglich angeführt, dass

« das Zusatzabkommen eine Bestimmung enthält, die es den belgischen Gemeinden ermöglichen wird, ihre Zuschlagshundertstel auf die Berufseinkünfte ihrer Einwohner zu erheben, die aufgrund des Abkommens und des Zusatzabkommens in Frankreich besteuert werden.

Diese Bestimmung (die vergleichbar ist mit derjenigen, die im belgisch-niederländischen Abkommen vom 5. Juni 2001 sowie in den meisten der in jüngerer Zeit durch Belgien geschlossenen Abkommen vorkommt) betrifft also nicht nur die ' belgischen ' Grenzgänger, die aufgrund des Zusatzabkommens in Frankreich besteuert werden, sondern auch alle anderen Einwohner Belgiens - ungeachtet dessen, ob sie innerhalb oder außerhalb des Grenzgebiets wohnen -, deren Berufseinkünfte aufgrund des Abkommens bereits in Frankreich besteuert wurden. Diese Bestimmung findet Anwendung auf die Berufseinkünfte jeglicher Art im Sinne von Artikel 23 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und also nicht nur auf die Entlohnungen der Arbeitnehmer » (*Parl. Dok.*, Senat, 2008-2009, Nr. 4-1143/1, SS. 24-25).

Im Bericht des Ausschusses der Abgeordneten kammer heißt es:

« Wie auf Seite 25 der Begründung (Dok. Senat 4-1143/1) zu lesen ist, kann Belgien zur Berechnung der Gemeindezuschlagshundertstel auf die ab dem 1. Januar 2009 festgelegte Steuer der natürlichen Personen also die Berufseinkünfte der Einwohner Belgiens

(Grenzgänger oder andere) berücksichtigen, die aufgrund des Abkommens und des Zusatzabkommens steuerbefreit sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2008-2009, DOC 52-1858/002, S. 6).

B.12. Die fragliche Bestimmung ist nicht unvereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

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.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 8. Dezember 2016.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) E. De Groot