



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

12. April 2018*

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Freier Kapitalverkehr – Art. 63 AEUV – Art. 40 des EWR-Abkommens – Einkommensteuer belgischer Gebietsansässiger – Bestimmung der Einkünfte aus Immobilien – Anwendung zweier unterschiedlicher Berechnungsmethoden, je nach dem Belegenheitsort der Immobilie – Vom Katasterwert ausgehende Berechnung für die Immobilien in Belgien – Berechnung auf der Grundlage des tatsächlichen Mietwerts für die Immobilien in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) – Unterschiedliche Behandlung – Beschränkung des freien Kapitalverkehrs“

In der Rechtssache C-110/17

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 3. März 2017,

Europäische Kommission, vertreten durch W. Roels und N. Gossement als Bevollmächtigte,

Klägerin,

gegen

Königreich Belgien, vertreten durch P. Cottin, M. Jacobs und L. Cornelis als Bevollmächtigte,

Beklagter,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C.G. Fernlund sowie der Richter J.-C. Bonichot (Berichterstatte) und A. Arabadjiev,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

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

folgendes

* Verfahrenssprache: Französisch.

Urteil

- 1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) verstoßen hat, dass es Rechtsvorschriften aufrechterhalten hat, nach denen bei der Bewertung von Einkünften aus nicht vermieteten Immobilien oder aus Immobilien, die an natürliche Personen vermietet werden, die diese zu nicht beruflichen Zwecken nutzen, oder an juristische Personen, die diese natürlichen Personen zu privaten Zwecken überlassen, die Bemessungsgrundlage im Fall von Inlandsimmobilien nach dem Katasterwert und im Fall von Auslandsimmobilien nach dem tatsächlichen Mietwert berechnet wird.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 2 Art. 40 des EWR-Abkommens lautet:

„Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den [Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft (EG)] oder den [Staaten der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA)] ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes. Die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel sind in Anhang XII enthalten.“

Belgisches Recht

- 3 Art. 7 des Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Einkommensteuergesetzbuch 1992, im Folgenden: EStGB 92) sieht vor:

„§ 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,

2. für vermietete unbewegliche Güter:

- a) für in Belgien gelegene Güter, die an eine natürliche Person vermietet sind, die sie weder ganz noch teilweise zur Ausübung ihrer Berufstätigkeit nutzt:

– das Katastereinkommen, wenn es sich um unbebaute unbewegliche Güter oder Material und Ausrüstung, die ihrem Wesen oder ihrer Bestimmung nach unbeweglich sind, handelt,

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

...

bbis) das um 40 Prozent erhöhte Katastereinkommen, wenn es sich um bebaute unbewegliche Güter handelt, die an eine juristische Person vermietet sind, die keine Gesellschaft ist, damit sie:

- einer natürlichen Person, die sie ausschließlich zu Wohnzwecken nutzt, ...

...

zur Verfügung gestellt werden,

- d) der Gesamtbetrag des Mietpreises und der Mietvorteile, wenn es sich um unbewegliche Güter handelt, die im Ausland gelegen sind,

...“

- 4 In Art. 12 § 3 EStGB 92 heißt es:

„Unbeschadet der Erhebung des Immobiliensteuervorabzugs ist das Katastereinkommen der Wohnung, die der Steuerpflichtige bewohnt und deren Eigentümer er ist, steuerfrei ...

...

Bewohnt der Steuerpflichtige eine Wohnung in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums und ist er deren Eigentümer ..., gilt die in diesem Absatz vorgesehene Befreiung für den Mietwert dieser Wohnung ...“

- 5 Art. 13 EStGB 92 sieht vor:

„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 ...
- 10 Prozent für unbebaute unbewegliche Güter.“

- 6 Art. 155 EStGB 92 bestimmt:

„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.

...“

- 7 Art. 156 EStGB 92 sieht vor:

„Um die Hälfte wird der Teil der Steuer ermäßigt, der proportional übereinstimmt mit:

1. Einkünften aus unbeweglichen Gütern, die im Ausland gelegen sind;

...“

8 Art. 251 EStGB 92 lautet:

„Der Immobiliensteuervorabzug wird gemäß den vom König festgelegten Modalitäten vom Eigentümer, Besitzer, Erbpächter, Erbbauberechtigten oder Nießbraucher der steuerpflichtigen Güter geschuldet.“

9 Art. 471 EStGB 92 bestimmt:

„§ 1 Für alle bebauten oder unbebauten unbeweglichen Güter und für Material und Ausrüstung, die ihrem Wesen oder ihrer Bestimmung nach unbeweglich sind, wird ein Katastereinkommen festgelegt.

§ 2 Als Katastereinkommen gilt das durchschnittliche normale Nettoeinkommen eines Jahres.

...“

10 Der EStGB-92-Anwendungserlass sieht vor:

„13/7

Vor Herabsetzung auf 60 % oder 90 % ihrer Beträge sind jedoch der Mietwert im Sinne von 13/6 Nr. 1 sowie der Mietpreis und die Mietvorteile im Sinne von 13/6 Nr. 2 um die ausländischen Steuern zu kürzen, die die Einkünfte aus den betroffenen unbeweglichen Gütern tatsächlich belastet haben (mit Ausnahme der ausländischen Steuern, die auf der Grundlage des pauschal nach den theoretischen Einkünften aus diesen Immobilien bemessenen Gesamteinkommens erhoben werden).

13/8

Der Mietwert entspricht dem durchschnittlichen Jahresbruttomietpreis, der bei Vermietung im Steuerzeitraum in der Form sowohl des eigentlichen Mietpreises als auch der vom Mieter übernommenen Belastungen ... entsprechend den Gepflogenheiten des Belegenheitsstaats hätte erzielt werden können.

Zum Nachweis des erklärten Mietwerts muss der Eigentümer auf Anfrage des Steuerbeamten alle erforderlichen Belege wie Immobilienkaufverträge, Erbschaftsteuererklärungen oder Unterlagen über die Grund- und Personalsteuern vorlegen. Zur Überprüfung des Betrags können gegebenenfalls beim zuständigen Erbschaftsteuerempfänger Abfragen durchgeführt werden.

...“

11 Nr. 13/8 des EStGB-92-Anwendungserlasses wurde durch das Rundschreiben AGFisc Nr. 22/2016 (Nr. Ci.704.681) vom 29. Juni 2016 wie folgt ergänzt:

„Fiktive Einkünfte, die eine ausländische Behörde für diese Immobilie ausdrücklich gebilligt oder festgelegt hat, können als Mietwert berücksichtigt werden. Für die Verwendung dieses Wertes besteht keine Verpflichtung, sondern nur eine Möglichkeit, von der der Steuerpflichtige bei der Feststellung der Immobilieneinkünfte Gebrauch machen kann. In diesem Fall gilt das Dokument, aus dem sich dieser Wert ergibt, als Beweismittel (Steuerbescheid, Grundsteuerbescheid usw.).

Dieser Wert kann insbesondere bestehen in

- einem geschätzten Bruttomietpreis für die Immobilie, der in einem Land für die Steuerbemessung berücksichtigt wird;

- einem pauschal ermittelten Bruttomietpreis, der in einem Land für die Steuerbemessung berücksichtigt wird (z. B. ein Bruttomietwert, der auf der Grundlage von Referenzparzellen festgestellt wurde);
- den steuerbaren Einkünften aus der Immobilie, die in einem Land für die Einkommensteuerbemessung berücksichtigt werden.

Der in dem Beweismittel angegebene Betrag kann (beispielsweise um Auslagen, Befreiungen oder Ermäßigungen, die gemäß den anwendbaren ausländischen Rechtsvorschriften abgezogen wurden) gekürzt sein. Gegebenenfalls ist der in dem Beweismittel angegebene Betrag um die Auslagen, Befreiungen oder Ermäßigungen zu erhöhen, so dass die Festlegung des Mietwerts nach dem Bruttobetrag erfolgt.“

Vorverfahren

- 12 Mit Mahnschreiben vom 7. November 2007 wies die Kommission darauf hin, dass die belgischen Steuervorschriften über die Einkünfte aus Auslandsimmobilien (im Folgenden: streitige Vorschriften) mit den Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens unvereinbar sein könnten. Diese Unvereinbarkeit ergebe sich aus den unterschiedlichen Modalitäten für die Bestimmung der steuerbaren Einkünfte, je nachdem, ob die Immobilie in Belgien oder in einem anderen Staat gelegen sei. Im letzteren Fall würden bei der Besteuerung der Einkünfte der in Belgien ansässigen Personen die Einkünfte aus Immobilien gegenüber den Einkünften aus in Belgien gelegenen Immobilien nachteilig besteuert. Diese Ungleichbehandlung sei geeignet, den freien Kapitalverkehr zu beschränken. Das Königreich Belgien wies dieses Vorbringen mit Schreiben vom 17. März 2008 zurück.
- 13 Mit einem ergänzenden Mahnschreiben vom 26. Juni 2009 bestätigte die Kommission die erhobenen Rügen sowohl in Bezug auf die Einkünfte aus bebauten als auch die aus unbebauten Grundstücken. Das Königreich Belgien bestätigte mit Schreiben vom 16. November 2009 seine ursprüngliche Position.
- 14 Am 26. März 2012 gab die Kommission eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab. Mit Schreiben vom 9. Oktober 2012 schloss sich das Königreich Belgien der Auffassung der Kommission an und sagte die Ausarbeitung eines Gesetzesvorhabens zu, das die Vertragsverletzung abstellen sollte.
- 15 Angesichts der am 3. September 2013 erfolgten Befassung des Gerichtshofs mit einer zur Vorabentscheidung vorgelegten Frage über die steuerliche Behandlung einer in Frankreich gelegenen Immobilie in Belgien, die zu dem Urteil vom 11. September 2014, Verest und Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210), führte, setzte die Kommission das Vertragsverletzungsverfahren aus.
- 16 In Rn. 34 dieses Urteils hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Besteuerung von Einkünften der Gebietsansässigen dieses Staates 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. Im Übrigen hat er es dem nationalen Gericht überlassen, zu prüfen, ob die betroffene Regelung dies bewirkt.
- 17 Angesichts dieses Urteils beschloss die Kommission, das Vertragsverletzungsverfahren durch Erhebung der vorliegenden Klage vor dem Gerichtshof fortzuführen.

Zur Klage

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

- 18 Die Kommission macht geltend, das Königreich Belgien habe dadurch gegen Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen, dass es für die Berechnung der Einkommensteuer die Art. 7 und 13 EStGB 92 in Verbindung mit den Nrn. 13/7 und 13/8 des EStGB-92-Anwendungserlasses angewandt habe, nach denen die Einkünfte aus nicht vermieteten Immobilien oder aus Immobilien, die an natürliche Personen, die diese nicht zu beruflichen Zwecken nutzten, oder an juristische Personen, die diese natürlichen Personen zu privaten Zwecken überließen, vermietet seien, im Fall von in Belgien gelegenen Immobilien pauschal und im Fall von in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR gelegenen Immobilien nach dem tatsächlichen Mietwert oder dem tatsächlichen Mietpreis bestimmt würden.
- 19 Die Pauschale werde aus dem Katasterwert der Immobilien abzüglich pauschal geschätzter Unterhalts- und Reparaturkosten gebildet. Sie gelte nur für in Belgien gelegene Immobilien, unabhängig davon, ob sie vermietet seien oder nicht.
- 20 Bei Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR gelegen seien, sei zwischen vermieteten und nicht vermieteten Immobilien zu unterscheiden. Während im ersten Fall der steuerbare Betrag auf der Grundlage des eingenommenen Mietpreises berechnet werde, erfolge im zweiten Fall die Berechnung auf der Grundlage des tatsächlichen Mietwerts der Immobilie. In beiden Fällen werde der auf diese Weise ermittelte Wert zum einen um die dem Belegenheitsstaat der Immobilie gezahlten Steuern und zum anderen um die pauschal geschätzten Unterhalts- und Reparaturkosten gekürzt.
- 21 Fehle es an einem zwischen dem Königreich Belgien und dem Belegenheitsstaat der Immobilie geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, unterlägen die Einkünfte aus dieser Immobilie der belgischen Steuer, wobei ihnen ein Abschlag von 50 % zugutekomme. Bestehe dagegen ein solches Abkommen, würden diese Einkünfte, obwohl sie in Belgien von der Steuer befreit wären, zur Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt, der auf nicht von der Steuer befreite Einkünfte anwendbar sei.
- 22 In diesem Zusammenhang weist die Kommission darauf hin, dass der Katasterwert einer in Belgien gelegenen Immobilie ungeachtet seiner Indexierung sowie der seit dem Jahr 1997 anwendbaren Erhöhungen und Anpassungen unter dem tatsächlichen Mietwert dieser Immobilie und dem tatsächlichen Mietpreis bleibe.
- 23 Daraus ergebe sich eine Ungleichbehandlung zum Nachteil von in Belgien ansässigen Personen, die Eigentümer von in anderen Mitgliedstaaten der Union oder des EWR als Belgien gelegenen Immobilien seien; dies könne dazu führen, dass diese Personen von einer Investition ihres Kapitals in solche Immobilien abgehalten würden und der freie Kapitalverkehr beschränkt werde.
- 24 Zudem bestätige das Urteil vom 11. September 2014, Verest und Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210), dass nach den Doppelbesteuerungsabkommen die Berücksichtigung von steuerfreien Einkünften für die Ermittlung des Einkommensteuersatzes für nicht von der Steuer befreite Einkünfte aufgrund einer Progressionsklausel als solche einen Nachteil für den Steuerpflichtigen darstellen könne, da sie zu einem höheren Steuersatz als dem für eine in Belgien gelegene Immobilie führe.
- 25 Die Kommission weist schließlich auf die Ausführungen der belgischen Behörden in ihrer Antwort auf die Mahnschreiben hin, sie hätten durch das Rundschreiben AGFisc Nr. 22/2016 zu einer Lockerung der Steuereinkünfte beigetragen, indem sie es zugelassen hätten, anstelle des tatsächlichen Mietwerts einen Wert anzusetzen, der von den Behörden eines anderen Staates, in dem die Immobilie, deren

Eigentümer eine in Belgien ansässige Person sei, liege, festgelegt werde. Jedoch betreffe diese Lockerung nur nicht vermietete Immobilien, sei für die belgische Steuerverwaltung nicht rechtsverbindlich und werde in einem Rundschreiben vorgesehen, das rechtlich einen niedrigeren Rang als die Vorschriften des EStGB 92 einnehme. Im Übrigen lägen die von den ausländischen Behörden im Rahmen der Steuererhebung berechneten Mietwerte nicht immer unter den auf dem Immobilienmarkt üblichen tatsächlichen Mietpreisen.

- 26 Das Königreich Belgien bestreitet nicht die unterschiedlichen Methoden zur Bewertung der Einkünfte aus Immobilien, je nachdem, ob diese Immobilien im belgischen Hoheitsgebiet gelegen seien oder nicht. Aus dem Urteil vom 11. September 2014, Verest und Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, Rn. 20), ergebe sich jedoch, dass unterschiedliche Methoden zur Bewertung der Einkünfte aus Immobilien herangezogen werden könnten, sofern die Grundfreiheiten gewährleistet seien. Bei der belgischen Regelung, die nicht zwangsläufig zu einer höheren Besteuerung eines belgischen Steuerpflichtigen führe, der über eine im Hoheitsgebiet eines anderen Staates gelegene Immobilie verfüge, sei dies der Fall.
- 27 Der Katasterwert einer in Belgien gelegenen Immobilie werde nämlich wie der Mietwert einer in einem anderen Staat gelegenen Immobilie auf der Grundlage einer Schätzung der Mietpreise bestimmt, die unter Berücksichtigung variabler Kriterien wie dem Alter der Immobilie und der Höhe des Mietpreises auf dem lokalen Mietmarkt eingenommen werden könnten. Je nach diesen Kriterien sei die Abweichung zwischen dem Katasterwert und dem tatsächlichen Mietwert mehr oder weniger groß.
- 28 Zwar sei die Schätzung auf der Grundlage des Katasterwerts älter und liege daher im Allgemeinen deutlich unter dem tatsächlichen Mietwert. Jedoch werde der Katasterwert jedes Jahr anhand des Verbraucherpreisindex indiziert und um 40 % erhöht.
- 29 Im Übrigen bedeute eine Abweichung zwischen dem Katasterwert und dem tatsächlichen Mietwert einer in Belgien gelegenen Immobilie noch nicht, dass eine Abweichung zwischen dem Katasterwert der in Belgien gelegenen Immobilie und dem tatsächlichen Mietwert einer vergleichbaren Immobilie, die in einem anderen Staat gelegen sei, bestehe. Die Immobilienkosten in den Mitgliedstaaten der Union und des EWR könnten erheblich variieren. In einigen der Staaten könnten die Mietpreise unter den in Belgien üblichen liegen.
- 30 Was insbesondere Güter betreffe, die in Belgien aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreit seien, habe, da der Steuersatz für in Belgien steuerbare Einkünfte stufenweise progressiv sei, die Berücksichtigung von ausländischen Immobilieneinkünften in Anwendung einer Progressionsklausel nicht zwangsläufig Einfluss auf den für die sonstigen in Belgien steuerbaren Einkünfte geltenden Steuersatz. Dies sei nur dann der Fall, wenn eine mögliche Überbewertung dazu führe, das Grenzeinkommen des Steuerpflichtigen in eine höhere Stufe des Steuertarifs zu verlagern. Wie sich aus dem Urteil vom 11. September 2014, Verest und Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, Rn. 23), ergebe, müsse das nationale Gericht, das für die Überprüfung, ob möglicherweise eine höhere Besteuerung vorliege, zuständig sei, eine Würdigung im Einzelfall vornehmen.
- 31 Für die Berücksichtigung der Einkünfte aus ausländischen Immobilien zur Bestimmung des für in Belgien steuerbare Einkünfte geltenden Steuersatzes sei zudem zwischen vermieteten und nicht vermieteten Immobilien zu unterscheiden.
- 32 Bei nicht vermieteten Immobilien hätten die belgischen Steuerpflichtigen die im Rundschreiben AGFisc Nr. 22/2016 vorgesehene Möglichkeit, in ihrer Steuererklärung den „Bruttomietpreis“ anzugeben, der von der Steuerbehörde des Belegenheitsstaats der Immobilie festgelegt werde. Daher

habe dieses Rundschreiben zu berechtigten Erwartungen der Steuerpflichtigen geführt, was das Berufungsgericht Antwerpen (Belgien) am 2. Juni 2015 in der Rechtssache Verest & Gerards gegen Belgische Staat anerkannt habe.

- 33 Sofern bestimmte Mitgliedstaaten der Union oder des EWR keine Bewertung der Einkünfte aus nicht vermieteten Immobilien vornähmen, sei die Schätzung des Mietwerts dieser Güter Sache des Steuerpflichtigen. Jedoch sei dieser Schätzwert nach Maßgabe des in diesen Staaten im Allgemeinen geltenden Lebensstandards und der allgemein üblichen Mietpreise nicht zwangsläufig höher als der Katasterwert einer vergleichbaren Immobilie, die in Belgien gelegen sei.
- 34 Vermietete Immobilien könnten, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR als dem Königreich Belgien gelegen seien, nur unter drei Voraussetzungen höher besteuert werden, nämlich wenn, erstens, wenn der Mietpreis und die Mietvorteile höher seien als der Katasterwert einer vergleichbaren Immobilie, die in Belgien gelegen sei, zweitens, der belgische Steuerpflichtige über sonstige steuerbare Einkünfte in Belgien verfüge und, drittens, die Berücksichtigung der Immobilieneinkünfte zur Überleitung auf eine höhere Stufe der Steuertabelle führe.
- 35 Darüber hinaus nähere sich der Katasterwert der in Belgien gelegenen Immobilien durch den Abzug der ausländischen Steuern und der Unterhalts- und Reparaturkosten in Höhe von 40 % von diesen Einkünften der Höhe der Einkünfte aus Immobilien, die in einem anderen Staat als dem Königreich Belgien gelegen seien, an. Hinsichtlich dieser Kosten räumt das Königreich Belgien jedoch ein, dass der Katasterwert von in Belgien gelegenen Immobilien um eine identische Kostenpauschale herabgesetzt werde.
- 36 Im Übrigen gehörten die Einkünfte aus in Belgien gelegenen Immobilien zum allgemeinen steuerbaren Einkommen natürlicher Personen und unterlägen dem Immobilienvorsteuerabzug, einer gesonderten Grundsteuer. Während daher im Fall von Immobilien, die in einem anderen Staat gelegen seien, die Einkünfte aus diesen Immobilien nur berücksichtigt würden, um den Steuersatz für in Belgien steuerbare Einkünfte zu bestimmen, bestimmten die Einkünfte aus in Belgien gelegenen Immobilien nicht nur den anwendbaren Steuersatz, sondern unterlägen zudem einer Doppelbesteuerung. Insgesamt sei die Besteuerung belgischer Gebietsansässiger, die Immobilien in Belgien besäßen, daher höher als die belgischer Gebietsansässiger, die Immobilien besäßen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR gelegen seien.

Würdigung durch den Gerichtshof

Einleitende Bemerkungen

- 37 Mit ihrer Klage wirft die Kommission dem Königreich Belgien vor, den freien Kapitalverkehr nach Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens dadurch zu beschränken, dass es belgische Gebietsansässige, die eine Immobilie im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats der Union oder des EWR als dem Königreich Belgien besäßen, steuerlich benachteilige.
- 38 Soweit das Königreich Belgien auf das Rundschreiben AGFisc Nr. 22/2016 Bezug nimmt, das seiner Ansicht nach die streitigen Vorschriften in Einklang mit Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens bringen soll, genügt der Hinweis, dass nach ständiger Rechtsprechung das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der streitigen Lage zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde, und dass später eingetretene Veränderungen vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden können (Urteil vom 29. Oktober 2015, Kommission/Belgien, C-589/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:736, Rn. 49).

- 39 Da diese Frist, wie sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen ergibt, am 26. März 2012 ablief, ist das Vorbringen des Königreichs Belgien zu diesem Rundschreiben vom 29. Juni 2016 nicht zu berücksichtigen.

Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

- 40 Die Maßnahmen, die durch Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten sind, umfassen alle Maßnahmen, die geeignet sind, die Einwohner eines Mitgliedstaats von Investitionen in Immobilien in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten (Urteil vom 11. September 2014, Verest und Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, Rn. 21 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 41 Vorliegend sehen die Art. 7 und 13 des EStGB 92 in Verbindung mit den Nrn. 13/7 und 13/8 des EStGB-92-Anwendungserlasses vor, dass die Einkünfte aus nicht vermieteten Immobilien oder aus Immobilien, die an natürliche Personen, die diese nicht zu beruflichen Zwecken nutzen, oder an juristischen Personen, die diese natürlichen Personen zu privaten Zwecken überlassen, vermietet sind, im Fall von in Belgien gelegenen Immobilien pauschal und im Fall von in einem anderen Staat gelegenen Immobilien nach dem tatsächlichen Mietwert oder dem tatsächlichen Mietpreis bestimmt werden.
- 42 Die für in Belgien gelegene Immobilien geltende Pauschale wird aus ihrem Katasterwert gebildet, der am 1. Januar 1975 ausgehend von einem geschätzten normalen Nettomietwert festgelegt wurde, der anhand der Mietpreise, die an diesem Tag bei einer Vermietung dieser Immobilie hätten erzielt werden können, ermittelt wurde.
- 43 Des Weiteren steht fest, dass seit 1991 auf den Katasterwert einer in Belgien gelegenen Immobilie ein Erhöhungskoeffizient angewandt wird, dessen Satz sich jährlich entsprechend dem Verbraucherpreisindex ändert. Zudem greift seit dem Jahr 1994 für den Katasterwert bebauter Grundstücke eine Erhöhung, deren Satz für das Jahr 1995 auf 25 % festgesetzt und ab dem Jahr 1997 auf 40 % angehoben wurde.
- 44 Der tatsächliche Mietwert einer Immobilie gibt den durchschnittlichen Jahresbruttomietpreis wieder, der bei einer Vermietung dieser Immobilie hätte erzielt werden können. Er wird zur Bestimmung der Einkünfte aus nicht vermieteten Immobilien verwendet, die in einem anderen Staat als dem Königreich Belgien gelegen sind.
- 45 Das Königreich Belgien bestreitet nicht, dass der Katasterwert einer in Belgien gelegenen Immobilie niedriger ist als der tatsächliche Mietpreis oder der tatsächliche Mietwert dieser Immobilie. Insoweit geht aus der Klageschrift der Kommission hervor, dass die allgemeine Entwicklung der Immobilienpreise seit dem Jahr 1975 in allen Regionen Belgiens einem Aufwärtstrend folgte, was zu einer entsprechenden Steigerung der Mieten führte, und dass die Indexierung und die Erhöhung des Katasterwerts der in Belgien gelegenen Immobilien nicht ausreichte, um diesen der Höhe der Mietpreise anzunähern, die auf dem belgischen Mietmarkt erzielt werden können.
- 46 Diese Abweichung des Katasterwerts vom tatsächlichen Mietwert einer in Belgien gelegenen Immobilie bedeutet, wie vom Königreich Belgien zutreffend festgestellt, zwar nicht zwangsläufig, dass die Einkünfte aus einer Immobilie, die in einem anderen Staat als dem Königreich Belgien gelegen ist, höher sind als der Katasterwert einer im belgischen Hoheitsgebiet gelegenen vergleichbaren Immobilie. Es ist nämlich nicht auszuschließen, dass die in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR üblichen Mieten deutlich niedriger sind als die in Belgien üblichen Mieten.

- 47 Jedoch werden, wie sich oben aus den Rn. 42 bis 44 ergibt, die von den belgischen Steuerbehörden festgesetzten Einkünfte aus einer in Belgien oder andernorts gelegenen Immobilie letztlich, wie vom Königreich Belgien in seinen dem Gerichtshof vorgelegten Erklärungen bestätigt, anhand der Mietpreise berechnet, die aus einer Immobilie erzielt werden können.
- 48 Um festzustellen, ob die unterschiedliche Bewertung der Einkünfte aus einer Immobilie – je nachdem, ob die Immobilie in Belgien oder in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR gelegen ist – zu einer Ungleichbehandlung führt, sind daher der Katasterwert, der Mietwert und die Mietpreise, die tatsächlich auf dem Mietmarkt erzielt werden können, zu vergleichen.
- 49 Insoweit ergibt sich aus den Ausführungen oben in den Rn. 41 bis 45, dass zum einen der Katasterwert einer in Belgien gelegenen Immobilie niedriger ist als die Mietpreise, die auf dem belgischen Mietmarkt erzielt werden können, und zum anderen der tatsächliche Mietwert einer Immobilie grundsätzlich dem durchschnittlichen Jahresbruttomietpreis entspricht, der bei Vermietung dieser Immobilie erzielt werden könnte. Daraus folgt, dass durch die unterschiedliche Bewertung der Einkünfte aus Immobilien je nach dem Belegenheitsstaat dieser Immobilien die Einkünfte aus einer Immobilie, die in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR als dem Königreich Belgien gelegen ist, höher als die Einkünfte aus einer in Belgien gelegenen Immobilie bewertet werden.
- 50 Darüber hinaus führt, wie von der Kommission zum Ausmaß dieser Höherbewertung festgestellt, der Umstand, dass der tatsächliche Mietwert einer in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR als dem Königreich Belgien gelegenen Immobilie um einen Betrag herabgesetzt wird, der der Steuerbelastung von Immobilieneinkünften aus diesem Gut in dem ersten Staat entspricht, nicht zu einer entscheidenden Annäherung des Mietwerts und des Katasterwerts.
- 51 Soweit das Königreich Belgien seine Besteuerungsbefugnis in Bezug auf die Einkünfte aus vermieteten oder nicht vermieteten Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR als dem Königreich Belgien gelegen sind, ausübt, ergibt sich aus der Höherbewertung der Einkünfte aus solchen Gütern, dass die herangezogene Steuerbemessungsgrundlage höher ist, als wenn ein dem Katasterwert entsprechender Wert, wie er in den streitigen Vorschriften für in Belgien gelegene Immobilien vorgesehen ist, zur Festlegung der Höhe dieser Einkünfte verwendet würde.
- 52 Bei Bestehen von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die einen Progressionsvorbehalt vorsehen, werden Einkünfte aus einer im Ausland gelegenen Immobilie in Belgien nicht besteuert. Sie werden jedoch für die Anwendung der Progressionsregel bei der Berechnung der Steuer auf die übrigen steuerbaren Einkünfte des Steuerpflichtigen in Belgien berücksichtigt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. September 2014, Verest und Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, Rn. 29 und 30). In diesem Fall kann, wie vom Königreich Belgien in den beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen eingeräumt, die Höherbewertung der Einkünfte aus Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR als dem Königreich Belgien gelegen sind, zur Anwendung eines höheren Steuersatzes führen.
- 53 Nach alledem ist festzustellen, dass die streitigen Vorschriften, nach denen die Einkünfte aus nicht vermieteten Immobilien oder aus Immobilien, die an natürliche Personen, die diese nicht zu beruflichen Zwecken nutzen, oder an juristische Personen, die diese natürlichen Personen zu privaten Zwecken überlassen, vermietet sind, im Fall von in Belgien gelegenen Immobilien pauschal und im Fall von in einem anderen Staat gelegenen Immobilien auf der Grundlage des tatsächlichen Mietwerts oder des tatsächlichen Mietpreises bestimmt werden, geeignet sind, die belgischen Gebietsansässigen von Investitionen in Immobilien in anderen Mitgliedstaaten der Union oder des EWR als dem Königreich Belgien abzuhalten.
- 54 Daher stellt diese Regelung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten ist.

Zum Vorliegen einer Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach Art. 65 AEUV

- 55 Nach ständiger Rechtsprechung müssen die nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV zulässigen Ungleichbehandlungen von den durch Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotenen Diskriminierungen unterschieden werden. Damit eine nationale Steuerregelung wie die streitigen Vorschriften als mit den Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden kann, ist es erforderlich, dass diese Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. September 2014, Kommission/Spanien, C-127/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2130, Rn. 73, vom 11. September 2014, Verest und Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, Rn. 28, sowie vom 17. September 2015, Miljoen u. a., C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608, Rn. 64).
- 56 Insoweit macht das Königreich Belgien geltend, dass nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die es mit den meisten Mitgliedstaaten der Union oder des EWR geschlossen habe, die Einkünfte aus im Hoheitsgebiet dieser Staaten gelegenen Immobilien in Belgien nicht im Rahmen der Steuern für natürliche Personen mit einer Steuer belegt würden, während die Einkünfte aus in Belgien gelegenen Immobilien Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage für die Steuer in Belgien seien. Aus diesem Grund könne ein Verstoß gegen Art. 63 AEUV nur festgestellt werden, wenn der tatsächlich in Belgien im Rahmen der gesamten Einkommensbesteuerung der dort ansässigen natürlichen Personen geschuldete Betrag für den Eigentümer einer in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR gelegenen Immobilie höher sei.
- 57 Dieses Vorbringen ist zurückzuweisen.
- 58 Wie das Königreich Belgien in seiner Klagebeantwortung feststellt, werden die aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreiten Einkünfte nach Art. 155 EStGB 92 für die Festlegung des auf die in Belgien steuerbaren Einkünfte anwendbaren Steuersatzes berücksichtigt.
- 59 Das Ziel einer solchen Ausnahme mit „Progressionsvorbehalt“ besteht darin, zu verhindern, dass die zu versteuernden Einkünfte eines Steuerpflichtigen, der Eigentümer einer im Ausland gelegenen Immobilie ist, in Belgien mit einem Steuersatz belegt wird, der niedriger ist als der Steuersatz, der für die Einkünfte Steuerpflichtiger gilt, die Eigentümer vergleichbarer Immobilien in Belgien sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. September 2014, Verest und Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, Rn. 31).
- 60 Im Licht dieses Ziels ist die Situation von Steuerpflichtigen, die eine Immobilie in Belgien erworben haben, mit der von Steuerpflichtigen vergleichbar, die eine Immobilie in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR erworben haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. September 2014, Verest und Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, Rn. 32).
- 61 Dies gilt auch, wenn kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. In diesem Fall gilt das Ziel der streitigen Vorschriften, die Einkünfte aus Immobilien im Eigentum belgischer Gebietsansässiger zu besteuern, für Einkünfte aus Immobilien, die in Belgien oder in einem anderen Staat gelegen sind, gleichermaßen. In beiden Fällen werden diese Einkünfte in die Steuerbemessungsgrundlage für die Einkommensteuer aufgenommen.
- 62 Was darüber hinaus die Frage betrifft, ob die Ungleichbehandlung der belgischen Steuerpflichtigen je nachdem, ob sie eine Immobilie in Belgien oder in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR besitzen, durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann, ist festzustellen, dass das Königreich Belgien vor dem Gerichtshof keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses vorgetragen hat, der geeignet wäre, im vorliegenden Fall die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 AEUV zu rechtfertigen.

Zum Verstoß gegen Art. 40 des EWR-Abkommens

- 63 Da Art. 40 des EWR-Abkommens dieselbe rechtliche Tragweite wie der im Wesentlichen identische Art. 63 AEUV hat, gelten sämtliche vorstehenden Ausführungen zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 AEUV unter den Umständen der vorliegenden Klage entsprechend für den genannten Art. 40 (Urteil vom 4. Mai 2017, Kommission/Griechenland, C-98/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2017:346, Rn. 49).
- 64 Nach alledem ist die Klage der Kommission begründet.
- 65 Es ist daher festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass es Rechtsvorschriften aufrechterhalten hat, nach denen bei der Bewertung von Einkünften aus nicht vermieteten Immobilien oder aus Immobilien, die an natürliche Personen vermietet werden, die diese zu nicht beruflichen Zwecken nutzen, oder an juristische Personen, die diese natürlichen Personen zu privaten Zwecken überlassen, die Bemessungsgrundlage im Fall von Inlandsimmobilien nach dem Katasterwert und im Fall von Auslandsimmobilien nach dem tatsächlichen Mietwert berechnet wird.

Kosten

- 66 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Königreich Belgien mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Das Königreich Belgien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 verstoßen, dass es Rechtsvorschriften aufrechterhalten hat, nach denen bei der Bewertung von Einkünften aus nicht vermieteten Immobilien oder aus Immobilien, die an natürliche Personen vermietet werden, die diese zu nicht beruflichen Zwecken nutzen, oder an juristische Personen, die diese natürlichen Personen zu privaten Zwecken überlassen, die Bemessungsgrundlage im Fall von Inlandsimmobilien nach dem Katasterwert und im Fall von Auslandsimmobilien nach dem tatsächlichen Mietwert berechnet wird.**
- 2. Das Königreich Belgien trägt die Kosten.**

Unterschriften