URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

22. März 2007 *

In der Rechtssache C-383/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht von der Cour de cassation (Belgien) mit Entscheidung vom 7. Oktober 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Oktober 2005, in dem Verfahren

**Raffaele Talotta**

gegen

**État belge**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (Berichterstatter) und E. Levits,

* Verfahrenssprache: Französisch.

Generalanwalt: P. Mengozzi,
Kanzler: R. Grass,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von Herrn Talotta, vertreten durch X. Thiebaut und X. Pace, avocats,

— der belgischen Regierung, vertreten durch M. Wimmer als Bevollmächtigten im Beistand von B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und D. Martin als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 16. November 2006

folgendes

## Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Talotta und dem belgischen Staat über die Anwendung einer Mindestbemessungsgrundlage für den Veranlagungszeitraum 1992 auf ihn als gebietsfremden Steuerpflichtigen.

## Rechtlicher Rahmen

3 Die Einkommensteuer für natürliche und juristische Personen ist in Belgien im Code des impôts sur les revenus 1992 (Einkommensteuergesetz 1992) (*Moniteur belge* vom 30. Juli 1992) (im Folgenden: CIR 1992) geregelt, der in der zur maßgeblichen Zeit anwendbaren Fassung in Art. 341 Abs. 1 bestimmt:

„Außer bei Beweis des Gegenteils kann die Feststellung der Besteuerungsgrundlage für juristische und natürliche Personen anhand von Umständen und Indizien durchgeführt werden, aus denen ein größerer Wohlstand hervorgeht als aus den angegebenen Einkünften."

4 Art. 342 CIR bestimmt:

„§ 1. In Ermangelung beweiskräftiger Angaben, die entweder von den Betreffenden oder der Verwaltung beigebracht werden, werden in Art. 23 § 1 Nr. 1 und 2 erwähnte Gewinne oder Profite für jeden Steuerpflichtigen bestimmt unter Berücksichtigung der normalen Gewinne oder Profite von mindestens drei vergleichbaren Steuerpflichtigen und gegebenenfalls unter Berücksichtigung des investierten Kapitals, des Umsatzes, der Zahl der Arbeitnehmer, der verwendeten Antriebskraft, des Mietwerts der genutzten Flächen und aller anderen zweckdienlichen Auskünfte.

...

§ 2. Der König bestimmt unter Berücksichtigung der in § 1 Abs. 1 erwähnten Angaben den Mindestbetrag der Gewinne, die für die in Belgien tätigen ausländischen Betriebe steuerpflichtig sind."

5 Art. 182 des Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 (Königliche Verordnung vom 27. August 1993 zur Durchführung des CIR 1992) (*Moniteur belge* vom 13. September 1993) (im Folgenden: Königliche Verordnung vom 27. August 1993) sieht vor:

„§ 1. Der Mindestbetrag steuerpflichtiger Gewinne der in Belgien tätigen ausländischen Betriebe, die nach dem auf einen Vergleich abstellenden Verfahren des Art. 342 § 1 Abs. 1 [CIR] 1992 besteuert werden, wird wie folgt festgelegt:

3. Unternehmen des Handels- und des Dienstleistungssektors:

a) ... Horeca [(Hotel-, Restaurant- und Cafébereich)] ...: 100 [BEF] pro 1 000 [BEF] Umsatz, bei einem Mindestbetrag von 300 000 [BEF] pro Betriebsangehörigen (durchschnittliche Zahl in dem betreffenden Jahr);

...

§ 2. Der nach § 1 bestimmte Betrag der steuerpflichtigen Gewinne kann nicht unter 400 000 [BEF] liegen.

..."

6 Nach Art. 24 § 5 des Abkommens zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, das am 17. September 1970 in Luxemburg unterzeichnet wurde (im Folgenden: Abkommen), gilt:

„Die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, darf im anderen Staat nicht ungünstiger sein als die

Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben."

## Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

7 Herr Talotta, der im Großherzogtum Luxemburg wohnt, betreibt als natürliche Person in Belgien ein Restaurant.

8 Da er im belgischen Hoheitsgebiet keinen steuerlichen Wohnsitz hat, unterliegt er in Belgien mit dem in diesem Mitgliedstaat erzielten Einkommen der Steuer für gebietsfremde natürliche Personen.

9 Herrn Talotta, der seine Erklärung in Bezug auf die Steuer für gebietsfremde natürliche Personen für den Veranlagungszeitraum 1992 verspätet abgegeben hatte, wurde von der belgischen Steuerverwaltung mitgeteilt, dass sie beabsichtige, die Steuer von Amts wegen nach Art. 342 § 2 CIR 1992 festzusetzen. Nach dieser Vorschrift kann die Steuerverwaltung in Ermangelung beweiskräftiger Angaben des Steuerpflichtigen oder der Verwaltung ausländische Betriebe, die in Belgien tätig sind, nach dem Umsatz und der Mitarbeiterzahl mit einem durch die Königliche Verordnung vom 27. August 1993 festgesetzten Mindestbetrag steuerpflichtiger Gewinne besteuern, der im Horeca-Bereich für den im Ausgangsverfahren betroffenen Veranlagungszeitraum nicht unter 400 000 BEF liegen konnte.

10 Aufgrund dieser Rechtsvorschriften wurde Herr Talotta von der belgischen Steuerverwaltung für den Veranlagungszeitraum 1992 zur Steuer für gebietsfremde natürliche Personen herangezogen, die auf der Grundlage von sechs Mitarbeitern festgesetzt wurde.

11 Mit Bescheid vom 23. Juni 1998 wies die belgische Steuerverwaltung den Einspruch von Herrn Talotta gegen diese Steuerfestsetzung zurück.

12 Der Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens erhob gegen den Bescheid bei der Cour d'appel de Liège Klage, die diese mit Urteil vom 16. Juni 2004 abwies.

13 In seinem bei der Cour de cassation eingelegten Rechtsmittel machte Herr Talotta mit dem ersten Teil der ersten Rüge geltend, dass die Cour d'appel de Liège das angefochtene Urteil unter Verletzung von Art. 149 der belgischen Verfassung nicht ordnungsgemäß begründet habe, da sie nicht auf seinen Klagegrund eingegangen sei, dass seine Besteuerung in einer ungünstigeren Weise erfolgt sei, als dies bei belgischen Unternehmen, die dieselbe Tätigkeit ausübten, der Fall sei. Mit dem zweiten Teil der ersten Rüge trug er vor, dass die Cour d'appel de Liège gegen Art. 24 § 5 des Abkommens und Art. 52 EG-Vertrag verstoßen habe, soweit sie entschieden habe, dass die im Ausgangsverfahren fragliche Besteuerung in Anwendung der Art. 342 § 2 CIR 1992 und 182 der Königlichen Verordnung vom 27. August 1993 rechtmäßig gewesen sei.

14 Nachdem die Cour de cassation festgestellt hatte, dass der erste Teil der ersten Rüge einer tatsächlichen Grundlage entbehre, hat sie beschlossen, das Verfahren in Bezug

auf den zweiten Teil der ersten Rüge auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 52 EG-Vertrag dahin auszulegen, dass er einer Bestimmung des nationalen Rechts wie Art. 182 der zur Durchführung von Art. 342 § 2 CIR 1992 ergangenen Königlichen Verordnung vom 27. August 1993 entgegensteht, nach der Mindestbemessungsgrundlagen nur auf Gebietsfremde angewendet werden?

## Zur Vorlagefrage

15 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 52 EG-Vertrag einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der sich aus Art. 342 § 2 CIR 1992 und Art. 182 der Königlichen Verordnung vom 27. August 1993 ergebenden entgegensteht, die Mindestbemessungsgrundlagen nur für gebietsfremde Steuerpflichtige vorsieht.

16 Vorab 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 (Urteil vom 7. September 2004, Manninen, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17 Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verbieten nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen (Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 Eine Diskriminierung kann nur darin bestehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (Urteile Schumacker, Randnr. 30, und vom 14. September 1999, Gschwind, C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Randnr. 21).

19 Zur direkten Besteuerung hat der Gerichtshof in Rechtssachen, die die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen betrafen, entschieden, dass sich in einem bestimmten Mitgliedstaat ansässige Personen und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer gleichartigen Situation befinden, da zwischen ihnen sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft oder der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands objektive Unterschiede bestehen (Urteile Schumacker, Randnrn. 31 bis 34; vom 11. August 1995, Wielockx, C-80/94, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 18, und vom 27. Juni 1996, Asscher, C-107/94, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 41). Jedoch kann bei einer Steuervergünstigung, die Gebietsfremden nicht gewährt wird, eine Ungleichbehandlung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen als Diskriminierung im Sinne des Vertrags angesehen werden, wenn kein objektiver Unterschied zwischen den beiden Gruppen von Steuerpflichtigen besteht, der eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte (Urteile Schumacker, Randnrn. 36 bis 38, und Asscher, Randnr. 42).

20 Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten ergibt sich hierzu, dass Art. 342 § 1 CIR 1992 die Situationen regeln soll, in denen der Steuerpflichtige — ein

Gebietsansässiger oder ein Gebietsfremder — der Steuerverwaltung keine beweiskräftigen Angaben über seine Gewinne oder Profite vorgelegt hat.

21 Für die ansässigen Steuerpflichtigen ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten außerdem, dass die belgische Steuerverwaltung nach den in Art. 342 § 1 CIR 1992 festgelegten Kriterien den zu berücksichtigenden Gewinn durch einen Vergleich mit den normalen Gewinnen von mindestens drei vergleichbaren, ansässigen Steuerpflichtigen bestimmen kann.

22 Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht ferner hervor, dass die Steuerverwaltung, wenn sie nicht auf diese Methode für die Bestimmung der Gewinne zurückgreifen kann, nach Art. 341 Abs. 1 CIR 1992 nur gegenüber den gebietsansässigen Steuerpflichtigen die pauschalisierte Besteuerung nach „Umständen und Indizien, aus denen ein größerer Wohlstand hervorgeht als aus den angegebenen Einkünften", anwenden kann.

23 Der Umsatz der gebietsfremden Steuerpflichtigen dagegen wird ohne beweiskräftige Angaben unter Anwendung von Mindestbemessungsgrundlagen bestimmt.

24 Die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung behandelt folglich die in Belgien ansässigen und die gebietsfremden Steuerpflichtigen unterschiedlich.

25 Art. 52 EG-Vertrag würde aber seines Sinnes entleert, wenn man zuließe, dass der Mitgliedstaat der Niederlassung Mindestbemessungsgrundlagen nur bei gebietsfremden Steuerpflichtigen und allein deswegen anwendet, weil sie ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat haben (vgl. entsprechend Urteil vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, C-270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 18).

26 Das Einkommen, das ein ansässiger Steuerpflichtiger im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit im Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedstaats erzielt, und das Einkommen, das von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen im Rahmen einer ebenfalls selbständigen Tätigkeit im Gebiet dieses Mitgliedstaats erzielt wird, fallen nämlich in die gleiche Kategorie der Einkommen aus selbständigen, im Hoheitsgebiet desselben Mitgliedstaats ausgeübten Tätigkeiten.

27 Die belgische Regierung stützt ihren Vortrag, dass es in Bezug auf die Beweise, über die die Steuerverwaltung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für das zu versteuernde Einkommen verfüge, objektive Unterschiede zwischen der Situation von Gebietsansässigen und der von Gebietsfremden gebe, darauf, dass in einem Fall, in dem ein Teil der von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen getätigten Umsätze in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem er seine selbständige Tätigkeit ausübe, bewirkt werde, ein möglicher Auskunftsaustausch mit dem Wohnsitzstaat durch den in der 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) vorgesehenen Mechanismus weder realistisch noch geeignet erscheine, die sich durch die Besteuerung nach dem Vergleichsverfahren ergebenden praktischen Schwierigkeiten zu beseitigen, da die belgische Steuerverwaltung in einem solchen Fall zum einen nicht über im Rahmen eines spontanen oder automatischen Auskunftsaustauschs vom Wohnsitzstaat mitgeteilte Auskünfte und zum anderen nicht über genaue Angaben verfüge, so dass das Ersuchen um Auskunftsaustausch unzulässig wäre.

28 Wie der Generalanwalt in Nr. 70 seiner Schlussanträge vorgetragen hat, ergeben sich für die betreffende Steuerverwaltung in einem Fall, in dem ein Teil der von einem gebietsansässigen und einem gebietsfremden Steuerpflichtigen getätigten Umsätze in einem anderen Mitgliedstaat als dem bewirkt wird, in dem sie ihre selbständige Tätigkeit ausüben, die gleichen Schwierigkeiten, so dass sich diese beiden Kategorien von Steuerpflichtigen in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden.

29 Zudem kann ein Mitgliedstaat in einem Fall, in dem ein Teil der von einem Steuerpflichtigen getätigten Umsätze in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem er seine selbständige Tätigkeit ausübt, bewirkt wird, nach der Richtlinie 77/799 die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats um alle Auskünfte ersuchen, die er für die ordnungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer benötigt oder die er für erforderlich hält, um die genaue Höhe der Einkommensteuer zu ermitteln, die ein Steuerpflichtiger nach Maßgabe der von ihm angewandten Rechtsvorschriften schuldet (Urteil vom 26. Juni 2003, Skandia und Ramstedt, C-422/01, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige befinden sich daher in Bezug auf die im Ausgangsverfahren betroffenen nationalen Rechtsvorschriften in einer objektiv vergleichbaren Situation.

31 Dieser Auslegung stehen die Ausführungen der belgischen Regierung nicht entgegen, dass die Mindestbemessungsgrundlagen im Sinne der im Ausgangsverfahren betroffenen nationalen Rechtsvorschriften für gebietsfremde Steuerpflichtige oft günstiger seien als die auf Gebietsansässige angewandte Besteuerung nach dem Vergleichsverfahren. Denn selbst wenn man unterstellt, dass die belgische

Steuerregelung für gebietsfremde Steuerpflichtige zumeist günstiger ist, bringt sie doch immer dann, wenn sie sich für diese Steuerpflichtigen nachteilig auswirkt, eine Ungleichbehandlung gegenüber den gebietsansässigen Steuerpflichtigen mit sich und bewirkt dadurch eine Beschränkung der durch Art. 52 EG-Vertrag gewährleisteten Niederlassungsfreiheit (vgl. entsprechend Urteil vom 14. Dezember 2000, AMID, C-141/99, Slg. 2000, I-11619, Randnr. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Unter diesen Umständen stellt eine Regelung eines Mitgliedstaats wie die sich aus Art. 342 § 2 CIR 1992 und Art. 182 der Königlichen Verordnung vom 27. August 1993 ergebende, die Mindestbemessungsgrundlagen nur für gebietsfremde Steuerpflichtige vorsieht, eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit im Sinne von Art. 52 EG-Vertrag dar. Denn selbst wenn diese Rechtsvorschriften eine Unterscheidung aufgrund des Kriteriums des Wohnsitzes treffen, indem sie Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen verweigern, die sie Gebietsansässigen gewähren, besteht die Gefahr, dass sie sich hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken, da Gebietsfremde meist Ausländer sind (vgl. entsprechend Urteil Schumacker, Randnr. 28).

33 Es ist jedoch zu prüfen, ob diese Diskriminierung eventuell gerechtfertigt ist.

34 Die belgische Regierung macht geltend, dass die Anwendung von Mindestbemessungsgrundlagen nur bei gebietsfremden Steuerpflichtigen durch die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu sichern, gerechtfertigt sei und dem

Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspreche. Die für die gebietsansässigen Steuerpflichtigen vorgesehene Besteuerung nach dem Vergleichsverfahren könne bei gebietsfremden Steuerpflichtigen aufgrund von praktischen Schwierigkeiten nicht angewandt werden, insbesondere weil nicht auf die Richtlinie 77/799 zurückgegriffen werden könne.

35 Insoweit gilt, dass die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, der eine Beschränkung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Juli 1999, Baxter u. a., C-254/97, Slg. 1999, I-4809, Randnr. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Zum einen bestehen jedoch die von der belgischen Regierung genannten praktischen Schwierigkeiten — wie aus Randnr. 28 des vorliegenden Urteils hervorgeht — auch bei den gebietsansässigen Steuerpflichtigen, und zum anderen ergibt sich aus Randnr. 29 des vorliegenden Urteils, dass der betreffende Mitgliedstaat auf der Grundlage der Richtlinie 77/799 mit den anderen Mitgliedstaaten Auskünfte austauschen kann.

37 Unter diesen Umständen rechtfertigt die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu sichern, keine Ungleichbehandlung, so dass die gebietsfremden Steuerpflichtigen genauso zu behandeln sind wie die gebietsansässigen Steuerpflichtigen.

38 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 52 EG-Vertrag einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der sich aus Art. 342 § 2 CIR 1992 und

Art. 182 der Königlichen Verordnung vom 27. August 1993 ergebenden entgegensteht, die Mindestbemessungsgrundlagen nur für gebietsfremde Steuerpflichtige vorsieht.

## Kosten

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

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

**Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) steht einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der sich aus Art. 342 § 2 des Code des impôts sur les revenus 1992 und Art. 182 des Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 ergebenden entgegen, die Mindestbemessungsgrundlagen nur für gebietsfremde Steuerpflichtige vorsieht.**

Unterschriften