



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

14. März 2019*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Freizügigkeit der Arbeitnehmer – Gleichbehandlung – Einkommensteuer – Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – In einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat bezogene Rente – Berechnungsmodalitäten der Steuerbefreiung im Wohnsitzmitgliedstaat – Einbuße eines Teils bestimmter Steuervergünstigungen“

In der Rechtssache C-174/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal de première instance de Liège (Gericht erster Instanz Lüttich, Belgien) mit Entscheidung vom 8. Februar 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 5. März 2018, in dem Verfahren

Jean Jacob,

Dominique Lennertz

gegen

État belge

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin K. Jürimäe sowie der Richter E. Juhász und C. Vajda (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Campos Sánchez-Bordona,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der belgischen Regierung, vertreten durch P. Cottin, J.-C. Halleux und C. Pochet als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und N. Gossement als Bevollmächtigte,

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

* Verfahrenssprache: Französisch.

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 45 AEUV.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Jean Jacob und Frau Dominique Lennertz, einem in Belgien wohnhaften Ehepaar, auf der einen und dem belgischen Staat auf der anderen Seite wegen der Berücksichtigung der von Herrn Jacob in einem anderen Mitgliedstaat bezogenen Rente, die in Belgien von der Steuer befreit ist, jedoch in die Bemessungsgrundlage für die Gewährung von bestimmten Steuervergünstigungen einbezogen wird, im Rahmen der Berechnung ihrer gemeinsamen Besteuerung in Belgien mit der Folge, dass sie einen Teil der Steuervergünstigungen verlieren, auf die sie bei einer Nichtberücksichtigung Anspruch gehabt hätten.

Rechtlicher Rahmen

Abkommen von 1970

- 3 Art. 18 („Ruhegehälter“) des Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unterzeichnet am 17. September 1970, in der im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Abkommen von 1970), bestimmt in § 3:

„... Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen aus Luxemburg, die einer in Belgien ansässigen Person gezahlt werden, [können] nicht in Belgien besteuert werden, wenn sie sich aus Beiträgen, Leistungen oder Versicherungsprämien, die vom Begünstigten oder für ihn in ein ergänzendes Altersvorsorgesystem eingezahlt wurden, oder aus Zuwendungen des Arbeitgebers an ein betriebliches Altersvorsorgesystem ergeben und wenn diese Beiträge, Leistungen, Versicherungsprämien oder Zuwendungen in Luxemburg tatsächlich besteuert wurden.“

- 4 Art. 23 § 2 Nr. 1 des Abkommens von 1970 lautet:

„Bei Personen, die in Belgien ansässig sind, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

1° Die aus Luxemburg stammenden Einkünfte – mit Ausnahme der unter die Nummern 2 und 3 fallenden Einkünfte – und die in Luxemburg gelegenen Vermögensteile, die nach den vorstehenden Artikeln in diesem Staat besteuert werden können, sind in Belgien von der Steuer befreit. Diese Befreiung schränkt nicht das Recht Belgiens ein, die auf diese Weise befreiten Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen.“

Belgisches Recht

- 5 Art. 131 des Code des impôts sur le revenu (Einkommensteuergesetzbuch) 1992 in der im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: CIR 1992) regelt die Steuerfreibeträge.
- 6 Die gewährten Steuerermäßigungen für langfristiges Sparen, für Leistungen, die mit Dienstleistungsschecks vergütet werden, für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung, für Ausgaben für die Absicherung von Wohnungen gegen Einbruch oder Brand sowie für unentgeltliche Zuwendungen sind in den Art. 145¹, 145²¹, 145²⁴, 145³¹ bzw. 145³³ des CIR 1992 geregelt.

7 Art. 155 des CIR 1992 lautet:

„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.

Dies gilt ebenfalls für:

– Einkünfte, die aufgrund anderer internationaler Verträge oder Abkommen steuerfrei sind, sofern sie eine Progressionsvorbehaltsklausel vorsehen,

...

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die Ermäßigung pro Steuerpflichtigen auf die Gesamtheit seiner Nettoeinkünfte berechnet.“

8 Im Anschluss an das Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 110), erließ das Königreich Belgien das Rundschreiben Nr. CIR.H.331/575.420 vom 12. März 2008, das neben der in Art. 155 des CIR 1992 vorgesehenen Ermäßigung eine Steuerermäßigung für aufgrund eines Abkommens von der Steuer befreite Einkünfte vorsieht (im Folgenden: Rundschreiben von 2008).

9 In der Einleitung dieses Rundschreibens von 2008 heißt es:

„1. Im belgischen Steuersystem gelten die Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen ... sowohl für Einkünfte belgischen Ursprungs als auch für Einkünfte ausländischen Ursprungs. Wurde die familiäre oder persönliche Situation im Ausland nicht berücksichtigt, geht ein Teil dieser Vergünstigungen verloren.

Die Niederlande wandten eine der belgischen entsprechende Methode der Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt an. Der Gerichtshof ... hat jedoch im Urteil [vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750)] entschieden, dass diese Vorgehensweise gegen die Regelung der Freizügigkeit der Personen in der [Europäischen Union] verstößt.

Belgien wurde von der Europäischen Kommission aufgefordert, die belgischen steuerrechtlichen Bestimmungen über die Anwendung der Methode der Befreiung mit Progressionsvorbehalt ... mit den Verpflichtungen aus den Art. 18 [EG], 39 [EG], 43 [EG] und 56 EG ... in Einklang zu bringen.

Folgende Lösung wurde gewählt: Falls die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen im Ausland nicht berücksichtigt wurde, wird eine Steuerermäßigung für ausländische Einkünfte neben der in Art. 155 des CIR 1992 vorgesehenen Ermäßigung gewährt.

Diese zusätzliche Ermäßigung wird allerdings nur gewährt, wenn die nach der in Art. 155 des CIR 1992 vorgesehenen Methode der Befreiung mit Progressionsvorbehalt berechnete Steuersumme zusammen mit der im Ausland geschuldeten Steuer auf die steuerfreien Einkünfte die Steuer übersteigt, die geschuldet worden wäre, wenn die Einkünfte ausschließlich aus Belgien stammten und die darauf anfallenden Steuern in Belgien geschuldet worden wären.

Die Ermäßigung entspricht der Differenz zwischen der belgischen Einkommensteuer (berechnet nach der Methode der Befreiung mit Progressionsvorbehalt, wie derzeit in Art. 155 des CIR 1992 vorgesehen), erhöht um die Steuer derselben Art, die auf die ausländischen Einkünfte geschuldet wird, und der Steuer, die geschuldet worden wäre, wenn die Einkünfte ausschließlich aus Belgien stammten und die darauf anfallenden Steuern in Belgien geschuldet worden wären.

Um die Höhe der zusätzlichen Ermäßigung zu bestimmen, ist also die Steuer zu berechnen, die geschuldet worden wäre, wenn die Einkünfte ausschließlich aus Belgien stammten und die darauf anfallenden Steuern in Belgien geschuldet worden wären.

2. Bis zur Anpassung der belgischen Rechtsvorschriften im vorgenannten Sinne ist die Ermäßigung unter den im vorliegenden Rundschreiben dargelegten Bedingungen und Einschränkungen anzuwenden.

...“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

- 10 In der gemeinsamen Steuererklärung der Kläger des Ausgangsverfahrens für den Veranlagungszeitraum 2013 nannte Herr Jacob zwei von ihm bezogene Pensionen, nämlich eine aus Belgien in Höhe von 15 699,57 Euro und die andere aus Luxemburg in Höhe von 14 330,75 Euro. Diese beiden Pensionen wurden ergänzt durch von Herrn Jacob angegebene Einkünfte aus Immobilien in Höhe von 1 181,60 Euro, was zu seinen Gesamteinkünften in Höhe von 31 211,92 Euro führte.
- 11 Die belgische Steuerverwaltung berechnete bei Herrn Jacob aufgrund seiner Gesamteinkünfte, einschließlich der Pension aus Luxemburg, die in Belgien nach dem Abkommen von 1970 steuerbefreit ist, eine Basissteuer in Höhe von 11 448,36 Euro, was einem Steuersatz von ungefähr 36,68 % entspricht. Auf diesen Betrag wurden Steuerermäßigungen angewandt, und zwar zum einen in Höhe von 3 032,46 Euro für Steuerfreibeträge und Ermäßigungen für langfristiges Sparen, für Leistungen, die mit Dienstleistungsschecks vergütet werden, für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung, für Ausgaben für die Absicherung von Wohnungen gegen Einbruch oder Brand sowie für unentgeltliche Zuwendungen und zum anderen in Höhe von 1 349,45 Euro für Ersatzeinkommen, Pension und Vorruhestand. Von der sich daraus ergebenden ermäßigten Basissteuer, nämlich 7 066,45 Euro, wurde dann eine Ermäßigung für steuerfreie ausländische Einkünfte – im Verhältnis zum Anteil der Pension aus Luxemburg an den Gesamteinkünften – in Höhe von 3 220,14 Euro abgezogen, was zu einer Hauptsteuersumme von 3 846,31 Euro führte.
- 12 Die Kläger des Ausgangsverfahrens beanstandeten diese Berechnung und wiesen darauf hin, dass die Ermäßigung von 3 220,14 Euro für steuerfreie ausländische Einkünfte nicht 36,68 %, sondern 22,47 % der Pension aus Luxemburg entspreche, so dass diese letztlich mit einem Nettosteuersatz von 14,21 % besteuert worden sei, anstatt gemäß dem Abkommen von 1970 in Belgien steuerbefreit zu sein. Nach Ansicht von Herrn Jacob hätte, um die Steuerbefreiung seiner Pension aus Luxemburg zu berücksichtigen, auf diese direkt nach der Berechnung der Basissteuer eine Ermäßigung zum Satz von 36,68 % angewandt werden müssen, was die Basissteuer vor der Anwendung der Steuerermäßigungen um 5 256,44 Euro verringert hätte und am Schluss zu einer Hauptsteuersumme von 1 810,01 Euro anstelle von 3 846,31 Euro geführt hätte.
- 13 Diese Einwände wurden von der belgischen Finanzverwaltung mit Bescheid vom 25. September 2014 zurückgewiesen. Die Finanzverwaltung erinnerte daran, dass nach Art. 155 des CIR 1992 Einkünfte, die aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei seien, für die Festlegung der Steuer berücksichtigt würden, wobei die Steuer jedoch nach der Anwendung der Steuerermäßigungen im Verhältnis zum Anteil der steuerfreien Einkünfte an den Gesamteinkünften ermäßigt werde. Sie stellte auch fest, dass die Kläger des Ausgangsverfahrens nicht die im Rundschreiben von 2008 vorgesehenen Voraussetzungen für eine Steuerermäßigung für ausländische Einkünfte zusätzlich zu der in Art. 155 des CIR 1992 vorgesehenen Ermäßigung erfüllten.
- 14 Das mit einer Klage gegen diesen Bescheid der belgischen Finanzverwaltung befasste Tribunal de première instance de Liège (Gericht erster Instanz Lüttich, Belgien) reichte beim Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen ein, das dieser mit Beschluss vom 29. November 2016, Jacob und

Lennertz (C-345/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:911), nach Art. 53 Abs. 2 seiner Verfahrensordnung für offensichtlich unzulässig erklärte, da es wegen Lücken in Bezug auf den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen des Rechtsstreits nicht den in Art. 94 seiner Verfahrensordnung vorgesehenen Anforderungen entsprach.

- 15 Das vorlegende Gericht hat dem Gerichtshof dann ein zweites Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt, um diese Lücken zu schließen, und sich dabei u. a. auf das Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), berufen.
- 16 Im Licht des genannten Urteils ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass es verpflichtet sei, den tatsächlichen Genuss der Steuervergünstigung zu gewährleisten, auf die nach der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen Anspruch bestehe, unabhängig davon, wie die Mitgliedstaaten die Verpflichtung, für die umfassende Berücksichtigung aller derartigen Steuervergünstigungen zu sorgen, untereinander aufgeteilt hätten. Es stellt fest, dass die im Abkommen von 1970 vorgesehene Befreiungsmethode verlange, dass der Wohnsitzmitgliedstaat Ruhegehälter, die nach diesem Abkommen nur im Quellenmitgliedstaat besteuert werden könnten, vollständig von der Steuer befreie, wobei der darin zugelassene Progressionsvorbehalt bedeute, dass die von der Steuer befreiten ausländischen Einkünfte ausschließlich bei der Festsetzung des Steuersatzes für die in Belgien zu versteuernden anderen Einkünfte berücksichtigt werden könnten. Aufgrund der Berechnungsweise der Steuern der Kläger des Ausgangsverfahrens büßten diese indessen einen Teil der ihnen zustehenden Steuervergünstigungen ein und die – grundsätzlich steuerbefreiten – ausländischen Einkünfte von Herrn Jacob würden steuerlich erfasst.
- 17 Unter diesen Umständen hat das Tribunal de première instance de Liège (Gericht erster Instanz Lüttich) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Steht Art. 39 EUV der belgischen Steuerregelung in Art. 155 des CIR 1992 entgegen, der zufolge – unabhängig davon, ob das Rundschreiben von 2008 Anwendung findet oder nicht – die luxemburgischen Pensionen des Klägers, die nach Art. 18 des Abkommens von 1970 von der Steuer befreit sind, bei der Berechnung der belgischen Steuer mit einbezogen werden und als Bemessungsgrundlage für die Gewährung der im CIR 1992 vorgesehenen Steuervergünstigungen dienen, obwohl sie aufgrund ihrer im genannten Abkommen vorgesehenen vollständigen Steuerbefreiung nicht einbezogen werden sollten, und nach der Vergünstigungen wie der Steuerfreibetrag und die Ermäßigungen für langfristiges Sparen, für mit Dienstleistungsschecks vergütete Leistungen, für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung, für Ausgaben für die Absicherung von Wohnungen gegen Einbruch oder Brand und für unentgeltliche Zuwendungen des Klägers teilweise verloren gehen, herabgesetzt werden oder in geringerer Höhe gewährt werden, als wenn beide Kläger Einkünfte belgischen Ursprungs hätten, die ihrerseits in Belgien zu versteuern und nicht befreit sind, so dass sie sämtliche Steuervergünstigungen absorbieren können?

Zur Vorlagefrage

Zur Frage, welche Freiheit auf die Situation der Kläger des Ausgangsverfahrens Anwendung findet

- 18 Das vorlegende Gericht bezieht sich in seiner Frage auf Art. 39 EUV, nennt aber in der Begründung seines Vorabentscheidungsersuchens sowohl die Niederlassungsfreiheit als auch die Freizügigkeit der Arbeitnehmer.

- 19 Wie der Gerichtshof entschieden hat, hindert ihn dies nicht daran, dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die diesem bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können, unabhängig davon, worauf es in seiner Frage Bezug genommen hat (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 21. Februar 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, Rn. 29, und vom 23. April 2009, Rüffler, C-544/07, EU:C:2009:258, Rn. 57).
- 20 Das vorliegende Gericht hat jedoch nicht ausgeführt, ob Herr Jacob seine luxemburgische Pension wegen einer in Luxemburg ausgeübten Arbeitnehmertätigkeit oder selbständigen Erwerbstätigkeit erhält.
- 21 Nach ständiger Rechtsprechung umfasst die Niederlassungsfreiheit der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten (vgl. u. a. Urteile vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, 270/83, EU:C:1986:37, Rn. 13, vom 29. April 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216, Rn. 22, und vom 1. Oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, Rn. 54). Dagegen fällt jeder Unionsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit in den Anwendungsbereich von Art. 45 AEUV (vgl. u. a. Urteile vom 12. Dezember 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 76, und vom 28. Februar 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, Rn. 34).
- 22 Wenn die von Herrn Jacob bezogene luxemburgische Pension aus einer Arbeitnehmertätigkeit stammt, ist tatsächlich Art. 45 AEUV über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer einschlägig. Wenn Herr Jacob dagegen eine selbständige Erwerbstätigkeit in Luxemburg ausgeübt hat, ist die in Art. 49 AEUV vorgesehene Niederlassungsfreiheit anzuwenden. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, welche Bestimmung des AEUV anwendbar ist.
- 23 Auch wenn der Gerichtshof die vorgelegte Frage unter dem Blickwinkel der Freizügigkeit der Arbeitnehmer prüfen wird, ist klarzustellen, dass die Anwendung der Niederlassungsfreiheit im Ausgangsverfahren den Wesensgehalt der Antwort des Gerichtshofs keineswegs berühren würde, da sie *mutatis mutandis* übertragbar ist.

Zur Frage

- 24 Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 45 AEUV dahin auszulegen ist, dass er der Anwendung einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die bewirkt, dass ein in diesem Staat wohnhaftes Ehepaar, bei dem ein Ehegatte eine Pension in einem anderen Mitgliedstaat bezieht, die in dem ersten Mitgliedstaat aufgrund eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist, einen Teil der von diesem Mitgliedstaat gewährten Steuervergünstigungen einbüßt.
- 25 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung zwar im Rahmen bilateraler Abkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Bestimmung ihrer jeweiligen Steuerhoheit festlegen können, diese Aufteilung der Steuerhoheit es den Mitgliedstaaten jedoch nicht erlaubt, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen. Bei der Ausübung der in dieser Weise in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgeteilten Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten nämlich verpflichtet, den Unionsvorschriften nachzukommen (vgl. u. a. Urteile vom 12. Dezember 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 93 und 94, vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 41 und 42, sowie vom 22. Juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, Rn. 66) und insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung einzuhalten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 94).

- 26 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs grundsätzlich Sache des Wohnsitzmitgliedstaats 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, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen und familiären Situation ergibt, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen hat (vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 32, vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, Rn. 34, vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 43, sowie vom 22. Juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, Rn. 55).
- 27 Der Gerichtshof hat auch entschieden, dass ein Wohnsitzmitgliedstaat nicht einen Steuerpflichtigen einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vorteile verlieren lassen kann, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden (Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 110).
- 28 Im Licht dieser Grundsätze ist zu prüfen, ob der teilweise Verlust von Steuervorteilen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden durch die Anwendung des nationalen Rechts im Widerspruch zu Art. 45 AEUV steht.
- 29 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende belgische Steuerregelung sieht vor, dass die befreiten ausländischen Einkünfte zunächst in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden, die dazu dient, den auf die nicht steuerfreien belgischen Einkünfte anwendbaren Steuersatz zu bestimmen, wobei die Basissteuer auf der Grundlage dieser Steuerbemessungsgrundlage berechnet wird. Die Steuerfreibeträge und die Steuerermäßigungen für langfristiges Sparen, für Leistungen, die mit Dienstleistungsschecks vergütet werden, für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung, für Ausgaben für die Absicherung von Wohnungen gegen Einbruch oder Brand sowie für unentgeltliche Zuwendungen werden dann auf die Basissteuer angerechnet. Erst wenn diese Ermäßigungen abgezogen wurden, wird gemäß Art. 155 des CIR 1992 die Basissteuer in dem Verhältnis reduziert, das dem Anteil der befreiten ausländischen Einkünfte an den Gesamteinkünften entspricht.
- 30 Der Einschluss der befreiten ausländischen Einkünfte bei der Berechnung des belgischen Steuersatzes, bei der Berechnung der belgischen Steuer und bei der Bemessungsgrundlage für die Gewährung von Steuervergünstigungen liegt in der freien Wahl des Königreichs Belgien, sein Steuersystem gemäß dem Grundsatz der Steuerautonomie zu regeln, und kann nicht als der Freizügigkeit der Arbeitnehmer entgegenstehend angesehen werden, solange die Wirkungen eines solchen Einschlusses nicht zu einer unionsrechtswidrigen diskriminierenden Behandlung führen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 53). Denn ein solcher Einschluss steht als solches nicht dem entgegen, dass eine tatsächliche Steuerbefreiung dieser Einkünfte im Hinblick auf das Unionsrecht garantiert wird, gegebenenfalls durch einen späteren Ausgleich.
- 31 Indem nach der belgischen Steuerregelung die Steuerermäßigungen auf eine Basis angerechnet werden, die sowohl die nicht befreiten belgischen Einkünfte als auch die befreiten ausländischen Einkünfte einschließt, und erst später der Teil, der Letzteren in den Gesamteinkünften, die die Bemessungsgrundlage darstellen, entspricht, von der Steuer abgezogen wird, kann sie allerdings, wie die belgische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen selbst eingeräumt hat, dazu führen, dass Steuerpflichtige wie die Kläger des Ausgangsverfahrens einen Teil der Steuervergünstigungen verlieren, die ihnen vollständig gewährt worden wären, wenn ihre gesamten Einkünfte belgischen Ursprungs gewesen wären und wenn die Steuerermäßigungen deshalb ausschließlich auf diese Einkünfte angerechnet worden wären oder wenn das Rundschreiben von 2008 auf die fraglichen Vergünstigungen anwendbar gewesen wäre.

- 32 Aus der in Rn. 26 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt sich, dass es Sache des Königreichs Belgien in seiner Eigenschaft als Wohnsitzstaat der Kläger des Ausgangsverfahrens ist, diesen sämtliche an ihre persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren. Die belgische Regierung trägt diesbezüglich vor, dass – mit Ausnahme der Steuerermäßigungen aufgrund von Steuerfreibeträgen – die anderen fraglichen Steuerermäßigungen nicht mit dem Begriff „persönliche und familiäre Situation“ der Kläger des Ausgangsverfahrens verbunden und daher im Einklang mit der Auslegung dieses Begriffs durch die belgischen Behörden im Rundschreiben von 2008 nicht als persönliche Steuervergünstigungen zu betrachten seien, deren nicht ausgeglichener Verlust infolge von befreiten ausländischen Einkünften und der Unanwendbarkeit des Rundschreibens von 2008 durch Art. 45 AEUV verboten sei.
- 33 Erstens ist festzustellen, dass die Steuerermäßigungen für den Steuerfreibetrag, wie die belgische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen eingeräumt hat, in der Rechtsprechung des Gerichtshofs als Vorteile im Zusammenhang mit der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen anerkannt werden, wie sich aus Rn. 27 des vorliegenden Urteils ergibt.
- 34 Daraus folgt, dass die belgische Steuerregelung insoweit nicht im Einklang mit dieser Rechtsprechung steht.
- 35 Was zweitens die Frage betrifft, ob die anderen im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerermäßigungen, d. h. die Steuerermäßigungen für langfristiges Sparen, für Leistungen, die mit Dienstleistungsschecks vergütet werden, für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung, für Ausgaben für die Absicherung von Wohnungen gegen Einbruch oder Brand sowie für unentgeltliche Zuwendungen, als im Zusammenhang mit der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen angesehen werden können, so ist zunächst der Kontext zu bestimmen, in dem dieser Begriff steht.
- 36 Aus der in Rn. 26 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung und insbesondere dem Urteil vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), ergibt sich, dass der Wohnsitzmitgliedstaat bei der Gewährung möglicher Steuervergünstigungen die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen insgesamt beurteilen muss.
- 37 Der von der belgischen Regierung vorgeschlagenen Auslegung, nach der die Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit der persönlichen und familiären Situation in einem engen Sinne als Vergünstigungen verstanden werden müssen, die einer sozialen Zielsetzung dienen, indem sie die Möglichkeit bieten, dem Steuerpflichtigen ein steuerfreies Existenzminimum zu sichern, und so einer sozialen Notwendigkeit entsprechen, kann nicht gefolgt werden.
- 38 Insbesondere kann eine solche Auslegung – entgegen dem, was die belgische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen vorbringt – nicht aus dem Urteil vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), abgeleitet werden. In jenem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass die Weigerung eines Mitgliedstaats, in dem ein Steuerpflichtiger abhängig beschäftigt ist, bei der Bestimmung des auf die Einkünfte des – in einem anderen Mitgliedstaat wohnenden – Steuerpflichtigen anwendbaren Steuersatzes die Verluste aus der Vermietung von dem genannten Steuerpflichtigen nicht selbst genutzter Immobilien, die in diesem anderen Mitgliedstaat belegen sind, zu berücksichtigen, gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Art. 39 EG verstößt, wenn der Wohnsitzmitgliedstaat nicht in der Lage ist, dem Steuerpflichtigen die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation ergeben. Indem der Gerichtshof solche Verluste aus Vermietung berücksichtigt hat, hat er eine weite Auslegung des Begriffs der persönlichen und familiären Situation ohne Bezugnahme auf eine etwaige soziale Zielsetzung gewählt.

- 39 Unter diesen Umständen ist für die Bestimmung, ob die Kläger des Ausgangsverfahrens zu Unrecht nicht in den Genuss der vollständigen Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit ihrer persönlichen und familiären Situation, außer der Ermäßigung aufgrund des Steuerfreibetrags, gekommen sind, zu prüfen, ob die genannten Vergünstigungen im Zusammenhang mit ihrer persönlichen Steuerkraft stehen.
- 40 Hierzu ist festzustellen, dass Steuerermäßigungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nämlich Ermäßigungen für langfristiges Sparen, für Leistungen, die mit Dienstleistungsschecks vergütet werden, für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung, für Ausgaben für die Absicherung von Wohnungen gegen Einbruch oder Brand sowie für unentgeltliche Zuwendungen, im Wesentlichen für den Steuerpflichtigen Anreize bieten, Ausgaben und Investitionen zu tätigen, die sich zwangsläufig auf seine Steuerkraft auswirken.
- 41 Daher können solche Steuerermäßigungen in gleicher Weise wie die Steuerermäßigung aufgrund von Steuerfreibeträgen als im Zusammenhang mit der „persönlichen und familiären Situation“ der Kläger des Ausgangsverfahrens stehend angesehen werden.
- 42 Daraus folgt, dass die Kläger des Ausgangsverfahrens als Ehepaar benachteiligt wurden, soweit sie nicht vollständig in den Genuss der Steuervergünstigungen gekommen sind, auf die sie einen Anspruch gehabt hätten, wenn sie beide ihre gesamten Einkünfte in Belgien erhalten hätten.
- 43 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 dem Ursprung ihrer Einkünfte; dieser Unterschied kann diese Ehepaare von der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten und insbesondere der in Art. 45 AEUV garantierten Arbeitnehmerfreizügigkeit abhalten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 51).
- 44 Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Maßnahme, die geeignet ist, die in Art. 45 AEUV verankerte Arbeitnehmerfreizügigkeit 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 die Anwendung einer solchen Maßnahme zudem geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. entsprechend Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 64 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Vorliegend wurde eine Rechtfertigung jedoch weder von der belgischen Regierung vorgebracht noch vom vorlegenden Gericht in Betracht gezogen.
- 46 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 45 AEUV dahin auszulegen ist, dass er der Anwendung einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die bewirkt, dass ein in diesem Staat wohnhaftes Ehepaar, bei dem ein Ehegatte eine Pension in einem anderen Mitgliedstaat bezieht, die in dem ersten Mitgliedstaat aufgrund eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist, einen Teil der von diesem Mitgliedstaat gewährten Steuervergünstigungen einbüßt.

Kosten

- 47 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

Art. 45 AEUV ist dahin auszulegen, dass er der Anwendung einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die bewirkt, dass ein in diesem Staat wohnhaftes Ehepaar, bei dem ein Ehegatte eine Pension in einem anderen Mitgliedstaat bezieht, die in dem ersten Mitgliedstaat aufgrund eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist, einen Teil der von diesem Mitgliedstaat gewährten Steuervergünstigungen einbüßt.

Unterschriften