URTEIL DES GERICHTSHOFES (Große Kammer)

5. Juli 2005 *

In der Rechtssache C-376/03

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Niederlande) mit Entscheidung vom 24. Juli 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 8. September 2003, in dem Verfahren

D.

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas und A. Borg Barthet, der Richter J.-P. Puissochet und R. Schintgen, der Richterin N. Colneric sowie der Richter S. von Bahr (Berichterstatter), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka und U. Lõhmus,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwalt: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
Kanzler: M.-F. Contet, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 14. September 2004,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von Herrn D., vertreten durch D. M. Weber und E. M. S. Spierts, advocaten,

— des Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, vertreten durch G. P. Soethoudt als Bevollmächtigten,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und J. G. M. van Bakel als Bevollmächtigte,

— der belgischen Regierung, vertreten durch E. Dominkovits als Bevollmächtigte,

— der deutschen Regierung, vertreten durch A. Tiemann als Bevollmächtigte,

— der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und C. Jurgensen-Mercier als Bevollmächtigte,

— der finnischen Regierung, vertreten durch A. Guimaraes-Purokoski als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch M. Bethell und K. Manji als Bevollmächtigte im Beistand von D. Wyatt, QC,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und A. Weimar als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. Oktober 2004

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG und 58 EG).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem deutschen Staatsangehörigen D. und dem Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (niederländische Finanzverwaltung) wegen dessen Weigerung, Herrn D. einen Freibetrag auf die Vermögensteuer zu gewähren.

Rechtlicher Rahmen

Das Vermögensteuergesetz

3 Zur Zeit des Ausgangssachverhalts erhob das Königreich der Niederlande eine Vermögensteuer nach dem Vermögensteuergesetz vom 16. Dezember 1964 (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, S. 520, im Folgenden: Vermögensteuergesetz). Dabei handelte es sich um eine direkte Steuer auf das Vermögen in Höhe von 0,8 % des Wertes des Vermögens.

4 Nach Artikel 1 des Vermögensteuergesetzes in seiner im fraglichen Steuerjahr geltenden Fassung unterlagen der Vermögensteuer alle in den Niederlanden ansässigen natürlichen Personen (gebietsansässige Steuerpflichtige) und alle natürlichen Personen, die nicht in den Niederlanden ansässig sind, aber in den Niederlanden Vermögen haben (gebietsfremde Steuerpflichtige).

5 Nach Artikel 3 Absätze 1 und 2 des Vermögensteuergesetzes werden gebietsansässige Steuerpflichtige auf der Grundlage ihres Weltvermögens zu Beginn des Kalenderjahres besteuert. Ihr zu versteuerndes Vermögen entspricht dem Wert aller ihrer Gegenstände abzüglich aller ihrer Schulden.

6 Nach Artikel 12 des Gesetzes sind gebietsfremde Steuerpflichtige hinsichtlich des Vermögens, das sie zu Beginn des fraglichen Kalenderjahres in den Niederlanden

besitzen, steuerpflichtig. Ihr zu versteuerndes Vermögen entspricht dem Wert ihres in den Niederlanden belegenen Vermögens abzüglich des Wertes ihrer Schulden in den Niederlanden.

7 Nach Artikel 14 Absatz 2 des Vermögensteuergesetzes wird gebietsansässigen Steuerpflichtigen auf ihr Weltvermögen ein Freibetrag gewährt, während ein solcher Betrag gebietsfremden Steuerpflichtigen hinsichtlich ihres in den Niederlanden belegenen Vermögens nicht zugute kommt.

8 Nach Artikel 14 Absatz 3 des Gesetzes ist der Freibetrag je nachdem, ob die gebietsansässigen Steuerpflichtigen der Steuerklasse 1 für Unverheiratete oder der Steuerklasse 2 für Ehepaare angehören, unterschiedlich hoch. Er belief sich im fraglichen Steuerjahr auf 193 000 NLG für Unverheiratete und auf 241 000 NLG für Eheleute.

9 Mit einem Erlass des Finanzministers vom 18. April 2003, der auf ein Urteil des Gerechtshof Den Haag vom 18. Juli 2000 zurückging, wurde die Gewährung des Freibetrags auch auf gebietsfremde Steuerpflichtige erstreckt, deren Vermögen mindestens zu 90 % in den Niederlanden belegen ist.

Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

10 Am 19. Oktober 1970 schlossen das Königreich Belgien und das Königreich der Niederlande ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögensteuer und zur Regelung anderer steuerrechtlicher Fragen.

11 Artikel 23 Absatz 1 dieses Abkommens, der in dessen Kapitel über die Vermögensteuer enthalten ist, bestimmt:

„Das unbewegliche Vermögen wird in dem Staat besteuert, in dem es belegen ist."

12 Zum Kapitel „Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung" gehört Artikel 24 des Abkommens, dessen Absatz 1 die in den Niederlanden ansässigen Personen und Absatz 2 die in Belgien ansässigen Personen betrifft. Nach Artikel 24 Absatz 1 Nummer 1 können die „Niederlande ... für die Besteuerung der in den Niederlanden ansässigen Personen in die steuerliche Bemessungsgrundlage Teile des Einkommens oder des Vermögens einbeziehen, die nach diesem Abkommen in Belgien besteuert werden". Nach Artikel 24 Absatz 1 Nummer 2 wird in diesem Fall eine Herabsetzung des Steuerbetrags gewährt, um die in Belgien entrichtete Steuer zu berücksichtigen; in der Bestimmung ist auch festgelegt, wie diese Herabsetzung berechnet wird. Artikel 24 Absatz 2 enthält eine spezielle Regelung für in Belgien ansässige Personen mit Einkünften aus den Niederlanden.

13 Artikel 25 Absatz 3 („Nichtdiskriminierung") des belgisch-niederländischen Abkommens bestimmt:

„Natürlichen Personen mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten stehen im anderen Staat die persönlichen Abzüge, Freibeträge und Minderungen zu, die dieser Staat seinen eigenen Einwohnern wegen ihrer persönlichen Lage oder Belastungen gewährt."

Die Regelung der Prozesskostenerstattung

14 Nach dem Allgemeinen Verwaltungsgesetz (Algemene Wet Bestuursrecht) und der Verordnung über Prozesskosten (Besluit proceskosten bestuursrecht) werden Prozesskosten nach einer pauschalierenden Regelung erstattet. So werden für die Handlungen der beruflichen Rechtsbeistände Punkte vergeben, die einem bestimmten Erstattungsertrag entsprechen. In einigen Fällen können davon Ausnahmen gemacht und höhere Beträge erstattet werden.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

15 Herr D. wohnt in Deutschland. Am 1. Januar 1998 bestand sein Vermögen zu 10 % aus Immobiliarvermögen in den Niederlanden, während das restliche Vermögen in Deutschland belegen war. Herr D. wurde für das Jahr 1998 gemäß Artikel 1 des Vermögensteuergesetzes als gebietsfremder Steuerpflichtiger in den Niederlanden zur Vermögensteuer herangezogen.

16 Obgleich nicht 90 % des Wertes seines Vermögens in den Niederlanden belegen waren, beantragte Herr D. unter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht, ihm den in Artikel 14 Absatz 2 des Vermögensteuergesetzes vorgesehenen Freibetrag zu gewähren. Der Antrag wurde von den Finanzbehörden abgelehnt.

17 Hiergegen erhob Herr D. Klage beim Gerechtshof 's-Hertogenbosch, mit der er geltend machte, es liege eine Diskriminierung insbesondere nach den Artikeln 56 EG und 58 EG und nach dem belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen vor.

18 Er rügte außerdem die niederländische Regelung der Prozesskostenerstattung, da er selbst dann, wenn er mit seinem Vorbringen obsiege, nur eine begrenzte Erstattung erlangen könne, was ihm die Wahrnehmung seiner in der Gemeinschaftsrechtsordnung verbürgten Rechte außerordentlich erschwere und sogar unmöglich mache.

19 Da dem Gerechtshof 's-Hertogenbosch fraglich erschien, wie das gemeinschaftsrechtliche Vorbringen von Herrn D. zu beurteilen ist, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Artikel 56 EG ff., einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegen, aufgrund deren ein inländischer Steuerpflichtiger bei der Vermögensteuer immer Anspruch auf Abzug eines Freibetrags hat, während ein ausländischer Steuerpflichtiger keinen solchen Anspruch hat, wenn sich sein Vermögen hauptsächlich in seinem Wohnsitzstaat befindet (wo keine Vermögensteuer erhoben wird)?

2. Wenn nein, ändert sich die Beurteilung im vorliegenden Fall dann dadurch, dass die Niederlande in Belgien wohnenden Personen, die sich im Übrigen in einer vergleichbaren Lage befinden, durch ein bilaterales Abkommen einen Anspruch auf den Freibetrag eingeräumt haben (und auch in Belgien keine Vermögensteuer erhoben wird)?

3. Falls eine der beiden vorhergehenden Fragen zu bejahen ist: Steht das Gemeinschaftsrecht einer Prozesskostenregelung wie der vorliegenden entgegen, wonach grundsätzlich nur ein begrenzter Teil der Prozesskosten erstattet wird, wenn in einem Verfahren vor dem nationalen Gericht wegen eines Verstoßes eines Mitgliedstaats gegen das Gemeinschaftsrecht zugunsten eines Bürgers zu entscheiden ist?

Zur ersten Frage

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

20 Herr D. ist der Auffassung, dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende niederländische Regelung eine Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs darstelle, die Artikel 56 EG zuwiderlaufe und nicht durch Artikel 58 EG gerechtfertigt sei, da sie gebietsfremde Personen diskriminiere, die in Immobiliargüter in den Niederlanden investierten. Bei gleichem Vermögen in diesem Mitgliedstaat komme der vermögensteuerliche Freibetrag nur einem Gebietsansässigen zugute.

21 Es gebe keinen objektiven Gesichtspunkt, der geeignet sei, die Ungleichbehandlung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes (Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumaker, Slg. 1995, I-225) zu rechtfertigen. So bilde es keinen objektiven Unterschied, dass gebietsfremde Personen der Vermögensteuer nur begrenzt, nämlich nur für ihren in den Niederlanden belegenen Vermögensteil, unterlägen, während gebietsansässige Personen der Vermögensteuer unbegrenzt für ihr Weltvermögen unterworfen seien. Dieser Unterschied erkläre sich nämlich durch die Begrenzung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten.

22 Weiterhin sei die Vermögensteuer von der Einkommensteuer zu unterscheiden, um die es in der Rechtssache, die zum Urteil Schumacker geführt habe, gegangen sei. Beurteilungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer ließen sich nicht notwendig auf die Vermögensteuer übertragen. Anders als im Bereich der Einkommensteuer anerkannt sei, habe es für die Vermögensteuer keine Bedeutung, wenn sich das wesentliche Vermögen eines Steuerpflichtigen in seinem Wohnsitzstaat konzentriere.

23 Nach Ansicht der niederländischen, der belgischen, der deutschen und der französischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften befinden sich gebietsansässige und gebietsfremde Personen im Bereich der direkten Steuern im Allgemeinen nicht in der gleichen Lage. Die von Herrn D. gerügte Ungleichbehandlung sei daher mit den Bestimmungen des EG-Vertrags zu vereinbaren.

Antwort des Gerichtshofes

24 Zunächst ist daran zu erinnern, dass eine Immobilieninvestition wie die von Herrn D. in den Niederlanden getätigte eine Kapitalbewegung im Sinne von

Artikel 1 der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. L 178, S. 5; Artikel 67 des Vertrages wurde durch den Vertrag von Amsterdam aufgehoben) und der Nomenklatur für den Kapitalverkehr im Anhang I dieser Richtlinie darstellt. Diese Nomenklatur hat ihren Hinweischarakter für die Definition des Begriffes „Kapitalverkehr" behalten (vgl. Urteil vom 23. September 2003 in der Rechtssache C-452/01, Ospelt und Schlössle Weissenberg, Slg. 2003, I-9743, Randnr. 7). Eine solche Investition fällt in den Anwendungsbereich der Bestimmungen der Artikel 56 ff. EG über den freien Kapitalverkehr.

25 Nach Artikel 56 EG sind vorbehaltlich der Regelung des Artikels 58 EG alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten. Nach Artikel 58 Absätze 1 und 3 EG dürfen die Mitgliedstaaten in ihrem Steuerrecht gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige unterschiedlich behandeln, sofern dies weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

26 Wie der Gerichtshof entschieden hat, befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation (Urteil Schumacker, Randnr. 31).

27 So hat der Gerichtshof für die Einkommensteuer festgestellt, dass die Situation des Gebietsansässigen eine andere ist als die des Gebietsfremden, da der Schwerpunkt seiner Einkünfte in der Regel im Wohnsitzstaat liegt. Im Übrigen verfügt im Allgemeinen dieser Staat über alle erforderlichen Informationen, um die Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands zu beurteilen (Urteil Schumacker, Randnr. 33).

28 Daraus hat der Gerichtshof den Schluss gezogen, dass es in der Regel keine Diskriminierung darstellt, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte

Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt, da sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befinden.

29 Nach Ansicht des Gerichtshofes kann jedoch dann etwas anderes gelten, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergeben. Zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare nichtselbständige Beschäftigung ausübt, besteht kein objektiver Unterschied, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung rechtfertigen könnte (vgl. u. a. Urteile Schumacker, Randnrn. 36 und 37, und vom 1. Juli 2004 in der Rechtssache C-169/03, Wallentin, Slg. 2004, I-6443, Randnr. 17).

30 So hat es der Gerichtshof für zulässig gehalten, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung einer Vergünstigung an Gebietsfremde davon abhängig macht, dass mindestens 90 % ihres Welteinkommens in diesem Staat der Steuer unterliegen (Urteil vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97, Gschwind, Slg. 1999, I-5451, Randnr. 32).

31 Die Lage einer der Vermögensteuer unterliegenden Person ist in mehrfacher Hinsicht die gleiche wie die einer Person, die der Einkommensteuer unterliegt.

32 So ist die Vermögensteuer zunächst ebenso wie die Einkommensteuer eine direkte Steuer, die nach der Steuerkraft des Steuerpflichtigen bemessen wird. Die Vermögensteuer wird oft als Ergänzung der Einkommensteuer, besonders der Kapitalsteuer, angesehen.

33 Sodann ist das Vermögen einer der Vermögensteuer unterliegenden Person im Allgemeinen zum größten Teil in seinem Wohnsitzstaat belegen. Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, bildet dieser Staat meistens den Mittelpunkt der persönlichen Interessen und Vermögensinteressen eines solchen Steuerpflichtigen (vgl. Urteil vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01, Gerritse, Slg. 2003, I-5933, Randnr. 43).

34 Es ist daher zu prüfen, ob die Lage eines Gebietsansässigen und die eines Gebietsfremden im Rahmen der Vermögensteuer ebenso wie im Bereich der Einkommensteuer in der Regel nicht vergleichbar sind.

35 Hierfür ist die Lage einer Person wie des Herrn D. zu betrachten, deren Vermögen zu 90 % in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig ist, und zu 10 % in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, der eine Regelung über die Vermögensteuer besitzt wie die Niederlande. Eine solche Person unterliegt in diesem anderen Mitgliedstaat hinsichtlich des Vermögensanteils von 10 % der Vermögensteuer, ohne von einem Freibetrag zu profitieren. Die in diesem anderen Mitgliedstaat ansässigen Personen unterliegen der Vermögensteuer hingegen hinsichtlich ihres Weltvermögens und nicht nur ihres im Gebiet dieses Staates belegenen Vermögens, jedoch vermindert um einen Freibetrag.

36 Dazu ist festzustellen, dass dieser Freibetrag — der gewährleisten soll, dass zumindest ein Teil des Weltvermögens des Steuerpflichtigen von der Vermögensteuer befreit wird — seine Funktion nur dann vollständig erfüllt, wenn die Besteuerung das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen erfasst. Folglich können Gebietsfremde, die in diesem Mitgliedstaat nur hinsichtlich eines Teils ihres Vermögens besteuert werden, im Allgemeinen keinen Anspruch auf den Freibetrag erheben.

37 Wie im Bereich der Einkommensteuer ist auch für die Vermögensteuer davon auszugehen, dass sich die Lage eines Gebietsfremden von der eines Gebiets-

ansässigen unterscheidet, da in der Regel nicht nur seine wesentlichen Einkünfte, sondern auch seine wesentlichen Vermögenswerte in seinem Wohnsitzstaat konzentriert sind. Dieser Staat ist daher am besten in der Lage, die Gesamtsteuerkraft des Gebietsansässigen zu beurteilen und ihm dabei gegebenenfalls die in seinen Rechtsvorschriften vorgesehenen Freibeträge zu gewähren.

38 Daher befindet sich ein Steuerpflichtiger, dessen Vermögen zu einem unwesentlichen Teil in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnsitzstaat belegen ist, im Allgemeinen nicht in einer Lage, die mit der eines Gebietsansässigen dieses anderen Mitgliedstaats vergleichbar ist, so dass es keine Diskriminierung ihm gegenüber darstellt, wenn ihm die Finanzbehörden des anderen Mitgliedstaats den für Gebietsansässige geltenden Freibetrag versagen.

39 Nach Auffassung von Herrn D. ergibt sich jedoch, wenn das Steuerrecht des Wohnsitzstaates des Betroffenen keine Vermögensteuer vorsieht, die Konsequenz, dass dessen persönliche Lage und sein Familienstand in keinem der beteiligten Mitgliedstaaten berücksichtigt würden und dadurch eine diskriminierende Lage zu seinem Nachteil geschaffen werde. So werde in den Niederlanden im Rahmen des Freibetrags für Gebietsansässige deren persönliche Lage und ihr Familienstand berücksichtigt, da der Freibetrag je nach Familienstand unterschiedlich hoch sei. Um zu vermeiden, dass er ungünstiger behandelt werde als ein Einwohner der Niederlande, seien ihm deshalb von den Niederlanden die gleichen Vergünstigungen einzuräumen wie ihren Gebietsansässigen.

40 Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

41 Dass der Mitgliedstaat, in dem das Vermögen des Betroffenen nur zu einem Anteil von 10 % belegen ist, Gebietsansässige und Gebietsfremde unterschiedlich behandelt und in einem solchen Fall keinen Freibetrag gewährt, erklärt sich nämlich daraus,

dass nur ein unwesentlicher Teil des Vermögens des Betroffenen in diesem Mitgliedstaat belegen ist und seine Lage daher nicht mit der von Gebietsansässigen vergleichbar ist. An dieser Sachlage ändert sich nichts dadurch, dass der Wohnsitzstaat des Betroffenen die Vermögensteuer abgeschafft hat. Da sich das wesentliche Vermögen des Betroffenen in seinem Wohnsitzstaat befindet, besteht für den Mitgliedstaat, in dem nur ein Teil des Vermögens des Betroffenen belegen ist, nicht die Verpflichtung, ihm die gleichen Vergünstigungen wie seinen eigenen Gebietsansässigen einzuräumen.

42 Es ist hinzuzufügen, dass sich der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens von dem unterscheidet, der dem Urteil Wallentin zugrunde lag, da es sich bei den Unterhaltsleistungen, die Herr Wallentin von seinen Eltern erhielt, und dem ihm vom deutschen Staat gewährten Stipendium ihrem Wesen nach im Rahmen des deutschen Steuerrechts um steuerfreie Einkünfte handelte. Daher können die von Herrn Wallentin in Deutschland bezogenen Beträge und das in diesem Mitgliedstaat belegene Vermögen von Herrn D. im Hinblick auf die Frage, ob Herrn D. für die Besteuerung seines Vermögens in den Niederlanden der im niederländischen Recht vorgesehene Freibetrag zu gewähren ist, nicht als vergleichbar angesehen werden.

43 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass die Artikel 56 EG und 58 EG einer Regelung nicht entgegenstehen, nach der ein Mitgliedstaat gebietsfremden Steuerpflichtigen, deren Vermögen im Wesentlichen in ihrem Wohnsitzstaat belegen ist, die Vergünstigung eines Freibetrags versagt, die er den gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewährt.

Zur zweiten Frage

Vorbemerkungen

44 Die zweite Frage bezieht sich auf die Anwendung des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens im Hinblick auf die Vorschriften des Vertrages

über das Verbot von Diskriminierungen im Bereich des freien Kapitalverkehrs. Nach Artikel 25 Absatz 3 dieses Abkommens, der für beide an dem Abkommen beteiligten Mitgliedstaaten gilt, stehen einer natürlichen Person, die in Belgien wohnt, in den Niederlanden die Freibeträge und sonstigen Vergünstigungen zu, die die Niederlande ihren eigenen Einwohnern gewähren.

45 Demnach kommt einer in Belgien ansässigen Person, deren Gesamtvermögen zu 10 % aus unbeweglichem Vermögen in den Niederlanden besteht und deren Lage daher mit der von Herrn D. vergleichbar ist, im Gegensatz zu Herrn D. der Freibetrag zugute, den die Niederlande ihren eigenen Einwohnern im Bereich der Vermögensteuer gewähren.

46 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die in einem solchen Fall bestehende Ungleichbehandlung zwischen einer in Belgien ansässigen Person und einer in Deutschland ansässigen Person rechtmäßig ist. Diese Frage geht im Wesentlichen dahin, ob es gegen die Artikel 56 EG und 58 EG verstößt, dass ein Mitgliedstaat in Anwendung eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur den Einwohnern des anderen an dem Abkommen beteiligten Staates den Freibetrag gewährt, den er seinen eigenen Einwohnern gewährt, ohne die Gewährung des Freibetrags auch auf die Einwohner der übrigen Mitgliedstaaten zu erstrecken.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

47 Herr D. ist der Auffassung, dass die sich aus der Anwendung des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens ergebende Unterscheidung zwischen seiner Lage und der eines Einwohners Belgiens in der gleichen Situation eine vom Vertrag verbotene Diskriminierung darstelle. Zwar habe der Gerichtshof eine unterschiedliche Behandlung von Gemeinschaftsbürgern für zulässig gehalten, die sich aus der Aufteilung der Steuerhoheit ergebe, jedoch sei die Gewährung des in Frage stehenden Freibetrags nur an in Belgien ansässige Personen nicht das Ergebnis der Aufteilung der Steuerhoheit. Die den Einwohnern Belgiens vom Königreich der Niederlande gewährte Behandlung beruhe auch nicht auf Gegenseitigkeit im Sinne

einer entsprechenden Behandlung der Einwohner der Niederlande durch das Königreich Belgien, denn dieses kenne keine Vermögensteuer und gewähre damit den in den Niederlanden ansässigen Personen mit unbeweglichem Vermögen in Belgien auch keinen Freibetrag.

48 Die Regierungen, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, und die Kommission sind hingegen der Auffassung, dass die unterschiedliche Behandlung einer Person wie des Herrn D. und einer in Belgien ansässigen Person keine Diskriminierung sei. Ein Mitgliedstaat, der ein bilaterales Abkommen geschlossen habe, sei nach dem Vertrag keineswegs dazu verpflichtet, die Vergünstigungen, die er den Einwohnern des anderen an dem Abkommen beteiligten Mitgliedstaats eingeräumt habe, auf alle Einwohner der Gemeinschaft zu erstrecken. Insoweit sei zu berücksichtigen, welche Gefahr es für die Anwendung der bestehenden bilateralen Abkommen und der Abkommen, die die Mitgliedstaaten in der Zukunft erst noch schließen wollten, bedeuten würde, wenn die sich aus einem bilateralen Abkommen ergebenden Vergünstigungen auf alle Einwohner der Gemeinschaft erstreckt würden, und welche Rechtsunsicherheit aus einer solchen Erstreckung entstünde.

Antwort des Gerichtshofes

49 Zunächst ist daran zu erinnern, dass nach Artikel 293 EG die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.

50 Der Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (Gilly, Slg. 1998, I-2793, Randnr. 23) festgestellt, dass — abgesehen vom Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (ABl. 1990, L 225, S. 10) — bisher auf Gemeinschaftsebene keine Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erlassen worden ist und dass die Mitgliedstaaten kein multilaterales Übereinkommen nach Artikel 293 EG mit diesem Ziel geschlossen haben.

51 Da andere Gemeinschaftsmaßnahmen oder für alle Mitgliedstaaten geltende Übereinkommen fehlen, haben die Mitgliedstaaten untereinander zahlreiche bilaterale Abkommen geschlossen.

52 Wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat, steht es den Mitgliedstaaten frei, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen (vgl. Urteil vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 57). Der Gerichtshof hat außerdem festgestellt, dass eine aus dieser Aufteilung folgende Ungleichbehandlung zwischen Angehörigen der beiden vertragschließenden Staaten keine gegen Artikel 39 EG verstoßende Diskriminierung darstellen kann (vgl. Urteil Gilly, Randnr. 30).

53 Der Ausgangsrechtsstreit betrifft indessen nicht die Konsequenzen, die sich aus der Aufteilung der Steuerhoheit für die Angehörigen oder Einwohner von an einem Abkommen beteiligten Mitgliedstaaten ergeben, sondern bezieht sich auf einen Vergleich zwischen der Lage einer Person, die in einem nicht an einem solchen Abkommen beteiligten Mitgliedstaat wohnt, und der Lage einer Person, die unter dieses Abkommen fällt.

54 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Anwendungsbereich eines bilateralen Steuerabkommens auf die darin genannten natürlichen oder juristischen Personen beschränkt ist.

55 Es gibt jedoch Situationen, in denen die Vergünstigungen aus einem bilateralen Abkommen auf die Einwohner eines Mitgliedstaats, der nicht an dem Abkommen beteiligt ist, erstreckt werden können.

56 So hat der Gerichtshof für den Fall eines zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittland geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entschieden, dass der Grundsatz der Inländerbehandlung den an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaat verpflichtet, die in dem Abkommen vorgesehenen Vorteile den Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften unter den gleichen Voraussetzungen wie denen inländischer Gesellschaften zu gewähren (vgl. Urteil Saint-Gobain ZN, Randnr. 59).

57 In diesem Fall wird die Lage des gebietsfremden Steuerpflichtigen, der über eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat verfügt, als mit der Lage eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen dieses Staates gleichwertig betrachtet.

58 Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die zweite Frage des vorlegenden Gerichts auf der Prämisse beruht, dass die Lage eines Gebietsfremden wie des Herrn D. nicht mit der einer in den Niederlanden ansässigen Person vergleichbar ist. Die Frage geht dahin, ob die Lage von Herrn D. mit der Lage eines anderen Gebietsfremden vergleichbar ist, der aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine besondere Behandlung genießt.

59 Eine gleiche Behandlung eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen wie des Herrn D. und eines in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Vermögensteuer in den Niederlanden setzt voraus, dass davon auszugehen ist, dass sich diese beiden Steuerpflichtigen in der gleichen Lage befinden.

60 Insoweit ist jedoch zu berücksichtigen, dass das belgisch-niederländische Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung derselben Einkommen und Vermögenswerte in den Niederlanden und in Belgien in Artikel 24 eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten vorsieht und in Artikel 25 Absatz 3 bestimmt, dass natürlichen Personen, die in einem dieser beiden Staaten ansässig sind, in dem anderen Staat die persönlichen Abzüge zugute kommen, die dieser Staat seinen eigenen Einwohnern gewährt.

61 Die Tatsache, dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten wohnen, ist eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt. Daher befindet sich ein in Belgien ansässiger Steuerpflichtiger hinsichtlich der auf unbewegliches Vermögen in den Niederlanden erhobenen Vermögensteuer nicht in der gleichen Lage wie ein außerhalb Belgiens ansässiger Steuerpflichtiger.

62 Eine Bestimmung wie Artikel 25 Absatz 3 des belgisch-niederländischen Abkommens lässt sich nicht als eine Vergünstigung ansehen, die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könnte, sondern bildet einen integralen Bestandteil des Abkommens und trägt zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit bei.

63 Angesichts der vorstehenden Erwägungen ist auf die zweite Frage zu antworten, dass es nicht gegen die Artikel 56 EG und 58 EG verstößt, dass eine Vorschrift eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende in einer Situation und unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht auf den Einwohner eines nicht an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaats erstreckt wird.

Zur dritten Frage

64 Da die dritte Frage nur für den Fall vorgelegt worden ist, dass eine der ersten beiden Fragen bejaht wird, braucht sie nicht beantwortet zu werden.

Kosten

65 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 (Große Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Artikel 56 EG und 58 EG stehen einer Regelung nicht entgegen, nach der ein Mitgliedstaat gebietsfremden Steuerpflichtigen, deren Vermögen im Wesentlichen in ihrem Wohnsitzstaat belegen ist, die Vergünstigung eines Freibetrags versagt, die er den gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewährt.**

2. **Es verstößt nicht gegen die Artikel 56 EG und 58 EG, dass eine Vorschrift eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende in einer Situation und unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht auf den Einwohner eines nicht an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaats erstreckt wird.**

Unterschriften.