

Anonymisierte Fassung

Übersetzung

C-241/20 – 1

Rechtssache C-241/20 Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

5. Juni 2020

Vorlegendes Gericht:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgien)

Datum der Vorlageentscheidung:

1. April 2020

Kläger:

BJ

Beklagter:

État belge (Belgischer Staat)

URTEIL VOM 1. April 2020

[OMISSIS]

Das Tribunal de première instance du Luxembourg (Gericht erster Instanz Luxemburg, Belgien) [OMISSIS] hat folgendes Urteil erlassen:

In der Rechtssache

BJ, [OMISSIS] ARLON [Belgien], [OMISSIS]

Kläger, [OMISSIS]

gegen

ÉTAT BELGE [BELGISCHER STAAT], [OMISSIS]

Beklagter, [OMISSIS]

DE

[OMISSIS]

[OMISSIS] [nationales Verfahren]

I. Sachverhalt und Vorgeschichte des Rechtsstreits

BJ, ein Steuerinländer in Belgien, übte in den Steuerjahren 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 seine berufliche Tätigkeit im Großherzogtum [Or. 2] Luxemburg aus, wo er eine Wohnung besitzt, die er an eine natürliche Person vermietet hat, die in dem Mietobjekt keine berufliche Tätigkeit ausübt, sondern es ausschließlich als Hauptwohnsitz verwendet.

BJ ist ferner Eigentümer zweier Immobilien in Belgien, namentlich seiner eigenen Wohnung und einer Wohnung, die er an eine natürliche Person vermietet hat, die sie ausschließlich als Hauptwohnsitz verwendet.

Auf BJ wurde für die in Rede stehenden Steuerjahre hinsichtlich seiner Einkünfte aus Erwerbstätigkeit das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Belgien und dem Großherzogtum Luxemburg (im Folgenden: DBA) angewandt, insbesondere Art. 15 § 1, wonach „[v]orbehaltlich der Bestimmungen in den Artikeln 16, 18, 19 und 20 ... Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden [können], es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden“.

Unstreitig erfüllt BJ im Großherzogtum Luxemburg die Voraussetzungen für die Besteuerung seiner aus Luxemburg stammenden Einkünfte aus Erwerbstätigkeit.

Zudem wurde auf BJ während der streitigen Steuerjahre für seine aus Luxemburg stammenden Einkünfte aus Vermietung Art. 6 § 1 des DBA angewandt, wonach „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen ... in dem Vertragsstaat besteuert werden [können], in dem dieses Vermögen liegt“.

Nach Art. 23 § 2 des DBA „[wird b]ei Personen, die in Belgien ansässig sind, ... 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“.

Nach Art. 155 des belgischen Code des impôts sur les revenus 1992 (Einkommensteuergesetzbuch 1992, im Folgenden: CIR 1992) werden Einkünfte, die aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, für die Festlegung der Steuer berücksichtigt, wobei die Steuer jedoch im Verhältnis zum Anteil der steuerfreien Einkünfte an der Gesamtheit der Einkünfte ermäßigt wird.

Für die streitigen Steuerjahre wurde die Steuerermäßigung für nach dem DBA befreite ausländische Einkünfte, die BJ vorbehaltlich des Progressionsvorbehalts nach Art. 155 des CIR 1992 beanspruchen kann, vom BELGISCHEN STAAT nach Herabsetzung der gemäß Art. 130 des CIR 1992 festgelegten Steuer durch

- die Steuerermäßigung auf die Freibeträge (des zu versteuernden Einkommens natürlicher Personen) (Art. 131 des CIR 1992);
- eine Steuerermäßigung für langfristiges Sparen (aufgrund eines individuellen Lebensversicherungsvertrags gezahlte Prämien) (Art. 145/1 des CIR 1992); **[Or. 3]**
- eine Steuerermäßigung für Ausgaben zur Energieeinsparung (Art. 145/24 des CIR 1992)

berechnet.

Diese Steuerermäßigungen sind ihrer Höhe nach unstrittig, ebenso die Erfüllung ihrer gesetzlichen Voraussetzungen durch BJ.

Erst in einem zweiten Schritt gewährt die Steuerverwaltung nach Art. 155 des CIR 1992 die Steuerermäßigung für steuerfreie ausländische Einkünfte im Verhältnis zum Anteil der steuerfreien ausländischen Einkünfte an der Gesamtheit der zu versteuernden Einkünfte.

Die Rüge von BJ betrifft daher die Reihenfolge, in der diese Ermäßigungskategorien angerechnet werden, da die Berechnungsmethode der Verwaltung den Verlust eines Teils der auf der persönlichen und familiären Situation beruhenden Ermäßigungen gegenüber der Methode zur Folge hat, der gemäß diese Ermäßigungen nach der Ermäßigung für steuerfreie ausländische Einkünfte gemäß Art. 155 des CIR 1992 vorgenommen würden.

Anstatt dass die Gesamtheit der Ermäßigungen auf die in Belgien geschuldete Steuer gewährt würde, gehen diese Ermäßigungen im Verhältnis zu den befreiten ausländischen Einkünften verloren.

Nach Auffassung von BJ wird ihm durch die von der Verwaltung verwendete Methode zur Berechnung der Steuerschuld im vorliegenden Fall die Möglichkeit vorenthalten, in vollem Umfang in den Genuss aller steuerlichen Vorteile zu kommen, auf die er nach belgischem Steuerrecht Anspruch habe.

Dies ergebe sich im Übrigen ausdrücklich aus dem Rundschreiben RH.331/575.420 (AFER Nr. 8/2008): „Im belgischen Steuersystem werden die Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit der persönlichen oder familiären Situation des Steuerpflichtigen (Abzug von Unterhaltsleistungen, Anrechnung der steuerbefreiten Kinderzulagen usw.) sowohl auf Einkünfte aus Belgien als auch auf Einkünfte aus ausländischen Quellen angewandt. Wurde die fragliche persönliche oder familiäre Situation im Ausland nicht berücksichtigt, geht ein Teil dieser Vergünstigungen verloren.“

Im vorliegenden Fall ging der größte Teil dieser steuerlichen Vorteile verloren, da diese Ermäßigungen die Steuer auf die belgischen Einkünfte nur sehr wenig verringerten.

Nach erfolglosen Einsprüchen hat BJ Klagen beim erkennenden Gericht erhoben.

Diese sind vom erkennenden Gericht, das [OMISSIS] die Rechtssachen verbunden hat [OMISSIS], für zulässig erklärt worden.

II. Anträge der Parteien

BJ beantragt

- in der Hauptsache,

- o die Klage für zulässig und begründet zu erklären;
- o folglich, [Or. 4]
 - die von ihm erhobenen Abgaben für nichtig zu erklären und/oder in gebührender Höhe herabzusetzen [OMISSIS];
 - eine Neuberechnung dieser Abgaben anzuordnen, die in strikter Übereinstimmung mit den Vorgaben des DBA [und] dem Unionsrecht steht; [OMISSIS];
 - den BELGISCHEN STAAT zu verurteilen, ihm alle aufgrund für nichtig erklärter oder herabgesetzter Abgaben rechtsgrundlos erhobenen Beträge zuzüglich Verzugszinsen zu erstatten;
 - dem BELGISCHEN STAAT die Kosten aufzuerlegen [OMISSIS].

- hilfsweise,

- o dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

[OMISSIS] [Or. 5] [OMISSIS] [Identische Fragen wie im Tenor]

Der BELGISCHE STAAT beantragt

- in der Hauptsache,

- o [OMISSIS];

- hilfsweise,

- o festzustellen, dass dem Gerichtshof der Europäischen Union die von BJ vorgeschlagenen Fragen nicht zur Vorabentscheidung vorzulegen sind;
- o den Antrag in Bezug auf die Bewertung der Einkünfte aus Immobilien in Luxemburg zu einem geringen Teil für begründet und im Übrigen für unbegründet zu erklären;
- o BJ die Kosten aufzuerlegen.

III. Erörterung

1. Streitgegenstand

[OMISSIS] [Or. 6] [OMISSIS] [Beschränkung der entscheidungserheblichen Erhebungszeiträume]

2. Verstoß gegen Art. 45 AEUV

Nachdem das erkennende Gericht in seiner Beratung vom Urteil des Gerichtshofs vom 14. März 2019, *Jacob und Lennertz* (C-174/18, EU:C:2019:205), Kenntnis genommen hat, hat es in seiner Entscheidung vom 2. Mai 2019 die Wiedereröffnung der Verhandlung angeordnet, um den Parteien eine kontradiktorische Erörterung der Auswirkungen dieses Urteils auf die Situation von BJ zu ermöglichen.

In der Rechtssache, in der das Urteil *Jacob und Lennertz* erging, wollte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 45 AEUV dahin auszulegen ist, dass er der Anwendung einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie derjenigen, um die es in der vorliegend von BJ beim erkennenden Gericht anhängig gemachten Rechtssache geht, nämlich der Regelung des DBA sowie der Art. 131, Art. 145/1, 145/21, 145/24, 145/31, 145/33 und 155 des CIR 1992, 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.

Der Gerichtshof hat darauf hingewiesen, dass es nach seiner Rechtsprechung 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 (Urteil *Jacob und Lennertz*, Rn. 26).

Er hat sodann ausgeführt, 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 *Jacob und Lennertz*, Rn. 27).

Der Gerichtshof hat festgestellt, dass, wie die belgische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen selbst einräumte, die belgische Steuerregelung, indem nach ihr 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, dazu führen kann, dass Steuerpflichtige wie die Eheleute *Jacob und Lennertz* einen Teil der Steuervergünstigungen verlieren, die ihnen vollständig gewährt worden wären, wenn ihre gesamten Einkünfte belgischen Ursprungs gewesen wären [Or. 7] 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 (Urteil *Jacob und Lennertz*, Rn. 31).

Der Gerichtshof hat ausgeführt, dass es Sache des Königreichs Belgien in seiner Eigenschaft als Wohnsitzstaat der Eheleute *Jacob und Lennertz* ist, diesen sämtliche an ihre persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren und dass die Steuerermäßigungen für den Steuerfreibetrag in seiner Rechtsprechung als Vorteile im Zusammenhang mit der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen anerkannt werden (Urteil *Jacob und Lennertz*, Rn. 32 und 33). Was als Zweites die Frage betrifft, ob die anderen im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerermäßigungen, d. h. die Steuerermäßigungen 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 sowie für unentgeltliche Zuwendungen, als mit der persönlichen und familiären Situation zusammenhängend angesehen werden können, hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass sich aus dem Urteil vom 18. Juli 2007, *Lakebrink und Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), ergibt, dass der Wohnsitzmitgliedstaat bei der Gewährung möglicher Steuervergünstigungen die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen insgesamt beurteilen muss. Er hat hierzu festgestellt, dass

Steuerermäßigungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nämlich 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 sowie für unentgeltliche Zuwendungen, im Wesentlichen für den Steuerpflichtigen Anreize bieten sollen, Ausgaben und Investitionen zu tätigen, die sich zwangsläufig auf seine Steuerkraft auswirken. Daher können solche Steuerermäßigungen in gleicher Weise wie die Steuerermäßigung aufgrund von Steuerfreibeträgen als im Zusammenhang mit der „persönlichen und familiären Situation“ der Eheleute *Jacob und Lennertz* stehend angesehen werden. Daraus folgt, dass die Eheleute *Jacob und Lennertz* 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 erzielt hätten (Urteil *Jacob und Lennertz*, Rn. 40 bis 42).

Der Gerichtshof hat daraus geschlossen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung somit eine unterschiedliche steuerliche Behandlung im Hoheitsgebiet des Königreichs Belgien wohnender Ehepaare, die Unionsbürger sind, je nach dem Ursprung ihrer Einkünfte bewirkt und dass dieser Unterschied diese Ehepaare von der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Freiheiten und insbesondere der in Art. 45 AEUV garantierten Arbeitnehmerfreizügigkeit abhalten kann.

➤ *Vorbringen von BJ*

BJ ist der Auffassung, dass das Urteil *Jacob und Lennertz* sein Vorbringen rechtfertige und die Rechtswidrigkeit der vom BELGISCHEN STAAT verwendeten Berechnungsmethode bestätige, da alle in dem Urteil erörterten Steuerermäßigungen sowohl auf Einkünfte aus Erwerbstätigkeit als auch auf Ersatzeinkünfte anwendbar seien.

Er rügt im Wesentlichen, dass man ihm – anders als den sonstigen Inländern, die für ausschließlich inländische Einkünfte steuerpflichtig seien – nicht die Gesamtheit der Ermäßigungen gewährt habe, auf die er Anspruch habe. [Or. 8]

Er rügt nicht, dass sie ihm gänzlich verweigert worden wären, denn die belgischen Steuerbehörden hätten sie ihm von sich aus sämtlich gemäß den Vorgaben des CIR 1992 gewährt, ohne seine inländischen Einkünfte als „unerheblich“ oder „nicht nennenswert“ anzusehen.

BJ bringt vor, dass der BELGISCHE STAAT nicht in Abrede stelle, dass er nach dem in der Sache der Eheleute *Jacob und Lennertz* ergangenen Urteil des Gerichtshofs vom 14. März 2019 die Steuer tatsächlich so berechnen müsse, wie vorliegend beantragt, was aber nicht in seinem konkreten Fall gelten solle, weil seine aus Belgien stammenden Einkünfte zu gering seien.

Er weist darauf hin, dass der BELGISCHE STAAT sich auf das Urteil vom 14. Februar 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31), stütze, dabei aber

anerkenne, dass Herr *Schumacker* keinerlei Einkünfte in seinem Wohnsitzstaat erzielt habe. Dasselbe habe in der Rechtssache gegolten, in der das Urteil *Lakebrink und Peters-Lakebrink* ergangen sei, da es darin um negative Immobilieneinkünfte gegangen sei.

BJ macht vorliegend geltend, dass er aus Belgien stammende Einkünfte erziele und erkläre, die nennenswert genug seien, um die belgischen Rechtsvorschriften auf ihn wie auf jede andere ansässige Person anzuwenden.

Die Urteile *Schumacker* sowie *Lakebrink und Peters-Lakebrink* betreffen Fälle, in denen der Wohnsitzmitgliedstaat die im Steuerrecht vorgesehenen Vergünstigungen nicht habe gewähren können, während in seinem Fall die Vergünstigungen zwar rechnerisch gewährt werden könnten, aber nicht gewährt worden seien.

BJ erläutert schließlich, dass die Rechtsprechung zur Erheblichkeit der Einkünfte im Wohnsitzstaat Verfahren betroffen habe, die von Arbeitnehmern gegen Beschäftigungsstaaten geführt worden seien, und der Gerichtshof kürzlich bestätigt habe, dass es nie darum gegangen sei, dem Wohnsitzstaat zu gestatten, dass er sich von seinen Verpflichtungen entbinde, wenn er sie „rechnerisch“ erfüllen könne. „Das entscheidende Kriterium ist nämlich, dass es einem Staat wegen nicht ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte nicht möglich ist, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, während eine solche Berücksichtigung anderswo aufgrund ausreichender Einkünfte möglich ist“ (Urteil vom 9. Februar 2017, *X/Staatssecretaris van Financiën*, C-283/15, EU:C:2017:102).

➤ *Vorbringen des BELGISCHEN STAATES*

Der BELGISCHE STAAT macht geltend, aufgrund der Besonderheiten des Rechtsstreits zwischen ihm und BJ könnten die Erkenntnisse aus dem Urteil *Jacob und Lennertz* nicht eins zu eins übertragen werden.

In der Rechtssache *Jacob und Lennertz* sei nämlich Herr Jacob zwar in Belgien ansässig gewesen und habe Einkünfte aus Luxemburg bezogen, doch habe er bei weitem nicht fast seine gesamten Einkünfte aus dem Großherzogtum Luxemburg bezogen. In der gemeinsamen Steuererklärung für den betroffenen Veranlagungszeitraum habe Herr Jacob zwei Pensionen genannt, 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 seien durch von Herrn Jacob angegebene Einkünfte aus Immobilien [Or. 9] in Höhe von 1 181,60 Euro ergänzt worden, was zu seinen Gesamteinkünften in Höhe von 31 211,92 Euro geführt habe.

Der BELGISCHE STAAT hält es daher nicht für überraschend, dass in einem solchen Fall der Gerichtshof in Anbetracht seiner früheren Rechtsprechung, auf die er sich beziehe (Urteile vom 12. Dezember 2002, *de Groot* [C-385/00, EU:C:2002:750], vom 12. Dezember 2013, *Imfeld und Garcet* [C-303/12, EU:C:2013:822], sowie vom 11. Juni 2017, *Bechtel* [C-20/16, EU:C:2017:488]),

befunden habe, dass es Belgien, dem Wohnsitzstaat des Ehepaars *Jacob-Lennertz*, obliege, dem Steuerzahler die an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften Steuervergünstigungen zu gewähren.

Anders ist es nach Auffassung des BELGISCHEN STAATES, wenn, wie im vorliegenden Fall, die in Belgien ansässige Person fast ihre gesamten Einkünfte aus dem Großherzogtum Luxemburg beziehe.

Auch wenn der BELGISCHE STAAT nicht in Abrede stellt, dass es grundsätzlich dem Wohnsitzstaat obliegt, alle an die persönliche Situation geknüpften Vergünstigungen zu gewähren, könne diese Verpflichtung dennoch dem Beschäftigungsstaat obliegen, wenn der Steuerpflichtige sein gesamtes oder fast sein gesamtes zu versteuerndes Einkommen aus einer in diesem Staat ausgeübten Tätigkeit beziehe und wenn er in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erziele (Urteil *Schumacker*); dies sei im Rechtsstreit zwischen ihm und BJ der Fall.

Zwar habe Herr *Schumacker* in seinem Wohnsitzstaat keinerlei Einkünfte erzielt, während BJ in seinem Wohnsitzstaat Einkünfte erziele, die als sehr gering eingestuft würden¹, doch gelte die Rechtsprechung *Schumacker* auch dann, wenn die Person in ihrem Wohnsitzstaat steuerpflichtige Einkünfte beziehe, diese aber nicht nennenswert seien („praktisch die Gesamtheit“ [im Beschäftigungsstaat], Urteil *Schumacker*, Rn. 36 [und 38]). Im vorliegenden Fall seien die belgischen Einkünfte von BJ nicht nennenswert gewesen.

Der BELGISCHE STAAT sieht sein Vorbringen durch das Urteil *Lakebrink und Peters-Lakebrink* bestätigt, das in Deutschland ansässige Personen betreffe, die ausschließlich im Großherzogtum Luxemburg arbeiteten und als Einkünfte aus deutschen Quellen nur (negative) Einkünfte im Zusammenhang mit Immobilien hätten.

Ferner könnten die Mitgliedstaaten die grundsätzliche Verpflichtung des Wohnsitzstaates in Doppelbesteuerungsabkommen so ausgestalten, dass der Wohnsitzstaat im Vertragsweg von seiner Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen, die in seinem Hoheitsgebiet wohnten und ihre wirtschaftliche Betätigung teilweise im Ausland ausübten, entbunden werden könne (Urteil *de Groot*, Rn. 99).
[Or. 10]

Der Wohnsitzstaat könne auch von der Erfüllung dieser Verpflichtung absehen, soweit er feststelle, dass ein oder mehrere Beschäftigungsstaaten – auch außerhalb irgendeiner Übereinkunft – in Bezug auf die von ihnen besteuerten Einkünfte Vorteile gewährten, die mit der Berücksichtigung der persönlichen und familiären

¹ Der BELGISCHE STAAT nennt beispielhaft das Steuerjahr 2006, für das BJ einen Gesamtbetrag von 66 396,78 Euro erkläre, davon aus Luxemburg stammende steuerbefreite Einkünfte aus Erwerbstätigkeit in Höhe von 58 235,78 Euro und aus Immobilien in Höhe von 6 600 Euro, so dass sich ein in Belgien voll zu versteuernder Betrag von 1 561 Euro ergebe.

Situation derjenigen Steuerpflichtigen im Zusammenhang stünden, die nicht im Hoheitsgebiet dieser Staaten wohnten, dort aber zu versteuernde Einkünfte erzielten (Urteil *de Groot*, Rn. 100).

Der BELGISCHE STAAT führt aus, dass der Gerichtshof im Urteil *de Groot* auf die Vorlagefrage geantwortet habe, dass Art. 48 EG-Vertrag (nach Änderung später Art. 39 EG) einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden unabhängig davon, ob sie in ein Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen sei, entgegenstehe, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer im Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vorteile verliere, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt habe, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert würden.

Der BELGISCHE STAAT macht jedoch geltend, dass das Großherzogtum Luxemburg im vorliegenden Fall bei der Berechnung der luxemburgischen Steuer für die Steuerjahre 2006 bis 2009 die persönliche Situation von BJ berücksichtigt habe, da das DBA gerade eine spezifische Bestimmung enthalte, die sich auf die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des im anderen Staat ansässigen Steuerpflichtigen im Beschäftigungsstaat beziehe.

Art. 24 § 4 des DBA sehe nämlich ausdrücklich vor, dass „[e]ine in Belgien ansässige natürliche Person, die nach den Art. 7 und 14 bis 19 in Luxemburg für mehr als 50 % ihrer Einkünfte aus Erwerbstätigkeit steuerpflichtig ist, ... auf ihren Antrag in Luxemburg bezüglich ihrer dort steuerbaren Einkünfte nach den Art. 6, 7 und 13 bis 19 des Abkommens zu dem Durchschnittssteuersatz besteuert [wird], der unter Berücksichtigung ihrer Situation und ihrer familiären Verpflichtungen sowie der Summe ihrer Einkünfte im Allgemeinen, gleich welcher Art, auf sie anwendbar wäre, wenn sie in Luxemburg ansässig wäre“. Aus den luxemburgischen Einkommensteuerbescheiden für die fraglichen Jahre gehe hervor, dass die Besteuerung gemäß Art. 24 § 4 des DBA festgelegt worden sei.

Das Großherzogtum Luxemburg habe daher seine Verpflichtungen aus dem DBA tatsächlich erfüllt.

Nach Auffassung des BELGISCHEN STAATES unterscheidet sich darin die vorliegende Rechtssache von den Rechtssachen, in denen die Urteile *Imfeld und Garcet* sowie *Bechtel* ergangen seien, in dem Sinne, dass die betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen dem Beschäftigungsmitgliedstaat keinerlei Verpflichtung auferlegt hätten, die persönliche und familiäre Situation von Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, die in dem anderen Mitgliedstaat, der Vertragspartei des jeweiligen Abkommens sei, ansässig seien.

Der BELGISCHE STAAT ist der Ansicht, dass BJ alle an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften Steuervorteile sowohl in Luxemburg als auch in Belgien beanspruchen möchte. **[Or. 11]**

Diese doppelte Berücksichtigung werde jedoch von der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht verlangt. Wichtig sei die Notwendigkeit, den Steuerpflichtigen der betreffenden Mitgliedstaaten zu gewährleisten, dass ihre ganze persönliche und familiäre Situation – unabhängig davon, wie diese Mitgliedstaaten sich die entsprechende Verpflichtung aufgeteilt hätten – insgesamt gebührend berücksichtigt werde.

Aus diesen Erwägungen habe die Cour d'appel de Liège (Appellationshof Lüttich, Belgien) in ihrem Urteil vom 28. Februar 2017 betreffend die Steuerjahre 2004, 2005 und 2006 befunden, dass sich aus den Art. 18, 45 und 49 AEUV nicht ergebe, dass der Steuerpflichtige in dem Fall, dass seine Einkünfte teils auf der Grundlage eines Doppelbesteuerungsabkommens in dem Staat, in dem er ansässig sei, und teils in dem Staat, in dem die unselbständige Tätigkeit ausgeübt werde, besteuert würden, nach wie vor Anspruch auf die vollständige Anrechnung der Steuerabzüge für Kinderbetreuung und Dienstleistungsschecks auf die Steuer des Wohnsitzstaats habe, auf die er Anspruch gehabt hätte, wenn er vollständig im Wohnsitzstaat besteuert worden wäre.

Der BELGISCHE STAAT weist schließlich darauf hin, dass der Gerichtshof im Urteil *X/Staatssecretaris van Financiën* (Rn. 48) befunden habe, dass im Fall eines Selbständigen, der seine steuerpflichtigen Einkünfte in mehreren Mitgliedstaaten erziele, die nicht sein Wohnmitgliedstaat seien, dieser Einklang² nur dadurch hergestellt werden könne, dass es ihm erlaubt werde, sein Recht auf Abzug „negativer Einkünfte“ bei jedem Tätigkeitsmitgliedstaat geltend zu machen, der diese Art der steuerlichen Vergünstigung gewähre, und zwar im Verhältnis zu den in den einzelnen Mitgliedstaaten jeweils erzielten Anteilen seiner Einkünfte, wobei es ihm obliege, den zuständigen nationalen Verwaltungen alle Informationen zu seinen Welteinkünften zukommen zu lassen, die es ihnen erlaubten, dieses Verhältnis zu bestimmen.

Der BELGISCHE STAAT schließt daraus, dass der Gerichtshof daher implizit akzeptiere, dass es ausreiche, dass die persönliche und familiäre Situation einer Person grundsätzlich in vollem Umfang berücksichtigt werde, auch wenn diese Person aufgrund der Unterschiede zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten nicht in der Lage gewesen sei, genau alle Steuervorteile zu erhalten, die sie hätte erhalten können, wenn sie ihre gesamten Einkünfte in einem einzigen Staat erzielt hätte.

➤ *Würdigung durch das erkennende Gericht*

Beim erkennenden Gericht sind mehrere Rechtssachen anhängig, in denen BJ die Umsetzung von Art. 155 des CIR 1992 – Befreiung mit Progressionsvorbehalt – durch die belgischen Steuerbehörden anfecht, was die Berechnung der Steuerermäßigungen für langfristiges Sparen und für Ausgaben zur Energieeinsparung sowie die Berechnung der Steuerfreibeträge betrifft.

² Anm. d. Ü.: Vgl. zu besagtem Einklang Rn. 47 des genannten Urteils

In Rede stehen die für BJ in seinem Wohnsitzstaat Belgien für die Steuerjahre 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 festgesetzten Steuern.

Nach den Feststellungen des erkennenden Gerichts stellte sich der Prozentsatz an dem von BJ in Belgien erklärten Welteinkommen während der streitigen Jahre folgendermaßen dar: **[Or. 12]**

Steuerjahr	Weltweite steuerpflichtige Einkünfte	Einkünfte aus Belgien (netto)	Einkünfte aus Luxemburg (netto)	Anteil der belgischen Einkünfte an der Gesamtheit
2007	63.633,37 Euro	4.093,60 Euro	59.539,77 Euro	6,44 %
2008	66.413,40 Euro	5.296,20 Euro	61.117,20 Euro	8,00 %
2009	65.281,88 Euro	4.548,24 Euro	60.733,64 Euro	7,00 %
2010	75.893,89 Euro	4.957,95 Euro	70.935,94 Euro	6,5 %
2011	80.599,20 Euro	5.604,43 Euro	74.994,77 Euro	7 %

Zweifelsfrei ist der Anteil der aus Belgien, dem Wohnsitzstaat von BJ, stammenden Einkünfte an seinem Welteinkommen gering, obgleich unterschiedlich von einem Steuerjahr zum anderen.

In seinem Urteil *Jacob und Lennertz* hat der Gerichtshof auf die Frage des vorlegenden Gerichts geantwortet, dass Art. 45 AEUV dahin auszulegen ist, dass er der Anwendung der belgischen Steuerregelung, um die es auch im vorliegenden Rechtsstreit geht, 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.

Der BELGISCHE STAAT und BJ sind sich darüber uneinig, ob die Frage der Verteilung der aus Luxemburg stammenden Einkünfte und der aus Belgien stammenden Einkünfte von BJ – vorliegend der Umstand, dass seine aus Belgien stammenden Einkünfte weder quantitativ noch proportional nennenswert sind – Auswirkungen auf die Verpflichtungen Belgiens als Wohnsitzstaat hat.

Aufgrund der somit fortbestehenden Schwierigkeit bei der Auslegung von Art. 45 AEUV ist es gerechtfertigt, dass das erkennende Gericht dem Gerichtshof Fragen zur Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV vorlegt.

Dem Gerichtshof sind folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

[OMISSIS] **[Or. 13]** [OMISSIS] [Identische Fragen wie im Tenor]

IV. Kosten

[OMISSIS]

AUS DIESEN GRÜNDEN

beschließt

DAS GERICHT ERSTER INSTANZ LUXEMBURG,

[OMISSIS]

bevor es für Recht erkennt, dass dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen sind:

„1. Steht Art. 45 AEUV einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden unabhängig davon, ob sie in ein Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen ist, entgegen, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer im Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner weiteren persönlichen steuerlichen Vorteile (wie eine Steuerermäßigung für langfristiges Sparen, nämlich aufgrund eines individuellen Lebensversicherungsvertrags gezahlte Prämien, und eine Steuerermäßigung für Ausgaben zur Energieeinsparung) verliert, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort besteuert wurden?
[Or. 14]

2. Falls Frage 1 bejaht wird: Wird sie auch dann bejaht, wenn der Steuerpflichtige keine – quantitativ oder proportional – nennenswerten Einkünfte in seinem Wohnsitzstaat erzielt, dieser aber dennoch in der Lage ist, ihm diese Steuervorteile zu gewähren?

3. Falls Frage 2 bejaht wird: Wird sie auch dann bejaht, wenn nach einem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Wohnsitzstaat und dem anderen Staat der Steuerpflichtige in diesem anderen Staat für die dort steuerpflichtigen Einkünfte in den Genuss persönlicher steuerlicher Vorteile gemäß der Steuergesetzgebung dieses anderen Staates gekommen ist, diese Steuervorteile aber bestimmte Steuervorteile nicht einschließen, die der Steuerpflichtige im Wohnsitzstaat grundsätzlich beanspruchen kann?

4. Falls Frage 3 bejaht wird: Wird sie auch dann bejaht, wenn trotz dieses letzten Unterschieds der Steuerpflichtige damit in diesem anderen Staat eine Steuerermäßigung erhält, die der Höhe nach mindestens derjenigen entspricht, die ihm in seinem Wohnsitzstaat entgeht?

5. Sind die Antworten auf die Fragen im Licht von Art. 63 Abs. 1 und Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV identisch in Bezug auf eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende unabhängig davon, ob sie in ein Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen ist, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer im Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner weiteren persönlichen steuerlichen Vorteile (wie eine Steuerermäßigung für langfristiges Sparen, nämlich aufgrund eines individuellen Lebensversicherungsvertrags gezahlte Prämien, und eine Steuerermäßigung für

Ausgaben zur Energieeinsparung) verliert, weil er in dem betreffenden Jahr auch Mieteinkünfte aus einer ihm gehörenden Immobilie in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort besteuert wurden?

[OMISSIS]

ARBEITSDOKUMENT