

## SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

CHRISTINE STIX-HACKL

vom 3. Oktober 2006<sup>1</sup>

1. Mit der vorliegenden gemäß Artikel 226 Absatz 2 EG eingereichten Klage rügt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 18, 39, 43, 49 und 56 EG-Vertrag, den Artikeln 28, 31, 36 und 40 EWR-Abkommen und den Artikeln 4 und 11 Absatz 2 der Richtlinie 92/96/EWG vom 10. November 1992<sup>2</sup> — nach Neufassung sind das jetzt die Artikel 5 Absatz 1 und 53 Absatz 2 der Richtlinie 2002/83/EG vom 5. November 2002<sup>3</sup> — verstoßen hat.

2. Die Verstöße gegen diese Bestimmungen beruhen angeblich darauf, dass die betreffende nationale Regelung, der Code des impôts sur les revenus de 1992 (Einkommensteuergesetzbuch 1992, im Folgenden: CIR'92) und der Code des taxes assimilées au timbre (Gesetzbuch über der Stempelsteuer gleichgestellte Abgaben, im Folgenden: CTAT),

— die Abzugsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall in Artikel 59 des CIR'92 davon abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien ansässiges Versicherungsunternehmen oder eine dort ansässige Versorgungseinrichtung gezahlt werden;

— die Steuerermäßigung für langfristiges Sparen, die gemäß den Artikeln 145/1 und 145/3 CIR'92 für vom Arbeitgeber vom Gehalt einbehaltene persönliche Beiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall gewährt wird, davon abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien ansässiges Versicherungsunternehmen oder eine dort ansässige Versorgungseinrichtung gezahlt werden;

— in Artikel 364bis CIR'92 vorsieht, dass in den Fällen, in denen die Kapitalbeträge, die Rückkaufwerte und Sparguthaben im Sinne von Artikel 34 CIR'92 einem Steuerpflichtigen ausbezahlt oder zugewiesen werden, nachdem er seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Richtlinie 92/96/EWG des Rates vom 10. November 1992 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (Lebensversicherung) sowie zur Änderung der Richtlinien 79/267/EWG und 90/619/EWG (Dritte Richtlinie Lebensversicherung) (ABl. L 360, S. 1).

3 — Richtlinie 2002/83/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. November 2002 über Lebensversicherungen (ABl. L 345, S. 1).

oder sein Vermögen dorthin verlagert hat, die Zahlung oder die Zuweisung als am Tag vor dieser Verlegung erfolgt gilt, und in Absatz 2 dieses Artikels jede in Artikel 34 § 2 Nummer 3 genannte Übertragung einer Zuweisung gleichgestellt hat, so dass jeder Versicherer die Pflicht hat, gemäß Artikel 270 CIR'92 bei den Kapitalbeträgen und Rückkaufwerten, die einem Gebietsfremden ausgezahlt werden, der zu irgendeinem Zeitpunkt in Belgien Steuerinländer gewesen ist, einen Berufssteuervorabzug vorzunehmen, sofern diese Beträge oder Werte ganz oder teilweise in dem Zeitraum gebildet worden sind, in dem der Betroffene in Belgien Steuerinländer gewesen ist, auch wenn von Belgien geschlossene bilaterale Besteuerungsabkommen dem anderen Vertragsstaat das Recht zur Besteuerung dieser Einkünfte geben;

— auf der Grundlage von Artikel 224/2bis des Règlement général sur les taxes assimilées au timbre von ausländischen Versicherern, die in Belgien keinen Geschäftssitz haben, verlangt, dass sie, bevor sie ihre Dienstleistungen in Belgien erbringen, die Zulassung eines verantwortlichen Vertreters mit Wohnsitz in Belgien erwirken, der sich in schriftlicher Form gegenüber dem Staat persönlich verpflichtet, die jährliche Steuer auf Versicherungsverträge, die Zinsen und die Geldbußen zu zahlen, die aufgrund von Verträgen über in Belgien belegene Risiken geschuldet werden.

## I — Rechtlicher Rahmen

### A — Gemeinschaftsrecht

— in Artikel 364ter CIR'92 es als steuerbaren Vorgang behandelt, wenn Arbeitgeberbeiträge oder persönliche Beiträge zur Rentenzusatzversicherung gebildete Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte vom Pensionsfonds oder Versicherungsträger, bei dem sie für den Begünstigten oder seine Rechtsnachfolger gebildet worden sind, auf einen anderen außerhalb Belgiens ansässigen Pensionsfonds oder Versicherungsträger übertragen werden, während eine derartige Übertragung keinen steuerbaren Vorgang darstellt, wenn die Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte auf einen anderen in Belgien ansässigen Pensionsfonds oder Versicherungsträger übertragen werden;

#### 1. Das primäre Recht

#### 3. Artikel 18 EG sieht vor:

„Jeder Unionsbürger hat das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehalt-

lich der in diesem Vertrag und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten.

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;

4. Artikel 39 EG sieht vor:

„(1) Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.

d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt;

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

...“

5. Artikel 43 EG lautet:

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

„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.

a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;

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 48 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.“

6. Artikel 49 EG bestimmt:

„Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten.

Der Rat kann mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission beschließen, dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind.“

7. Artikel 56 EG sieht vor:

„(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapi-

talverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

(2) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.“

8. Artikel 28 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (im Folgenden: EWR-Abkommen) übernimmt im Wesentlichen die Bestimmungen von Artikel 39 EG, Artikel 31 des EWR-Abkommens die von Artikel 43 EG, Artikel 36 des EWR-Abkommens die von Artikel 49 EG, und in Artikel 40 des EWR-Abkommens ist in den dort vorgesehenen Grenzen der freie Kapitalverkehr verankert.

2. Das abgeleitete Recht

9. Artikel 5 der Richtlinie 2002/83/EG, der den Umfang der für die Aufnahme der Tätigkeiten der Lebensversicherung erforderlichen Zulassung regelt, bestimmt in Absatz 1:

„Die Zulassung gilt für die gesamte Gemeinschaft. Sie erlaubt dem Versicherungsunter-

nehmen, dort Tätigkeiten auszuüben, sei es im Rahmen der Niederlassungsfreiheit, sei es im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit.“

„Die Beiträge und Arbeitgeberbeiträge im Sinne von Artikel 52 Absatz 3 Buchstabe b sind nur unter den folgenden Voraussetzungen und innerhalb der folgenden Grenzen als berufsbedingte Kosten abziehbar:

10. Artikel 53 Absatz 2 der Richtlinie bestimmt:

1. Sie müssen endgültig an ein Versicherungsunternehmen oder eine Versorgungseinrichtung, die in Belgien ansässig sind, gezahlt worden sein; ...“

„Jeder Mitgliedstaat gestattet nach Maßgabe des nationalen Rechts den unter dieses Kapitel fallenden Agenturen oder Zweigniederlassungen, die in seinem Hoheitsgebiet niedergelassen sind, ihren Vertragsbestand ganz oder teilweise an ein Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat zu übertragen, sofern die zuständigen Behörden dieses Mitgliedstaats bescheinigen, dass das übernehmende Unternehmen unter Berücksichtigung der Übertragung über die erforderliche Solvabilitätsspanne verfügt.“

12. Artikel 145/1 CIR'92 in seiner am 1. Januar 2004 geltenden Fassung sah vor:

„In den Grenzen und unter den Voraussetzungen, die in den Artikeln 145/2 bis 145/16 festgelegt sind, wird eine Steuerermäßigung gewährt, die anhand der folgenden Ausgaben berechnet wird, die während des Steuerzeitraums tatsächlich getätigt worden sind:

## B — *Das belgische Recht*

### 1. Direkte Steuern — CIR'92

1. Beiträge und persönliche Beiträge im Sinne von Artikel 34 § 1, Nummer 2 Absatz 1 Buchstaben a bis c, die der Arbeitgeber vom Arbeitsentgelt des Arbeitnehmers oder das Unternehmen von der Vergütung des nicht arbeitsvertraglich gebundenen Leiters des Unternehmens einbehalten und abgeführt hat;

11. Artikel 59 Absatz 1 CIR'92 sieht vor:

2. Beiträge zu einer Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall,

die der Steuerpflichtige in Belgien zur Bildung einer Rente oder eines Kapitals im Erlebens- oder Todesfall aufgrund eines individuell geschlossenen Lebensversicherungsvertrags hat, soweit dieses Kapital nicht zur Neuaufnahme oder Sicherung eines Hypothekendarlehens für Wohnzwecke im Sinne von Artikel 104 Nummer 9 dient.“

Artikel 34 einem Steuerpflichtigen ausbezahlt oder zugewiesen werden, nachdem er seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt oder sein Vermögen dorthin verlagert hat, gilt die Zahlung oder die Zuweisung als am Tag vor dieser Verlegung erfolgt.

13. Artikel 145/3 CIR'92 bestimmt in Absatz 1:

Für die Anwendung von Absatz 1 wird die in Artikel 34, § 2 Nummer 3 genannte Übertragung einer Zuweisung gleichgestellt.“

„Die Beiträge und persönlichen Beiträge im Sinne von Artikel 145/1 Nummer 1 werden für eine Ermäßigung der Steuer berücksichtigt, sofern sie an ein Versicherungsunternehmen oder eine Versorgungseinrichtung, die in Belgien ansässig sind, endgültig entrichtet worden sind und sowohl die gesetzlichen als auch die übergesetzlichen Leistungen bei Alter, ausgedrückt in Jahresrenten, 80 % des letzten gewöhnlichen Jahresbruttoentgelts nicht übersteigen und der normalen Dauer der Erwerbstätigkeit Rechnung tragen. Eine Indexierung der Renten ist zulässig.“

15. Artikel 364ter CIR'92 bestimmt:

„Wenn die Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte, die durch persönliche Beiträge im Sinne von Artikel 52bis oder Artikel 145/1 Nummer 1, durch Arbeitgeberbeiträge oder Beiträge des Unternehmens gebildet worden sind, vom Pensionsfonds oder Versicherungsunternehmen, bei dem sie gebildet worden sind, für den Begünstigten oder seine Rechtsnachfolger auf eine vergleichbare Versorgungszusage oder Rentenvereinbarung übertragen werden, gilt dieser Vorgang nicht als Zahlung oder Zuweisung, auch wenn er auf Antrag des Begünstigten durchgeführt worden ist, unbeschadet eines Steueranspruchs bei der späteren Zahlung oder Zuweisung durch die Einrichtungen oder Unternehmen an den Begünstigten.“

14. Artikel 364bis CIR'92 lautet:

„Wenn die Kapitalbeträge, die Rückkaufwerte und die Sparguthaben im Sinne von

Absatz 1 gilt nicht für die Übertragung des Kapitalbetrags oder des Rückkaufwerts auf eine Versorgungseinrichtung oder ein Versicherungsunternehmen, die im Ausland ansässig sind.“

2. Indirekte Steuern — CTAT

gen zuzüglich der Gebühren berechnet, die im Steuerjahr von den Versicherten oder den Begünstigten und ihren Arbeitgebern zu leisten oder zu tragen sind.“

16. Artikel 173 CTAT bestimmt:

„Versicherungsverträge unterliegen einer jährlichen Steuer, wenn eine der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

1. Der Versicherer ist ein gewerblicher Versicherer, der in Belgien seinen Hauptsitz, eine Agentur, eine Tochtergesellschaft, einen Vertreter oder einen Geschäftssitz hat;

2. der Versicherte hat seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Belgien;

3. der Vertrag hat bewegliche Sachen oder Grundstücke in Belgien zum Gegenstand.“

18. Artikel 177 CTAT bestimmt:

„Die jährliche Steuer auf die Versicherungsverträge wird entrichtet:

1. von den Verbänden, Kassen, Versicherungsunternehmen oder -gesellschaften, Versorgungseinrichtungen und natürlichen Personen, die im Rahmen der Rentensysteme gemäß dem Gesetz vom 28. April 2003 über die Zusatzrenten und deren steuerliche Regelung und über bestimmte Zusatzvergünstigungen im Bereich der sozialen Sicherheit mit der Erfüllung von Solidarverpflichtungen betraut sind, sowie von allen anderen Versicherern, wenn diese in Belgien ihren Hauptsitz, eine Agentur, eine Tochtergesellschaft, einen Vertreter oder einen Geschäftssitz haben;

17. Artikel 176/1 Absatz 1 CTAT lautet:

„Die fällige Steuer wird anhand des Gesamtbetrags der Prämien, Beiträge oder Zahlun-

2. von den Versicherungsmaklern und allen anderen in Belgien ansässigen Vermittlern für die durch ihre Vermittlung mit ausländischen Versicherern, die in Belgien keinen verantwortlichen Vertreter im Sinne von Artikel 178 haben, abgeschlossenen Verträge;

3. in allen anderen Fällen von den Versicherten.“

19. Artikel 224/2bis der Allgemeinen Verordnung über der Stempelsteuer gleichgestellte Abgaben bestimmt:

„In den in Artikel 177 Nummer 3 des [CTAT] genannten Fällen entrichtet das ausländische Versicherungsunternehmen die Steuer und gegebenenfalls die Zinsen und Bußgelder für Rechnung des Versicherten. Zu diesem Zweck hat jedes ausländische Versicherungsunternehmen, das in Belgien weder über eine Tochtergesellschaft noch eine Agentur noch einen Geschäftssitz verfügt und den Abschluss von Versicherungsverträgen für in Belgien belegene Risiken anbieten möchte, vor der Durchführung solcher Vorgänge beim Minister der Finanzen die Zulassung eines verantwortlichen Vertreters mit Wohnsitz in Belgien zu bewirken, der sich in schriftlicher Form gegenüber dem Staat persönlich verpflichtet, die jährliche Steuer auf die Versicherungsverträge, die Zinsen und die Geldbußen zu zahlen, die im Rahmen der erwähnten Verträge geschuldet werden.“

## II — Das Vorverfahren

20. Die Kommission legte dem Königreich Belgien in ihrem Mahnschreiben vom 6. Februar 2003 die Gründe dar, weshalb sie der Ansicht sei, dass Belgien gegen seine Ver-

pflichtungen aus den Artikeln 18 EG, 39 EG, 43 EG, 49 EG und 56 EG, den Artikeln 28, 31, 36 und 40 des EWR-Abkommens sowie den Artikeln 4 und 11 Absatz 2 der Richtlinie 92/96/EWG verstoßen habe.

21. Die belgischen Behörden machten in ihrem Antwortschreiben vom 9. Mai 2003 geltend, dass die Regierung durch die Auflösung der Kammern des Parlaments wegen der bevorstehenden Parlamentswahlen (vom 18. Mai 2003) nicht mehr über ausreichende Befugnisse verfüge, um gesetzgeberische Initiativen zur Änderung der belgischen Regelung in dem im Mahnschreiben der Kommission der Europäischen Gemeinschaften angegebenen Sinne zu ergreifen.

22. Nichtsdestoweniger trugen die belgischen Behörden vor, dass die in Rede stehenden nationalen Bestimmungen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung eingeführt worden seien (Artikel 364bis CIR'92) und dass die Benennung eines verantwortlichen Vertreters für die Entrichtung der jährlichen Steuer auf die Versicherungsverträge in einer in das Protokoll des Rates über die Annahme der dritten Lebensversicherungsrichtlinie aufgenommenen Erklärung bestätigt worden sei und der Mitteilung der Kommission zu Auslegungsfragen in Bezug auf den freien Dienstleistungsverkehr und das Allgemeininteresse im Versicherungswesen<sup>4</sup> entspreche. Diese Verpflichtungen seien sowohl den ausländischen Unternehmen, die ihre Dienstleistungen in Belgien im

4 — ABl. vom 16. Februar 2000, C 43, S. 5.

Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs anböten, als auch den ausländischen Unternehmen mit einer Niederlassung in Belgien auferlegt worden. Diese Benennung sei notwendig und verhältnismäßig, um den Einzug der jährlichen Steuer auf die Versicherungsverträge zu gewährleisten (Artikel 177 Nummer 3 CTAT und Artikel 224/2ter Absatz 2 der Allgemeinen Verordnung über der Stempelsteuer gleichgestellte Abgaben).

23. Aufgrund der Feststellung, dass sich die Antwort der belgischen Behörden nur auf die beiden erwähnten Maßnahmen beziehe und die belgische Regierung bei der Vorstellung des Entwurfs eines Gesetzes über Zusatzrenten am 13. Januar 2003 eingeräumt habe, dass ihre nationale Regelung nicht in allen Punkten dem Gemeinschaftsrecht entspreche, übersandte die Kommission am 19. Dezember 2003 dem Königreich Belgien eine mit Gründen versehene Stellungnahme wegen Beeinträchtigung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, der Niederlassungsfreiheit, des freien Dienstleistungsverkehrs, des freien Kapitalverkehrs und Verstößen gegen die Richtlinien über die Lebensversicherung durch Steuervorschriften über die Einkommensteuer und die jährliche Steuer auf Versicherungsverträge.

24. Zur Benennung eines Vertreters zur Gewährleistung des Einzugs der jährlichen Steuer auf Versicherungsverträge vertritt die Kommission die Ansicht, dass dieses Erfordernis den freien Dienstleistungsverkehr der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Versicherungsgesellschaften und -einrichtungen beeinträchtigt. Denn die Zahlung einer Steuer könne durch weniger einschneidende Mittel wie an das ausländische Unter-

nehmen oder die ausländische Einrichtung gerichtete Auskunftsverlangen und Kontrollen bei dem in Belgien wohnhaften Versicherten und Vereinbarungen über den Informationsaustausch mit den anderen Mitgliedstaaten gewährleistet werden. Außerdem habe Artikel 1 der Richtlinie 2001/44/EG vom 15. Juni 2001 die Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtung- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern<sup>5</sup> geändert. Die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung sei auf Steuern auf Versicherungsprämien erweitert worden, und die Mitgliedstaaten hätten ihre nationalen Rechtsvorschriften bis spätestens 30. Juni 2002 mit dieser Richtlinie in Einklang bringen müssen. Da die jährliche Steuer auf Versicherungsverträge anhand des Gesamtbetrags der Prämien oder Beiträge oder Zahlungen zuzüglich der Gebühren berechnet werde, falle diese Steuer in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2001/44/EG. Zwar halte das Königreich Belgien an seinem Vorbringen fest, doch könnten eine Richtlinie und noch weniger eine Auslegungsmitteilung nicht in einer Weise ausgelegt oder angewandt werden, die mit dem EG-Vertrag und dem EWR-Abkommen nicht in Einklang stehe.

25. Das Königreich Belgien bekräftigte in seiner Antwort vom 24. Februar 2004 seinen Willen, der mit Gründen versehenen Stellungnahme nachzukommen, und bat um

<sup>5</sup> — ABL L 175, S. 17.

„ein wenig Geduld und Verständnis für die Frist, die notwendig sein wird, um das belgische Recht in völlige Übereinstimmung mit dem europäischen Recht zu bringen“. Nachdem die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzte Frist am 23. Februar 2004 abgelaufen war, hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

26. Mit Schreiben vom 5. Mai 2006 forderte der Gerichtshof die belgische Regierung auf, klarzustellen, ob das Königreich Belgien seine Ausführungen in seiner Antwort auf das Mahnschreiben aufrechterhalte. Aus der Antwort der belgischen Regierung, die am 2. Juni 2006 beim Gerichtshof eingegangen ist, geht hervor, dass das Königreich Belgien an seinem Standpunkt im Wesentlichen festhält. Gleichzeitig hat die Regierung auf künftige Gesetzesänderungen, die die Artikel 59, 145, 364bis und 364ter CIR'92 betreffen, und auf bereits in Kraft befindliche Änderungen hingewiesen, die Artikel 224/2a der Allgemeinen Verordnung über die der Stempelsteuer gleichgestellte Abgaben betreffen.

### III — Prüfung der Rügen

27. Die gerügten Vertragsverletzungen beziehen sich auf das belgische Recht sowohl im Bereich der direkten Besteuerung (die angeführten Bestimmungen des CIR'92) als auch im Bereich der indirekten Besteuerung (die Artikel 177 3. CTAT und 224/2a der Allgemeinen Verordnung über der Stempelsteuer gleichgestellte Abgaben).

28. Im Bereich der direkten Besteuerung beanstandet die Kommission im Kern zwei Arten von Bestimmungen: zum einen diejenigen, die bestimmte steuerliche Vergünstigungen, im vorliegenden Fall die Abziehbarkeit der Arbeitgeberbeiträge (Artikel 59 CIR'92) und der persönlichen Beiträge (Artikel 145/1 und 145/3 CIR'92) zu den betrieblichen Vorsorgesystemen — Alters- und Lebensversicherung —, auf die Beiträge beschränken, die an in Belgien ansässige Versicherungsunternehmen oder Versorgungseinrichtungen gezahlt werden, und zum anderen diejenigen, die die Auszahlung oder Zuweisung von Kapitalbeträgen, Rückkaufwerten oder Sparguthaben an einen Steuerpflichtigen, der kein Steuerinländer mehr ist (Artikel 364bis CIR'92), sowie die Übertragung von Kapitalbeträgen oder Rückkaufwerten, die im Rahmen von betrieblichen Versorgungssystemen gebildet worden sind, auf ein Versicherungsunternehmen oder eine Versorgungseinrichtung, die außerhalb Belgiens ansässig sind (Artikel 364ter CIR'92), einer anderen Steuerregelung unterwerfen, als sie solchen Vorgängen vorbehalten ist, wenn sie keinen grenzüberschreitenden Aspekt aufweisen.

29. Im Bereich der indirekten Besteuerung beanstandet die Kommission die den ausländischen Versicherern, die im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sind, d. h., ohne in Belgien über einen Geschäftssitz zu verfügen, auferlegte Verpflichtung, zuvor die Zulassung eines gebietsansässigen steuerlichen Vertreters zu bewirken, der gegenüber dem Staat für die Zahlung der jährlichen Steuer auf Versicherungsverträge sowie der Zinsen und Bußgelder, die möglicherweise im Rahmen von Verträgen in Bezug auf in Belgien belegene Risiken

geschuldet werden, persönlich haftet (Artikel 224/2bis der Allgemeinen Verordnung über die der Stempelsteuer gleichgestellte Abgaben).

*A — Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs und Diskriminierung ausländischer Versicherungsunternehmen*

1. Voraussetzungen der Abziehbarkeit der Arbeitgeberbeiträge und der persönlichen Beiträge zu den betrieblichen Altersversorgungssystemen

30. In Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere seines Urteils vom 3. Oktober 2002 in der Rechtssache Danner<sup>6</sup>, scheinen die Rügen, die die Kommission gegenüber den erwähnten Bestimmungen im Bereich der direkten Besteuerung erhebt, auf den ersten Blick den Nachweis liefern zu können, dass die vom EG-Vertrag und dem EWR-Abkommen garantierten und insbesondere durch die Richtlinie 92/96 umgesetzten Grundfreiheiten oder zumindest einige von ihnen verletzt worden sind. Zudem bestreitet die belgische Regierung das Vorliegen der gerügten Vertragsverletzungen nicht ernsthaft, sondern spielt ihre Bedeutung herunter, indem sie sich insbesondere auf die von Belgien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen beruft. Die Rüge in Bezug auf die Verpflichtung zur Bestellung — und Zulassung — eines steuerlichen Vertreters ist jedoch noch nie geltend gemacht worden und verdient daher besondere Aufmerksamkeit. Trotz der späteren Änderung der beanstandeten Regelung<sup>7</sup> hat die belgische Regierung diesen Vertragsverletzungsvorwurf zurückgewiesen.

a) Hauptvorbringen der Parteien

31. Die Kommission sieht in den Steuerbestimmungen, die die Abziehbarkeit der Arbeitgeberbeiträge (Artikel 59 CIR'92) und der persönlichen Beiträge (Artikel 145/1 und 145/3 CIR'92) zu den betrieblichen Altersversorgungssystemen auf Beiträge beschränken, die an in Belgien ansässige Einrichtungen entrichtet worden sind, und Beiträge, die an nicht in Belgien ansässige Einrichtungen gezahlt worden sind, hiervon ausnehmen, einen Verstoß gegen den freien Dienstleistungsverkehr (Artikel 49 EG, Artikel 36 und 37 EWR-Abkommen und Artikel 4 der Richtlinie 92/96/EWG, jetzt Artikel 5 der Richtlinie 2002/83/EG).

32. Die belgische Regierung bestreitet nicht direkt die Beurteilung der Kommission, sondern weist darauf hin, dass der Abzug der Arbeitgeberbeiträge und die Steuerermäßigung für die persönlichen Beiträge, die

6 — Rechtssache C-136/00, Slg. 2002, I-8147.

7 — Auf eine Frage des Gerichtshofes hat die belgische Regierung ausgeführt, dass die Pflicht zur Bestellung eines steuerlichen Vertreters durch das Programmgesetz vom 27. Dezember 2005 vom 1. Januar 2006 an auf Versicherungsunternehmen beschränkt worden sei, die nicht in Belgien niedergelassen seien und deren Hauptsitz sich außerhalb des EWR befinde.

an im Ausland ansässige Einrichtungen gezahlt würden, in einigen Fällen möglich sei, insbesondere aufgrund bestimmter bilateraler Übereinkünfte mit den Mitgliedstaaten oder Drittstaaten oder auch auf der Grundlage bestimmter Runderlasse der Verwaltung. Im Übrigen führt die belgische Regierung in ihrer Antwort an den Gerichtshof vom 30. Mai 2006 an, dass ein Gesetz zur Änderung der Artikel 59, 145, 364bis und 364ter CIR'92 in dem von der Kommission gewünschten Sinne in Vorbereitung sei.

## b) Würdigung

33. Es besteht kein Zweifel, dass aufgrund der Voraussetzungen in den Artikeln 59 und 145 CIR'92 für die Abziehbarkeit der Arbeitgeberbeiträge und der persönlichen Beiträge zu den betrieblichen Altersversorgungssystemen eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs vorliegt.

34. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen<sup>8</sup>.

35. Wie der Gerichtshof in zahlreichen Fällen ausgeführt hat, schließt „[u]nter dem Gesichtspunkt eines einheitlichen Marktes und im Hinblick auf die Verwirklichung seiner Ziele ... Artikel 59 EG-Vertrag die Anwendung einer nationalen Regelung aus, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert“<sup>9</sup>.

36. Im Urteil Danner hat der Gerichtshof insbesondere die Bedeutung anerkannt, die „bei Abschluss einer Altersversicherung der Möglichkeit zukommt, hierfür Steuererleichterungen zu erhalten, [da] solche Vorschriften Versicherungsnehmer doch davon abhalten [können], freiwillige Altersversicherungen mit Unternehmen abzuschließen, die in einem anderen Mitgliedstaat als [dem in Rede stehenden] niedergelassen sind, und diese Unternehmen dazu bringen, ihre Dienste nicht auf dem [betreffenden] Markt anzubieten“<sup>10</sup>.

37. Da die Artikel 59, 145/1 und 145/3 CIR'92 die Abziehbarkeit einerseits der Arbeitgeberbeiträge und andererseits der persönlichen Beiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall nur bei Zahlungen zulassen, die an in Belgien ansässige Versicherungsunternehmen oder Versorgungseinrichtungen ge-

8 — Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16), vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 19), vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97 (Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 19), vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 32) und Danner, zitiert in Fußnote 6, Randnr. 28.

9 — Vgl. insbesondere Urteil vom 5. Oktober 1994 in der Rechtssache C-381/93 (Kommission/Frankreich, Slg. 1994, I-5145, Randnr. 17) und Urteil Danner, zitiert in Fußnote 6, Randnr. 29.

10 — Das in Fußnote 6 zitierte Urteil, Randnr. 30, und Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-118/96 (Safir, Slg. 1998, I-1897, Randnr. 23).

leistet worden sind, stellen sie eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar, da sie vom Abschluss von Verträgen mit in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Wirtschaftsteilnehmern und dem Angebot solcher Verträge in Belgien abschrecken können, wenn dieser Wirtschaftsteilnehmer dort nicht über eine Niederlassung verfügt.

38. Die Rüge der Kommission ist daher in diesem Punkt begründet.

2. Besteuerung der Übertragung von Kapitalbeträgen oder Rückkaufwerten

a) Hauptvorbringen der Parteien

39. Die Kommission hält Artikel 364ter CIR'92, wonach die Übertragung von Kapitalbeträgen oder Rückkaufwerten, die durch Arbeitgeberbeiträge oder persönliche Beiträge zur Zusatzversicherung gebildet worden sind, steuerpflichtig ist, wenn die Beträge oder Werte auf im Ausland ansässige Versorgungseinrichtungen oder Versicherungsträger übertragen worden sind, während eine solche Übertragung keinen steuerpflichtigen Vorgang darstellt, wenn die Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte auf in Belgien ansässige Versorgungseinrichtungen oder Versicherungsträger übertragen worden sind, für diskriminierend.

40. Die erwähnten nationalen Bestimmungen verstießen auch gegen Artikel 5 der Richtlinie 2002/893/EG, wonach eine im Mitgliedstaat erteilte Zulassung für die gesamte Gemeinschaft gelte und es dem Versicherungsunternehmen erlaubt sei, dort Tätigkeiten entweder im Rahmen der Niederlassungsfreiheit oder im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit auszuüben, und gegen Artikel 53 Absatz 2 dieser Richtlinie, wonach jeder Mitgliedstaat den Versicherungsunternehmen mit Gesellschaftssitz in seinem Hoheitsgebiet gestatten müsse, ihren Vertragsbestand ganz oder teilweise an ein in der Gemeinschaft niedergelassenes Unternehmen zu übertragen.

41. Die belgische Regierung bestreitet in ihrer Klagebeantwortung die Rügen der Kommission nicht. In ihrer Antwort an den Gerichtshof vom 30. Mai 2006 hat sie auf ihr Schreiben vom 9. Mai 2003 und die Tatsache verwiesen, dass Artikel 364ter CIR'92 in dem erwähnten Gesetzesvorhaben<sup>11</sup> in dem von der Kommission gewünschten Sinne neu gefasst werde.

b) Würdigung

42. Bereits aus dem Wortlaut von Artikel 364ter CIR'92 geht hervor, dass die

<sup>11</sup> — Vgl. Nr. 32.

Übertragung der durch Arbeitgeberbeiträge oder persönliche Beiträge zur Zusatzaltersversicherung gebildeten Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte zwischen Versorgungseinrichtungen oder Versicherungsträgern nur dann einer — steuerpflichtigen — Zahlung oder Zuweisung gleichgestellt ist, wenn die Versorgungseinrichtung oder der Versicherungsträger, auf den die Übertragung erfolgt, im Ausland ansässig ist. Daraus folgt, dass eine solche Übertragung in steuerlicher Hinsicht besonders behandelt wird, wenn sie auf einen im Ausland niedergelassenen Wirtschaftsteilnehmer gerichtet ist.

43. Es handelt sich damit um eine Steuer aufgrund einer Grenzüberschreitung, die als solche ein Hemmnis für den freien Dienstleistungsverkehr der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Versicherungsgesellschaften oder -einrichtungen sein kann. Ferner ist die beanstandete Regelung geeignet, einen Versicherungsnehmer davon abzuhalten, Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte auf einen ausländischen Wirtschaftsteilnehmer zu übertragen. Die Erläuterungen, die die belgische Regierung in ihrer Antwort vom 30. Mai 2006 in Bezug auf die praktische Tragweite der in Rede stehenden Bestimmungen des CIR'92 gegeben hat, betreffen insoweit nur Artikel 364bis CIR'92.

44. Die Rüge der Kommission ist daher in diesem Punkt ebenfalls begründet.

3. Verpflichtung zur Bestellung eines steuerlichen Vertreters

a) Hauptvorbringen der Parteien

45. Die den ausländischen Versicherungsunternehmen auferlegte allgemeine und absolute Verpflichtung, einen in Belgien wohnhaften Vertreter zu bestellen, der sich zur Zahlung der jährlichen Steuer auf Versicherungsverträge persönlich verpflichten muss, stellt nach Ansicht der Kommission eine unverhältnismäßige Maßnahme dar, die die Dienstleistungsfreiheit der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen beeinträchtigt. Das Ziel dieser Verpflichtung, nämlich die Zahlung der Steuer zu gewährleisten, könne durch weniger einschneidende Mittel erreicht werden.

46. Die belgische Regierung wendet sich in ihrem Schreiben vom 9. Mai 2003, dessen Inhalt sie in der Klagebeantwortung wiederholt hat, gegen dieses Vorbringen der Kommission. Die Bestellung eines steuerlichen Vertreters sei auch weiterhin notwendig, um die ordnungsgemäße Erhebung der Steuer sicherzustellen, und habe keinen Einfluss auf die Zulassung des Versicherungsunternehmens und auf die Übertragung seines Vertragsbestands. Der Bevollmächtigte der belgischen Regierung hat in seinem Schreiben vom 30. Mai 2006 die Aufrechterhaltung dieses Standpunkts bestätigt, hat jedoch auf eine Änderung der in Rede stehenden nationalen Regelung durch das Programmgesetz vom 27. Dezember 2005 hingewiesen<sup>12</sup>. Nach den am 1. Januar

<sup>12</sup> — Artikel 140 ff., M. B. vom 30. Dezember 2005, S. 57315.

2006 in Kraft getretenen neuen Bestimmungen müssten nur die Versicherungsunternehmen, die ihren Hauptsitz außerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums hätten, weiterhin einen verantwortlichen steuerlichen Vertreter bestellen.

## b) Würdigung

47. Ob das Erfordernis der Bestellung eines steuerlichen Vertreters für Versicherungsunternehmen, die im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sind, im Hinblick auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrags zulässig ist, ist eine Frage, die bisher noch nicht gestellt wurde und deren Bedeutung erheblich ist, da ein solches Erfordernis anderen Rechtsordnungen nicht unbekannt ist<sup>13</sup>.

48. Das Erfordernis der Bestellung eines Vertreters, der nach den in Rede stehenden Bestimmungen des belgischen Rechts für die Zahlung der jährlichen Steuer auf Versicherungsverträge haftet, soll als Mittel zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung die Zahlung dieser Steuer sicherstellen. Es han-

delt sich um ein Ziel, das im Allgemeininteresse liegt<sup>14</sup>.

49. Das Erfordernis der Bestellung eines steuerlichen Vertreters stellt ein Hemmnis für den freien Dienstleistungsverkehr dar, da es den nicht in Belgien niedergelassenen Versicherungseinrichtungen eine zusätzliche finanzielle Belastung auferlegt. Dieses Erfordernis ist eine für die betreffenden Einrichtungen besonders schwere Belastung, da die Entscheidung, im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig zu werden, gerade darauf beruhen kann, dass im Aufnahmemitgliedstaat keine derselben Unternehmensgruppe angehörende Gesellschaft vorhanden ist; gerade unter solchen Umständen könnte es sich als schwierig erweisen, einen steuerlichen Vertreter zu finden, der bereit ist, die persönliche Haftung zu übernehmen, die ihn nach den in Rede stehenden Vorschriften trifft. Jedenfalls besteht kein Zweifel, dass die Vergütung des steuerlichen Vertreters einen nicht unerheblichen Betrag ausmachen kann, mit dem die im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätige Versicherungseinrichtung belastet wird.

50. Die in Rede stehenden nationalen Bestimmungen können als diskriminierend in dem Sinne betrachtet werden, dass das

13 — Vgl. z. B. im französischen Recht Artikel 990 I Nummer III des Code Général des Impôts (Allgemeines Abgabengesetzbuch, CGI) über die Einbehaltung einer Steuer von 20 % von den Beträgen, die den Begünstigten aus Lebensversicherungsverträgen im Falle des Todes des Versicherten zustehen: „Versicherungsträger und gleichgestellte Einrichtungen, die nicht in Frankreich niedergelassen sind und die im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig werden dürfen, müssen einen in Frankreich wohnhaften Vertreter bestellen, der für die Zahlung des in I vorgesehenen Steuerabzugsbetrags persönlich haftet.“

14 — Urteil vom 24. März 1994 in der Rechtssache C-275/92 (Schindler, Slg. 1994, I-1039, Randnr. 63). Vgl. auch Mitteilung der Kommission zu Auslegungsfragen „Freier Dienstleistungsverkehr und Allgemeininteresse im Versicherungswesen“, KOM 2000/C 43/03, ABl. C 43, S. 5, II Nr. 2 Buchstabe b). Vgl. im Bereich des freien Kapitalverkehrs schließlich Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe b EG.

Erfordernis der Bestellung eines steuerlichen Vertreters nur für nicht in Belgien ansässige Versicherungsträger gilt<sup>15</sup>. Dennoch ist eine Unterscheidung zwischen gebietsansässigen Steuerpflichtigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen im Bereich der direkten Besteuerung als objektiv gerechtfertigt betrachtet worden<sup>16</sup>.

51. Auf jeden Fall weist die Kommission zu Recht darauf hin, dass die Erhebung der jährlichen Steuer auf Versicherungsverträge<sup>17</sup> in den Geltungsbereich der Richtlinie 77/799/EWG<sup>18</sup> des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern in der durch die Richtlinie 2003/93/EG des Rates vom 7. Oktober 2003<sup>19</sup> geänderten Fassung falle. Die gegenseitige Amtshilfe der Behörden der Mitgliedstaaten in der durch diese Richtlinien ausgestalteten Art und Weise stellt daher ein Instrument zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung dar, so dass keine Notwendigkeit

besteht, das Erfordernis der Bestellung eines steuerlichen Vertreters beizubehalten<sup>20</sup>.

52. Nach alledem stellt das Erfordernis der Bestellung eines verantwortlichen steuerlichen Vertreters im Sinne von Artikel 224/2bis der Allgemeinen Verordnung über der Stempelsteuer gleichgestellte Abgaben eine ungerechtfertigte Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar. Daher ist der Klage der Kommission auch in diesem Punkt stattzugeben.

## B — Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit

### 1. Hauptvorbringen der Parteien

53. Die Kommission macht geltend, dass die Bestimmungen, die den Abzug der Arbeitgeberbeiträge oder die Steuerermäßigung für persönliche Beiträge verbieten, die an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Einrichtungen entrichtet worden sind, auch gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und Selbständigen verstießen, die durch die Artikel 39 EG und 43 EG gewährleistet werde. Den Arbeitnehmern, die in einem Mitgliedstaat einer Berufstätigkeit nachgegangen seien und in diesem Staat einem

15 — Vgl. in diesem Sinne die in Fußnote 14 erwähnte Auslegungsmitteilung Nr. II Nr. 2 Buchstabe c: „Ist die in Rede stehende Bestimmung diskriminierend, d. h. legt ein Mitgliedstaat für Versicherungsunternehmen der Gemeinschaft Vorschriften fest, die für seine eigenen Versicherungsunternehmen nicht oder in abgeschwächter Form gelten, so kann diese Beschränkung nur mit Artikel 46 EG-Vertrag (öffentliche Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit) begründet werden.“

16 — Vgl. insbesondere Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnrn. 31 und 32) und vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01 (Gerritse, Slg. 2003, I-5933, Randnr. 43).

17 — Im Unterschied zu dem in Artikel 990 I CGI vorgesehenen Steuerabzug (angeführt in Fußnote 13).

18 — Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15).

19 — Richtlinie 2003/93/EG des Rates vom 7. Oktober 2003 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl. L 264, S. 23).

20 — Dagegen bestehen unlegbar harmonisierte Bereiche, in denen das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten erlaubt, die Bestellung eines steuerlichen Vertreters zu verlangen, so z. B. im Bereich der Verbrauchsteuern (Artikel 10 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren) (ABl. L 76, S. 1) und im Bereich der Mehrwertsteuer (Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners) (ABl. L 269, S. 44).

betrieblichen Altersversorgungssystem angeschlossen gewesen seien und die dann wegen einer Arbeit nach Belgien kämen, könnten für die in diesem anderen Staat entrichteten Beiträge keine steuerlichen Vergünstigungen in Anspruch nehmen. Die Einkünfte aus diesen Systemen seien aber in Belgien steuerpflichtig, wenn die betreffenden Personen zum Zeitpunkt ihres Bezugs in Belgien wohnten.

54. Die Bestimmung, dass ein steuerpflichtiger Vorgang vorliege, wenn Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte, die durch Arbeitgeberbeiträge oder persönliche Beiträge zur Zusatzversicherung gebildet worden seien, auf im Ausland ansässige Versorgungseinrichtungen oder Versicherungsträger übertragen würden, stelle eine Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit dar. Sie benachteilige Arbeitnehmer und Selbständige, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollten und die bei dieser Gelegenheit diese Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte übertragen lassen wollten.

55. Die Kommission trägt weiter vor, dass auch Artikel 364bis CIR'92, der die Vermutung aufstelle, dass die Auszahlung oder Zuweisung von Kapitalbeträgen, Rückkaufwerten und Sparguthaben im Sinne von Artikel 34 CIR'92 am Tag vor der Verlegung des Wohnsitzes oder der Verlagerung des Vermögens ins Ausland stattgefunden habe, eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit darstelle.

56. Schließlich beeinträchtigten die Artikel 59, 145/1, 145/3, 364bis und 364ter CIR'92 das allgemeine Recht auf Freizügigkeit, das in Artikel 18 EG verankert sei.

57. Die belgische Regierung hat in ihrer Klagebeantwortung das Vorbringen der Kommission nicht ausdrücklich bestritten. Zu Artikel 364bis CIR'92 hat sie allerdings in ihrer Antwort vom 30. Mai 2006, in der sie sich insoweit auch auf ihre Antwort vom 9. Mai 2003 berufen hat, darauf hingewiesen, dass Artikel 364bis CIR'92 nur dann Anwendung finde, wenn Belgien kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen habe oder in solchen Abkommen Belgien das Recht zur Besteuerung der Einkünfte zuerkannt worden sei, so dass keine Doppelbesteuerung erfolge. Ferner werde das Kapital erst von dem Zeitpunkt an besteuert, zu dem es tatsächlich ausgezahlt oder zugewiesen worden sei, und zwar in gleicher Weise wie bei Steuerinländern. Schließlich sei Artikel 364bis CIR'92 in dem erwähnten Gesetzesvorhaben<sup>21</sup> in dem von der Kommission gewünschten Sinne neu gefasst.

## 2. Würdigung

58. Was die Beschränkungen bei der Abziehbarkeit der Arbeitgeberbeiträge und der

21 — Vgl. Nr. 32.

persönlichen Beiträge zu betrieblichen Altersversorgungssystemen betrifft, wenn der Versicherungsträger außerhalb Belgiens ansässig ist, so besteht kein Zweifel, dass die Artikel 39 EG und 43 EG und die entsprechenden Bestimmungen des EWR-Abkommens verletzt sind. Denn derartige Beschränkungen hindern, wie aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes hervorgeht<sup>22</sup>, im Ausland ansässige Arbeitnehmer oder Selbständige daran, ihren Beruf in dem betreffenden Mitgliedstaat auszuüben und dabei ihr betriebliches Altersversorgungssystem im Herkunftsstaat beizubehalten.

59. Artikel 364bis CIR'92, wonach bei der Verlegung des Wohnsitzes oder der Verlagerung des Vermögens ins Ausland die Auszahlung oder Zuweisung von Kapitalbeträgen, Rückkaufwerten und Sparguthaben als am Tag vor der betreffenden Verlegung erfolgt gilt, beeinträchtigt ebenfalls die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit der Selbständigen. Es handelt sich nämlich um eine gesetzliche Vermutung, die eine Besteuerung aufgrund der Grenzüberschreitung des betreffenden Arbeitnehmers oder Selbständigen erlauben soll.

60. Die Erläuterungen der belgischen Regierung in ihrer Antwort vom 30. Mai 2006 zur praktischen Bedeutung dieser Vorschrift erlauben es nicht, zu einem anderen Ergebnis zu gelangen, da aus den mitgeteilten Um-

ständen hervorgeht, dass die praktische Anwendung von Artikel 364bis CIR'92 auf einen Rechtsstreit vor den nationalen Gerichten zurückgeht. Nur eine Änderung des Wortlauts von Artikel 364bis CIR'92 kann unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Rechtssicherheit die Ansprüche gewährleisten, die jeder Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere den Artikeln 39 EG und 43 EG, herleiten kann.

61. Artikel 364ter CIR'92 beeinträchtigt ebenfalls die durch die Artikel 39 EG und 43 EG — sowie die Artikel 28 und 31 des EWR-Abkommens — garantierten Freiheiten, da er die Übertragung von Kapitalbeträgen oder Rückkaufwerten, die ein Steuerpflichtiger vielleicht vorzunehmen wünscht, einer nachteiligen steuerlichen Behandlung unterwirft, wenn der Betreffende von diesen Freiheiten Gebrauch macht.

62. Die Überlegungen sowohl zu Artikel 364bis CIR'92 als auch zu Artikel 364ter CIR'92 lassen sich entsprechend auch auf die unter Artikel 18 EG fallenden Sachverhalte übertragen.

63. Die Rügen einer Verletzung der Artikel 18 EG, 39 EG und 43 EG sowie der Artikel 28 und 31 des EWR-Abkommens sind daher begründet.

22 — Vgl. meine Schlussanträge vom 1. Juni 2006 in der anhängigen Rechtssache C-150/04, Kommission/Dänemark, Nr. 48 und die dort zitierte Rechtsprechung.

## C — Freier Kapitalverkehr

## 2. Würdigung

## 1. Hauptvorbringen der Parteien

64. Nach Ansicht der Kommission beeinträchtigen die in Rede stehenden nationalen Bestimmungen auch den freien Kapitalverkehr und verstoßen damit gegen die Artikel 56 EG und 40 des EWR-Abkommens.

65. Übertragungen in Erfüllung von Versicherungsverträgen seien nämlich als Kapitalverkehr im Sinne von Anhang I Nummer X der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988<sup>23</sup> zu betrachten, und die Beschränkung der Abziehbarkeit der Arbeitgeberbeiträge sowie der Steuerermäßigung für persönliche Beiträge zu den Beiträgen, die an in Belgien ansässige Träger entrichtet würden, stellten diskriminierende Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs dar.

66. Desgleichen stellten die Artikel 364bis und 364ter CIR'92 diskriminierende Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs dar.

67. Die belgische Regierung hat das Vorbringen der Kommission nicht bestritten.

68. Die Kommission bezieht sich zu Recht auf die Nomenklatur der Richtlinie 88/361, obwohl diese *ratione temporis* nicht unmittelbar auf die vorliegende Rechtssache anwendbar ist.

69. Allerdings ergibt sich die angebliche Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs nur mittelbar aus den beschriebenen Beschränkungen anderer Grundfreiheiten, denn die steuerliche Behandlung der Versicherungsbeiträge, der Ansprüche der Begünstigten oder der Übertragungen von Kapitalbeträgen bzw. Rückkaufwerten behindert solche Vorgänge an und für sich nicht. Im Einklang mit der Ansicht, die der Gerichtshof im Urteil *Safir*<sup>24</sup> geäußert hat, kann ich nur wiederholen, was ich in meinen Schlussanträgen vom 1. Juni 2006 in der anhängigen Rechtssache C-150/04, Kommission/Dänemark<sup>25</sup>, gesagt habe: Eine Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs liegt nicht vor, wenn die behauptete Beschränkung mittelbar auf Beschränkungen anderer Grundfreiheiten beruht.

70. Unter diesen Umständen lässt sich daher kein Verstoß gegen die Verpflichtungen aus den Artikeln 56 EG und 40 des EWR-Abkommens feststellen.

23 — Richtlinie zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. L 178, S. 5).

24 — Angeführt in Fußnote 10, Randnr. 17.

25 — Vgl. insbesondere die Nrn. 49 bis 53.

#### IV — Kosten

71. Die Prüfung der Klagegründe führt dazu, gemäß Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung die Kosten der Beklagten aufzuerlegen, da die Kommission einen entsprechenden Antrag gestellt hat. Auch wenn kein Verstoß

gegen die Verpflichtungen aus Artikel 56 EG und Artikel 40 des EWR-Abkommens vorliegt, so ändert dies meines Erachtens nichts, da die gesamte nationale Regelung, die beanstandet worden ist, zu den Vertragsverletzungen geführt hat, deren Feststellung ich vorschlage, und im Übrigen die belgische Regierung der Anwendung von Artikel 56 EG und/oder Artikel 40 EWR-Abkommen nicht widersprochen hat.

#### V — Ergebnis

72. Nach allem schlage ich vor,

1. festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 18 EG, 39 EG, 43 EG, 49 EG, den Artikeln 28, 31 und 36 des EWR-Abkommens und den Artikeln 4 und 11 Absatz 2 der Richtlinie 92/96/EWG vom 10. November 1992 — nach der Neufassung sind das jetzt die Artikel 5 Absatz 1 und 53 Absatz 2 der Richtlinie 2002/83/EG vom 5. November 2002 — verstoßen hat, dass es

- die Abzugsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall in Artikel 59 des CIR'92 davon abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien ansässiges Versicherungsunternehmen oder eine dort ansässige Versorgungseinrichtung gezahlt werden;

- die Steuerermäßigung für langfristiges Sparen, die gemäß den Artikeln 145/1 und 145/3 CIR'92 für vom Arbeitgeber vom Gehalt einbehaltene persönliche Beiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall gewährt wird, davon abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien ansässiges Versicherungsunternehmen oder eine dort ansässige Versorgungseinrichtung gezahlt werden;
  
- in Artikel 364bis CIR'92 vorsieht, dass in den Fällen, in denen die Kapitalbeträge, die Rückkaufwerte und Sparguthaben im Sinne von Artikel 34 CIR'92 einem Steuerpflichtigen ausgezahlt oder zugewiesen werden, nachdem er seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt oder sein Vermögen dorthin verlagert hat, die Zahlung oder die Zuweisung als am Tag vor dieser Verlegung erfolgt gilt, und in Absatz 2 dieses Artikels jede in Artikel 34 § 2 Nummer 3 genannte Übertragung einer Zuweisung gleichgestellt hat, so dass jeder Versicherer die Pflicht hat, gemäß Artikel 270 CIR'92 bei den Kapitalbeträgen und Rückkaufwerten, die einem Gebietsfremden ausgezahlt werden, der zu irgendeinem Zeitpunkt in Belgien Steuerinländer gewesen ist, einen Berufssteuervorabzug vorzunehmen, sofern diese Beträge oder Werte ganz oder teilweise in dem Zeitraum gebildet worden sind, in dem der Betroffene in Belgien Steuerinländer gewesen ist, auch wenn von Belgien geschlossene bilaterale Besteuerungsabkommen dem anderen Vertragsstaat das Recht zur Besteuerung dieser Einkünfte geben;
  
- in Artikel 364ter CIR'92 es als steuerbaren Vorgang behandelt, wenn Arbeitgeberbeiträge oder persönliche Beiträge zur Rentenzusatzversicherung gebildete Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte vom Pensionsfonds oder Versicherungsträger, bei dem sie für den Begünstigten oder seine Rechtsnachfolger gebildet worden sind, auf einen anderen außerhalb Belgiens ansässigen Pensionsfonds oder Versicherungsträger übertragen werden, während eine derartige Übertragung keinen steuerbaren Vorgang darstellt, wenn die Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte auf einen anderen in Belgien ansässigen Pensionsfonds oder Versicherungsträger übertragen werden;
  
- auf der Grundlage von Artikel 224/2bis des Règlement général sur les taxes assimilées au timbre von ausländischen Versicherern, die in Belgien keinen

Geschäftssitz haben, verlangt, dass sie, bevor sie ihre Dienstleistungen in Belgien erbringen, die Zulassung eines verantwortlichen Vertreters mit Wohnsitz in Belgien erwirken, der sich in schriftlicher Form gegenüber dem Staat persönlich verpflichtet, die jährliche Steuer auf Versicherungsverträge, die Zinsen und die Geldbußen zu zahlen, die aufgrund von Verträgen über in Belgien belegene Risiken geschuldet werden.

2. dem Königreich Belgien die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.