

Rechtssache C-380/23 (Monmorieux)ⁱ

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

16. Juni 2023

Vorlegendes Gericht:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Gericht Erster
Instanz Luxemburg, Belgien)

Datum der Vorlageentscheidung:

14. Juni 2023

Kläger:

UN

Beklagter:

État belge, vertreten durch den Minister der Finanzen

I. Sachverhalt und Ausgangsverfahren

- 1 UN, ein belgischer Staatsangehöriger, hatte seinen Wohnsitz in Frankreich im Grenzgebiet und arbeitete in Belgien im Grenzgebiet. Da er für die Steuerjahre 2008 bis 2014 die Sonderregelung für Grenzgänger gemäß dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Belgien und Frankreich (im Folgenden: DBA) in Anspruch nahm, wurden seine aus Belgien stammenden Einkünfte in Frankreich besteuert.
- 2 Die belgische Steuerverwaltung war der Ansicht, dass UN diese Ausnahmeregelung für die betreffenden Steuerjahre zu Unrecht beansprucht habe, da sich seine einzige ständige Wohnstätte in Belgien befunden habe. Sie unterwarf ihrerseits die in diesen Steuerjahren erzielten Einkünfte der belgischen Steuer, mit einem Zuschlag von 50 % als Strafe.

ⁱ Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

3 UN wendet sich gegen die Besteuerung seiner Einkünfte von Amts wegen durch Belgien und macht die Haftung des belgischen Staats geltend. Aus diesem zweifachen Grund reichte er am 14. Juli 2016 Klage beim Gericht Erster Instanz ein. Gleichzeitig stellte er vorsorglich einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 24 DBA, um die Doppelbesteuerung seiner Einkünfte zu beseitigen.

4 Am 30. August 2017 setzte die belgische Steuerverwaltung ihn von der Entscheidung der belgischen und der französischen Steuerverwaltung wie folgt in Kenntnis:

„Da die belgische Besteuerung der Einkünfte in den betreffenden Jahren von beiden Staaten als rechtmäßig anerkannt wird, wollen die französischen Steuerbehörden schnellstmöglich die Entlastung von ihrer zu Unrecht erhobenen Steuer auf diese Einkünfte vornehmen.

Hierfür ist es jedoch unerlässlich, dass Ihr Mandant sämtliche behördlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfe gegen die beanstandeten belgischen Steuerbescheide zurücknimmt, damit diese bestandskräftig werden können.

...

Ich möchte Sie darauf hinweisen, dass die belgischen und französischen Behörden im Falle der Ablehnung dieser Vereinbarung und/oder in Ermangelung der Rücknahme aller Rechtsbehelfe dazu veranlasst wären, das eingeleitete Verständigungsverfahren unter dem erschwerenden Umstand des Risikos einer Aufrechterhaltung der Doppelbesteuerung der Einkünfte endgültig abzuschließen.“

5 Mit Urteil vom 13. März 2019 erklärte das Gericht Erster Instanz die für die Steuerjahre 2008 bis 2014 verhängten Steuerzuschläge in Höhe von 50 % für nichtig und wies die Klage im Übrigen ab, wobei es sich die Entscheidung über die gegen den belgischen Staat gerichtete Haftungsklage vorbehielt.

6 Im Rahmen der Prüfung dieser Haftungsklage legt das Gericht Erster Instanz die drei unten aufgeführten Fragen zur Vorabentscheidung vor.

II. Anwendbares Recht

Geltend gemachte Bestimmungen des Unionsrechts

7 Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) bestimmt:

„Jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, hat das Recht, nach Maßgabe der in diesem Artikel

vorgesehenen Bedingungen bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen.

Jede Person hat ein Recht darauf, dass ihre Sache von einem unabhängigen, unparteiischen und zuvor durch Gesetz errichteten Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Jede Person kann sich beraten, verteidigen und vertreten lassen.

Personen, die nicht über ausreichende Mittel verfügen, wird Prozesskostenhilfe bewilligt, soweit diese Hilfe erforderlich ist, um den Zugang zu den Gerichten wirksam zu gewährleisten.“

8 Art. 45 Abs. 1 AEUV bestimmt:

„Innerhalb der Union ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.“

9 Art. 19 Abs. 1 EUV bestimmt schließlich:

„Der Gerichtshof der Europäischen Union umfasst den Gerichtshof, das Gericht und Fachgerichte. Er sichert die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge.

Die Mitgliedstaaten schaffen die erforderlichen Rechtsbehelfe, damit ein wirksamer Rechtsschutz in den vom Unionsrecht erfassten Bereichen gewährleistet ist.“

Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und Belgien

10 Art. 24 Abs. 3 DBA lautet:

„Ist eine in einem der Vertragsstaaten ansässige Person der Auffassung, dass die Steuern, die zu ihren Lasten festgesetzt worden sind oder festgesetzt werden sollen, für sie zu einer Doppelbesteuerung geführt haben oder führen werden, deren Aufrechterhaltung mit den Bestimmungen dieses Abkommens unvereinbar wäre, so kann sie unbeschadet der Ausübung ihrer Einspruchs- und Klagerechte nach dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Staats bei den zuständigen Behörden des Staats, in dem sie ansässig ist, einen schriftlichen und mit Gründen versehenen Antrag auf Überprüfung dieser Steuern stellen.

Dieser Antrag muss vor Ablauf einer Frist von sechs Monaten ab dem Zeitpunkt der Bekanntgabe oder der Erhebung der zweiten Besteuerung an der Quelle gestellt werden. Halten die mit einem solchen Antrag befassten Behörden diesen für begründet, so werden sie sich mit den zuständigen Behörden des anderen Vertragsstaats abstimmen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.“

III. Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

1. Vorbringen des Klägers

- 11 UN macht geltend, der belgische Staat verletze seine Verteidigungsrechte und seine Grundrechte, indem er ihn dazu zwingt, zwischen der Weiterverfolgung seiner Klage vor den belgischen Gerichten und dem mit dem Verständigungsverfahren verbundenen Vorteil, im vorliegenden Fall der Rückerstattung der für die streitigen Steuerjahre entrichteten französischen Steuern, zu wählen.
- 12 Seiner Ansicht nach lässt die Einleitung eines Verständigungsverfahrens die dem Steuerpflichtigen offenstehenden innerstaatlichen Rechtsbehelfe unberührt. Der belgische Staat entziehe ihm sein Grundrecht, den Rechtsstreit zwischen ihm und der Verwaltung vollständig und frei den Gerichten vorzulegen, obwohl selbst die Steuerverwaltungen der beiden Staaten anerkennen würden, dass eine gegen das DBA verstoßende Doppelbesteuerung vorliege. Ihm seien schwere Verwaltungsanktionen mit repressivem Charakter [im Folgenden auch: Verwaltungsstrafen] auferlegt worden, und die ihm überlassene Wahlmöglichkeit beeinträchtige seine Verteidigungsrechte.
- 13 UN ist ferner der Ansicht, der Abschluss des Verständigungsverfahrens, ohne ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben und ohne den Ausgang des gerichtlichen Verfahrens abzuwarten, stelle eine Verletzung seiner Verteidigungsrechte und von Art. 6 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten dar, die ihm einen Schaden in Höhe der in Frankreich gezahlten Steuern verursache, deren Rückerstattung aufgrund des Verständigungsverfahrens endgültig verloren wäre. Zudem dürfe gemäß Art. 13 der belgischen Verfassung „niemand ... gegen seinen Willen seinem gesetzlichen Richter entzogen werden“.

2. Vorbringen des belgischen Staats

- 14 Der belgische Staat weist darauf hin, dass das im DBA vorgesehene Verständigungsverfahren es dem Steuerpflichtigen ermögliche, die Aufnahme eines direkten Dialogs zwischen den belgischen und den französischen Steuerbehörden zu beantragen, damit diese versuchen, eine Lösung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zu finden. Es handele sich weder um einen für den Steuerpflichtigen obligatorischen Schritt noch um einen Rechtsbehelf im Sinne des Code judiciaire (Gerichtsgesetzbuch).
- 15 Die im DBA enthaltene Formulierung „unbeschadet der Ausübung ihrer Einspruchs- und Klagerechte nach dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Staats“ bedeute lediglich, dass dieses Verfahren die dem Steuerpflichtigen durch das Recht des jeweiligen Landes verliehenen Einspruchs- und Klagerechte unberührt lasse. Das Verständigungsverfahren sei nämlich unabhängig von den Rechtsbehelfen, die im nationalen Recht der Staaten vorgesehen seien.

16 Im Übrigen habe die Erhebung einer Klage gegen die in Belgien festgesetzten Steuern keine aufschiebende Wirkung in Bezug auf die Fortsetzung des Verständigungsverfahrens. Das streitige Verfahren, in dem der Steuerpflichtige eine aktive Rolle spiele, folge den im Code des impôts sur les revenus 1992 (Einkommensteuergesetzbuch 1992) und im Gerichtsgesetzbuch vorgesehenen Modalitäten, wohingegen das im DBA vorgesehene Verständigungsverfahren zwischen zwei Staaten stattfinde, wobei der betroffene Steuerpflichtige grundsätzlich nicht in den Austausch zwischen den zuständigen Behörden eingreife. Im vorliegenden Fall sei eine Lösung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gefunden worden, und die belgische Finanzverwaltung habe den Steuerpflichtigen darüber informiert und darauf hingewiesen, dass die Umsetzung der Verständigung davon abhängt, dass er sich aus allen innerstaatlichen Streitverfahren zurückziehe: Dieses Vorgehen zielt darauf ab, jeglichen Widerspruch zwischen den Ergebnissen des nationalen Verfahrens und des Verständigungsverfahrens zu vermeiden, und sei nach der aktuellen nationalen Rechtsprechung nicht zu beanstanden. Es werde auch nicht von der OECD missbilligt, die in ihren Kommentaren zu Art. 25 des Musterabkommens ausführt, dass: *„45. ... ein vom Steuerpflichtigen angestrebtes Verfahren anhängig sein [kann] oder auch der Steuerpflichtige ... sich sein Recht auf Einleitung eines Verfahrens nach innerstaatlichem Recht vorbehalten haben [kann], die zuständigen Behörden ... aber dennoch der Auffassung sein [können], dass eine Verständigung erreicht werden kann. In einem solchen Fall muss jedoch dem Bestreben der jeweils zuständigen Behörde Rechnung getragen werden, jegliche Divergenzen oder Widersprüche zwischen der gerichtlichen Entscheidung und der beantragten Verständigung mitsamt den Schwierigkeiten oder Missbrauchsrisiken, die diese mit sich bringen könnten, zu vermeiden. Letztlich sollte die Umsetzung einer solchen Verständigung in der Regel von Folgendem abhängig gemacht werden:*

- *der Zustimmung des Steuerpflichtigen zu der Verständigung sowie*
- *der Rücknahme eingelegter Rechtsbehelfe im Hinblick auf die in der Verständigung geregelten Punkte durch den Steuerpflichtigen“ (OECD, Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen: Kurzfassung 2014, Éditions OCDE, S. 414) [freie Übersetzung].*

VI. Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 17 Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob die Umsetzung der mit der französischen Steuerbehörde getroffenen Verständigung (die Erstattung der französischen Steuern) von der uneingeschränkten Rücknahme der Klage abhängig gemacht werden kann, die der Steuerpflichtige in Belgien erhoben hat.
- 18 Das vorliegende Gericht hält es nicht für illegitim, dass derjenige, der in Belgien von Amts wegen besteuert wird, obwohl er bereits seine Einkommensteuer in

Frankreich entrichtet hat, diese Besteuerung vor einem belgischen Gericht anfecht. Die in Belgien geforderte Einkommensteuer wird in der Regel nämlich vier- oder sogar fünfmal so hoch sein wie die auf der Grundlage desselben Einkommens berechnete französische Steuer, und diese weitaus höhere Basissteuer wird noch durch Strafzuschläge in Höhe von 50 % der geforderten Steuer erhöht.

- 19 Wenn er im Übrigen beantragt, dass sich die Vertragsstaaten im Rahmen des Verständigungsverfahrens nach Art. 24 DBA abstimmen, so geschieht dies in erster Linie mit dem Ziel, die Doppelbesteuerung in seinem Fall zu beenden.
- 20 Das vorliegende Gericht fragt sich, ob der belgische Staat Art. 19 EUV, Art. 45 AEUV und Art. 47 der Charta beachtet, wenn er die Erstattung der französischen Steuern davon abhängig macht, dass die nach den Bestimmungen des DBA und des innerstaatlichen Rechts vor dem belgischen Gericht erhobene Klage zurückgenommen wird, obwohl der Steuerpflichtige nach einer ständigen Doktrin der belgischen Steuerverwaltung keinen Zugang zu den Verwaltungsdokumenten des Verständigungsverfahrens hat und jedenfalls nicht überprüfen kann, ob seine steuerliche Situation von den Steuerbehörden der beiden Vertragsstaaten tatsächlich geprüft worden ist.
- 21 Das Gericht weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Weigerung der Steuerverwaltung, Akteneinsicht zu gewähren, wenn ein Antrag auf Zugang zu den Dokumenten eines Verständigungsverfahrens auf Grundlage eines Doppelbesteuerungsabkommens an sie gerichtet wird, nach Ansicht des Ausschusses für den Zugang zu Verwaltungsunterlagen gegen Art. 32 der Verfassung und gegen die Art. 4 und 6 der Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (Gesetz vom 11. April 1994 über die Öffentlichkeit der Verwaltung) verstößt.
- 22 Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts fällt der Rechtsstreit unter die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, da UN behauptete, in Frankreich zu wohnen, und er dort seine Einkommensteuer entrichtet hat. Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben¹. So können die Mitgliedstaaten zwar im Rahmen bilateraler Abkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Bestimmung ihrer jeweiligen Steuerhoheit festlegen, jedoch erlaubt es diese Aufteilung der Steuerhoheit den Mitgliedstaaten nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom AEUV-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen. Bei der Ausübung der Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten nämlich verpflichtet, die Unionsvorschriften einzuhalten². Daher müssen die Mitgliedstaaten, wenn sie sich

¹ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. Januar 2014, Kommission/Belgien (C-296/12, EU:C:2014:24, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

² Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. März 2019, Jacob und Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 24. Oktober 2019, État belge (C-35/19, EU:C:2019:894).

im Rahmen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aneinander binden, die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts und die Grundrechte der Unionsbürger beachten.

- 23 Nach Art. 47 der Charta, der eine Bekräftigung des Grundsatzes des effektiven gerichtlichen Rechtsschutzes darstellt, hat jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, das Recht, bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen³.
- 24 Daraus folgt, dass es in bestimmten Fällen, in denen es sowohl Anhaltspunkte für als auch gegen die Auffassung des Betroffenen gibt, gerechtfertigt sein kann, dass er versuchen möchte, ein Gericht von der Richtigkeit seiner Auffassung zu überzeugen und er gleichzeitig ein legitimes Interesse an der Rückforderung der ausländischen Steuern behält, falls das Gericht ihm nicht folgen sollte.
- 25 Hinzu kommt, dass die Besteuerung in Belgien mit Sanktionen wegen Betrugs (Absicht, Steuern zu hinterziehen) einhergeht, die die Steuern um 50 % bis 200 % erhöhen und seit langem als strafrechtlich im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention eingestuft werden. Dem belgischen Steuerpflichtigen wurde jedoch vom Verfassungsgerichtshof und vom Kassationshof das Recht zuerkannt, das Gericht um eine Verhältnismäßigkeitsprüfung der Verwaltungsstrafen zu ersuchen und in den Genuss der Aussetzung des Vollzugs zu kommen. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts verpflichtet die Mitgliedstaaten, sich solcher Mittel zu bedienen, die es zwar erlauben, das von der nationalen Regelung verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Grundsätze des Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen⁴. Im vorliegenden Fall könnten die Steuerbehörden beider Staaten ohne das Risiko einer doppelten Nichtbesteuerung die Prüfung der Situation des Betroffenen im Rahmen des Verständigungsverfahrens so lange aussetzen, bis das nationale Gerichtsverfahren zu einer endgültigen Entscheidung der belgischen Gerichte führt, um dem Betroffenen die Rückerstattung der französischen Steuern nicht zu entziehen.

V. Vorlagefragen

- 26 Das vorliegende Gericht legt daher dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

³ Urteile vom 27. Juni 2013, Agroconsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, Rn. 59), und vom 2. März 2021, A.B. u. a. (Ernennung von Richtern am Obersten Gericht – Rechtsbehelf) (C-824/18, EU:C:2021:153, Rn. 87 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁴ Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Dezember 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), vom 8. Dezember 2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973), vom 14. Oktober 2021, Finanzamt N und Finanzamt G (Mitteilung der Zuordnungsentscheidung) (C-45/20 und C-46/20, EU:C:2021:852, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 8. Februar 2018, Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

1. Verstößt Art. 24 des am 10. März 1964 in Brüssel unterzeichneten und durch Gesetz vom 14. April 1965 gebilligten Abkommens zwischen Frankreich und Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Festlegung von Regeln über die gegenseitige Amts- und Rechtshilfe im Bereich der Einkommensteuern, wenn er dahin ausgelegt wird, dass ein belgischer Bürger, der behauptet, seinen steuerlichen Wohnsitz in Frankreich zu haben, was jedoch von der belgischen Steuerverwaltung bestritten wird, und der vorsorglich die Durchführung des Verständigungsverfahrens beantragt hat, um die in Frankreich entrichteten Steuern rückerstattet zu bekommen, damit konfrontiert ist, dass die belgische und die französische Steuerverwaltung den Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuern von der uneingeschränkten Rücknahme der Klage abhängig machen, die er vor den belgischen Gerichten erhoben hat, um in erster Linie seine von Amts wegen erfolgte Besteuerung in Belgien anzufechten, gegen Art. 19 des Vertrags über die Europäische Union, Art. 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, da der Bürger endgültig seinen Anspruch auf Rückerstattung der französischen Steuern verlieren würde, wenn er seine in erster Linie gegen seine steuerliche Veranlagung in Belgien gerichtete Anfechtung vor dem belgischen Gericht beibehielte?

2. Falls die erste Frage verneint wird, bleibt es bei derselben Antwort, wenn der Betroffene, um die in Frankreich entrichteten Steuern rückerstattet bekommen zu können, dadurch, dass er seine Klage gegen die Besteuerung in Belgien zurücknimmt, auch das Recht auf eine wirksame gerichtliche Überprüfung der Verwaltungssanktionen mit repressivem Charakter verliert, die als strafrechtlich im Sinne der Europäischen Menschenrechtskonvention eingestuft werden und die die Steuern erhöhen, und er aus diesem Grund das Recht auf eine Prüfung der Verhältnismäßigkeit der Sanktion und auf die Beantragung der Aussetzung des Vollzugs verliert, obwohl es sich dabei um Bedingungen der Individualisierung der Strafe handelt, die ihm sowohl vom Verfassungsgerichtshof als auch vom Kassationshof zuerkannt wurden?

3. Falls die ersten beiden Fragen verneint werden, bleibt es bei derselben Antwort, wenn es eine Verwaltungsdoktrin gibt, nach der dem Betroffenen der Zugang zu Schriftstücken und Dokumenten des Verständigungsverfahrens zwischen den beiden Vertragsstaaten verweigert wird, wobei diese Verweigerung wiederholt vom Ausschuss für den Zugang zu Verwaltungsunterlagen sowie vom Staatsrat als Verstoß gegen Art. 32 der Verfassung und gegen die Art. 4 und 6 des Gesetzes vom 11. April 1994 über die Öffentlichkeit der Verwaltung angesehen wurde?