

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

5. Juli 2007*

In der Rechtssache C-522/04

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG, eingereicht am 23. Dezember 2004,

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und D. Triantafyllou als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Königreich Belgien, vertreten durch E. Dominkovits und M. Wimmer als Bevollmächtigte,

Beklagter,

* Verfahrenssprache: Französisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans sowie der Richter P. Kūris (Berichterstatter) und J. Klučka, der Richterin R. Silva de Lapuerta und des Richters L. Bay Larsen,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 3. Oktober 2006

folgendes

Urteil

- 1 Mit ihrer Klage beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG, 43 EG, 49 EG und 56 EG, den Art. 28, 31, 36 und 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) sowie Art. 4 und Art. 11 Abs. 2 der

Richtlinie 92/96/EWG des Rates vom 10. November 1992 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (Lebensversicherung) sowie zur Änderung der Richtlinien 79/267/EWG und 90/619/EWG (Dritte Richtlinie Lebensversicherung) (ABl. L 360, S. 1), nach Neufassung Art. 5 Abs. 1 und Art. 53 Abs. 2 der Richtlinie 2002/83/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. November 2002 über Lebensversicherungen (ABl. L 345, S. 1), verstoßen hat, dass es

- die Abzugsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall von der in Art. 59 des Code des impôts sur les revenus 1992 coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992 (Einkommensteuergesetzbuch 1992, koordiniert durch die Königliche Verordnung vom 10. April 1992; *Moniteur belge* vom 30. Juli 1992, S. 17120) in der durch die Loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale (Gesetz vom 28. April 2003 über Zusatzrenten und die Steuerregelung für diese sowie bestimmte Zusatzvergünstigungen im Bereich der sozialen Sicherheit; *Moniteur belge* vom 15. Mai 2003, S. 26407, und Berichtigung, *Moniteur belge* vom 26. Mai 2003, S. 28892) geänderten Fassung (im Folgenden: CIR 1992) vorgesehenen Voraussetzung abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien niedergelassenes Versicherungsunternehmen oder einen dort niedergelassenen Versorgungsfonds gezahlt werden;
- die Steuerermäßigung für langfristiges Sparen, die gemäß den Art. 145/1 und 145/3 CIR 1992 für vom Arbeitgeber vom Gehalt einbehaltene persönliche Beiträge zur Zusatzversicherung für das Alter oder für einen vorzeitigen Todesfall gewährt wird, von der Voraussetzung abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien niedergelassenes Versicherungsunternehmen oder einen dort niedergelassenen Versorgungsfonds gezahlt werden;
- in Art. 364bis CIR 1992 vorsieht, dass in Fällen, in denen die Kapitalbeträge, die Rückkaufwerte und die Sparguthaben im Sinne von Art. 34 CIR 1992 einem

Steuerpflichtigen ausgezahlt oder zugewiesen werden, nachdem er seinen Wohnsitz oder sein Vermögen ins Ausland verlagert hat, die Zahlung oder die Zuweisung als am Tag vor dieser Verlegung erfolgt gilt, und in Art. 364bis Abs. 2 CIR 1992 jede in Art. 34 § 2 Nr. 3 CIR 1992 genannte Übertragung einer Zuweisung gleichstellt, so dass jeder Versicherer die Pflicht hat, gemäß Art. 270 CIR 1992 bei den Kapitalbeträgen und Rückkaufwerten, die einem Gebietsfremden ausgezahlt werden, der zu irgendeinem Zeitpunkt in Belgien Steuerinländer gewesen ist, einen Berufssteuervorabzug vorzunehmen, sofern diese Beträge oder Werte ganz oder teilweise in dem Zeitraum gebildet worden sind, in dem der Betroffene in Belgien Steuerinländer gewesen ist, auch wenn vom Königreich Belgien geschlossene bilaterale Besteuerungsabkommen dem anderen Vertragsstaat das Recht zur Besteuerung solcher Einkünfte geben;

- gemäß Art. 364ter CIR 1992 die Übertragung von Kapitalbeträgen oder Rückkaufwerten, die mittels Arbeitgeberbeiträgen oder persönlichen Beiträgen für Zusatzrenten gebildet worden sind, besteuert, wenn die Übertragung durch die Pensionsfonds oder Versicherungseinrichtungen, bei denen diese Beträge oder Werte gebildet worden sind, für den Begünstigten oder seine Rechtsnachfolger auf andere, außerhalb Belgiens niedergelassene Pensionsfonds oder Versicherungseinrichtungen erfolgt, während eine solche Übertragung keinen steuerpflichtigen Vorgang darstellt, wenn die Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte auf andere Pensionsfonds oder Versicherungseinrichtungen übertragen werden, die in Belgien niedergelassen sind;

- auf der Grundlage von Art. 224/2bis des Règlement général sur les taxes assimilées au timbre issu de l'arrêté royal du 3 mars 1927 (Allgemeine Regelung für der Stempelsteuer gleichgestellte Abgaben, hervorgegangen aus der Königlichen Verordnung vom 3. März 1927; *Moniteur belge* vom 6. März 1927, S. 921) in der durch die Königliche Verordnung vom 30. Juli 1994 (*Moniteur belge* vom 1. September 1994, S. 22260) geänderten Fassung (im Folgenden: Allgemeine Regelung) von ausländischen Versicherern, die in Belgien keinen Geschäftssitz haben, verlangt, dass sie, bevor sie ihre Dienstleistungen in Belgien anbieten, die Zulassung eines verantwortlichen Vertreters mit Wohnsitz in Belgien erwirken, der sich schriftlich persönlich gegenüber dem Staat verpflichtet, die jährliche Steuer auf Versicherungsverträge sowie Zinsen und Geldbußen zu zahlen, die aufgrund von Verträgen über in Belgien belegene Risiken anfallen könnten.

Rechtlicher Rahmen

EW-Abkommen

- 2 Die Art. 28, 31, 36 und 40 EW-Abkommen entsprechen jeweils den Art. 39 EG, 43 EG, 49 EG und 56 EG.

Gemeinschaftsrecht

- 3 Art. 1 Abs. 1 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, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 2003/93/EG des Rates vom 7. Oktober 2003 (ABl. L 264, S. 23) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 77/799) bestimmt:

„Die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten erteilen sich nach dieser Richtlinie gegenseitig alle Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können, sowie alle Auskünfte bezüglich der Festsetzung und Erhebung folgender indirekter Steuern:

- die in Artikel 3 sechster Gedankenstrich der Richtlinie 76/308/EWG des Rates [vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige

Maßnahmen (ABl. L 73, S. 18) in der durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 (ABl. L 175, S. 17) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 76/308) genannten Steuern auf Versicherungsprämien;]

...“

4 Art. 2 der Richtlinie 76/308 bestimmt:

„Diese Richtlinie findet Anwendung auf alle Forderungen im Zusammenhang:

...

h) Steuern auf Versicherungsprämien;

...“

5 In Art. 3 der Richtlinie 76/308 heißt es:

„Im Sinne dieser Richtlinie gelten als:

...

— ‚Steuern auf Versicherungsprämien‘:

...

b) in Belgien: i) Taxe annuelle sur les contrats d'assurance

...“

6 Die Art. 4 ff. der Richtlinie 76/308 legen fest, welche Regeln die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Beitreibung von in einem anderen Mitgliedstaat entstanden Schulden im Sinne von Art. 2 dieser Richtlinie enthalten müssen.

7 Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2002/83 bestimmt:

„Die Zulassung gilt für die gesamte Gemeinschaft. Sie erlaubt dem Versicherungsunternehmen, dort Tätigkeiten auszuüben, sei es im Rahmen der Niederlassungsfreiheit, sei es im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit.“

8 Art. 50 der Richtlinie 2002/83 („Besteuerung von Prämien“) sieht vor:

„(1) Unbeschadet einer späteren Harmonisierung unterliegen alle Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die in dem Mitgliedstaat der Verpflichtung auf Versicherungsprämien erhoben werden ...

...

(3) Jeder Mitgliedstaat wendet vorbehaltlich einer späteren Harmonisierung auf die Versicherungsunternehmen, die Verpflichtungen in seinem Hoheitsgebiet eingehen, seine einzelstaatlichen Bestimmungen an, mit denen die Erhebung der indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die nach Absatz 1 fällig sind, sichergestellt werden soll.“

9 Art. 53 Abs. 2 der Richtlinie 2002/83 bestimmt:

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

10 Gemäß Buchstabe k („Modalitäten, die ein Tätigkeitsland zur Erhebung indirekter Steuern auf Versicherungsprämien von Versicherungsverträgen eingeführt hat, die im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs abgeschlossen wurden [Bestellung eines Steuervertreeters für den Versicherer]“) von Nr. 3, der die Anwendung der Grundsätze zum Inhalt des Begriffs „Allgemeininteresse im Versicherungswesen“ des Titels II („Das Allgemeininteresse in den Dritten Versicherungsrichtlinien — Anwendbarkeit der Regelung des Allgemeininteresses“) der Mitteilung der Kommission zu Auslegungsfragen „Freier Dienstleistungsverkehr und Allgemeininteresse im Versicherungswesen“ (ABl. 2000, C 43, S. 5, im Folgenden: Mitteilung zu Auslegungsfragen) enthält, können die Mitgliedstaaten die Bestellung eines Steuervertreeters, der im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig wird, verlangen, damit dem Tätigkeitsland garantiert wird, dass seine eigenen Rechtsvorschriften eingehalten und die betreffenden Steuern entrichtet werden, sofern die

konkreten Anwendungsbestimmungen dieser Maßnahme in diesem Mitgliedstaat den vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften aufgestellten Kriterien — insbesondere den Kriterien der Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit — genügen.

Nationales Recht

11 Art. 34 CIR 1992 lautet:

„§ 1. Zu Pensionen, Renten und an deren Stelle tretende Leistungen gehören, unabhängig von ihrem Schuldner, dem durch sie Begünstigten, ihrer Einstufung und der Einzelheiten ihrer Festsetzung und ihrer Gewährung:

...

2. Kapitalbeträge, Rückkaufwerte von Lebensversicherungen, Zusatzpensionen und Renten, die ganz oder teilweise gebildet worden sind aus

- a) persönlichen Beiträgen zu Zusatzversicherungen für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall zum Zweck der Bildung einer Rente oder eines Kapitalbetrags im Überlebens- oder Todesfall oder aus Arbeitgeberbeiträgen ...;

- b) Beiträgen und Prämien zum Zweck der Bildung einer Zusatzrente im Sinne der Loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, en ce compris les pensions complémentaires attribuées en exécution d'un engagement de solidarité (Gesetz vom 28. April 2003 über Zusatzrenten und die Steuerregelung für diese sowie bestimmte Zusatzvergünstigungen im Bereich der sozialen Sicherheit einschließlich der Zusatzrenten, die in Erfüllung einer Solidaritätszusage [die auf Branchenebene durch einen Ausschuss oder einen paritätischen Unterausschuss oder auf Unternehmensebene durch den Arbeitgeber zugunsten der Arbeitnehmer und/oder ihrer Hinterbliebenen gegeben wird] gewährt werden) und der Renten, die durch Beiträge und Prämien im Sinne von Art. 38 § 1 Abs. 1 Nrn. 18 und 19 gebildet werden;
- c) Beiträgen und Prämien zum Zweck der Bildung einer Zusatzrente im Sinne des unter b) erwähnten Gesetzes, wenn diese Beiträge im Rahmen der individuellen Fortsetzung einer Rentenzusage im Sinne von Art. 33 dieses Gesetzes entrichtet werden;

...

Unter Zusatzrente im Sinne des Gesetzes vom 28. April 2003 über Zusatzrenten und die steuerliche Regelung für diese sowie bestimmte Zusatzvergünstigungen im Bereich der sozialen Sicherheit ist eine Alters- und/oder Hinterbliebenenrente im Fall des Todes des Versicherten vor oder nach dessen Versetzung in den Ruhestand, oder der Kapitalbetrag, der dem entspricht, zu verstehen, die auf der Grundlage bestimmter Pflichteinzahlungen in ein Rentensystem oder einen Vertrag über eine Zusatzrente zu einer Rente, die nach einem gesetzlichen System der sozialen Sicherheit festgesetzt worden ist, gewährt werden.

...

§ 2. Zu den Einkünften aus Rentensparplänen gehören:

1. Sparguthaben auf einem kollektiven oder einzelnen Sparkonto;
2. Pensionen, Renten, Kapitalbeträge und Rückkaufwerte einer Sparversicherung;
3. folgende Übertragungen:
 - die teilweise Übertragung der Guthaben von Sparkonten oder technischer Reserven der Sparversicherungen;
 - die vollständige Übertragung der Guthaben eines einzelnen oder kollektiven Sparkontos auf eine Sparversicherung;
 - die vollständige Übertragung der technischen Reserven in Bezug auf eine Sparversicherung auf ein einzelnes oder kollektives Sparkonto.

...“

12 Die Beiträge und Prämien im Sinne von Art. 38 § 1 Abs. 1 Nrn. 18 und 19 CIR 1992, auf die Art. 34 § 1 Nr. 2 Buchst. b a. E. CIR 1992 Bezug nimmt, sind zum einen die Arbeitgeberbeiträge und -prämien, die in Erfüllung eines Vertrags über eine Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall zur Bildung einer Rente oder eines Kapitalbetrags im Fall des Überlebens oder im Fall des Todes zugunsten der Arbeitnehmer entrichtet werden, und zum anderen die Unternehmensbeiträge und -prämien, die in Erfüllung eines Versicherungsvertrags gleicher Art zugunsten der Unternehmensleiter entrichtet werden.

13 Art. 52 CIR 1992 sieht vor:

„Vorbehaltlich der Bestimmungen in den Art. 53 bis 66bis gehören zu den beruflichen Auslagen insbesondere:

...

3. Löhne und Gehälter des Personals und die folgenden darauf entfallenden Nebenkosten:

...

b) Arbeitgeberbeiträge und -prämien, die in Erfüllung

— eines Vertrags über eine Zusatzversicherung für das Alter oder für einen vorzeitigen Todesfall zur Bildung einer Rente oder eines Kapitalbetrags im Erlebens- oder Todesfall;

- einer kollektiven oder individuellen Zusatzrenten- und/oder Lebensversicherungszusage zur Bildung einer Rente oder eines Kapitalbetrags im Erlebens- oder Todesfall;

- einer Solidaritätszusage im Sinne der Art. 10 und 11 des Gesetzes vom 28. April 2003 über Zusatzrenten und die Steuerregelung für diese sowie bestimmte Zusatzvergünstigungen im Bereich der sozialen Sicherheit;

- einer kollektiven oder individuellen Zusage, die als Zusatz zu den gesetzlichen Leistungen im Todesfall oder bei Arbeitsunfähigkeit aufgrund eines Arbeitsunfalls bzw. eines Unfalls oder einer anderen Berufskrankheit oder einer Krankheit gilt,

entrichtet werden;

...

7. persönliche Beiträge, die gemäß dem Sozialrecht oder einer gesetzlichen bzw. verordnungsrechtlichen Regelung, die den Betroffenen vom Anwendungsbereich des Sozialrechts ausnehmen, geschuldet sind;

7.bis zu den in Nr. 7 genannten Beiträgen gehören insbesondere [Zusatzalters- oder Hinterbliebenenrenten der Selbständigen]

...“

14 Art. 59 Abs. 1 CIR 1992 lautet:

„Die Beiträge und Arbeitgeberbeiträge im Sinne von Art. 52 Nr. 3 Buchst. b sind nur unter den folgenden Voraussetzungen und innerhalb der folgenden Grenzen als berufsbedingte Kosten abziehbar:

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

...“

15 Art. 145/1 CIR 1992 sieht vor:

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

1. Beiträge und persönliche Beiträge im Sinne von Art. 34 § 1 Nr. 2 Abs. 1 Buchst. a bis c, die der Arbeitgeber vom Arbeitsentgelt des Arbeitnehmers oder das Unternehmen von der Vergütung des nicht arbeitsvertraglich gebundenen Unternehmensleiters einbehalten und abgeführt hat;

2. Beiträge zu einer Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall, die der Steuerpflichtige in Belgien endgültig zur Bildung einer Rente oder eines Kapitals im Erlebens- oder Todesfall aufgrund eines individuell geschlossenen Lebensversicherungsvertrags gezahlt hat;

...“

¹⁶ Art. 145/3 CIR 1992 bestimmt:

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

¹⁷ Art. 270 CIR 1992 sieht vor:

„Schuldner des Berufssteuervorabzugs sind:

1. die Beitragspflichtigen im Sinne der Art. 3, 179 oder 220, die als Schuldner, Zahlstelle, Bevollmächtigter oder Vermittler in Belgien oder im Ausland Löhne oder Gehälter im Sinne von Art. 30 Nrn. 1 und 2, Pensionen, Renten und Leistungen zahlen bzw. gewähren, wie auch Gebietsfremde im Sinne von

Art. 227, für die die Löhne oder Gehälter im Sinne von Art. 30 Nrn. 1 und 2, Pensionen, Renten und Zahlungen, die sie in Belgien oder im Ausland zahlen oder gewähren, Berufsauslagen im Sinne von Art. 237 darstellen;

...

3. wer als Schuldner, Zahlstelle, Bevollmächtigter oder Vermittler Einkünfte von darstellenden Künstlern oder Sportlern im Sinne von Art. 228 § 2 Nr. 8 zahlt oder gewährt, oder andernfalls der Veranstalter von Darbietungen oder Wettkämpfen;
4. wer von den Gesellschaftern einer Gesellschaft oder den Mitgliedern eines Vereins im Sinne von Art. 229 § 3 für deren steuerliche Vertretung bevollmächtigt ist, oder andernfalls alle Gesellschafter oder Mitglieder gesamtschuldnerisch;
5. wer verpflichtet ist, die Akte und Erklärungen gemäß Art. 35 des Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe [Gesetzbuch für Register-, Hypothekar- und Kanzleiabgaben] registrieren zu lassen, wenn es sich um Akte oder Feststellungen handelt, die die entgeltliche Veräußerung von in Belgien belegenen Grundstücken oder dinglichen Rechten an diesen Grundstücken durch einen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 227 Nrn. 1 oder 2 betreffen;
6. wer als Insolvenzverwalter, Vergleichsverwalter bei gerichtlichen Vergleichen oder Liquidator von Gesellschaften oder bei der Ausübung vergleichbarer Aufgaben verpflichtet ist, Schulden zu erfüllen, die den Charakter von Löhnen oder Gehältern im Sinne von Art. 30 haben.“

18 Art. 364bis CIR 1992 lautet:

„Wenn die Kapitalbeträge, die Rückkaufwerte und die Sparguthaben im Sinne von Art. 34 einem Steuerpflichtigen ausgezahlt oder zugewiesen werden, nachdem er seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt oder sein Vermögen dorthin verlagert hat, gilt die Zahlung oder die Zuweisung als am Tag vor dieser Verlegung erfolgt.“

Für die Anwendung von Abs. 1 wird die in Art. 34 § 2 Nr. 3 genannte Übertragung einer Zuweisung gleichgestellt.“

19 Art. 364ter CIR 1992 sieht vor:

„Wenn die Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte, die durch persönliche Beiträge im Sinne von Art. 52bis Nr. 7bis oder Art. 145/1 Nr. 1, durch Arbeitgeberbeiträge oder Beiträge des Unternehmens gebildet worden sind, von der Versorgungseinrichtung oder dem Versicherungsunternehmen, bei dem sie gebildet worden sind, zugunsten des Begünstigten oder seiner Rechtsnachfolger auf eine vergleichbare Versorgungszusage oder Rentenvereinbarung übertragen werden, gilt dieser Vorgang nicht als Zahlung oder Zuweisung, auch wenn er auf Antrag des Begünstigten durchgeführt worden ist, unbeschadet eines Steueranspruchs bei der späteren Zahlung oder Zuweisung durch die Einrichtungen oder Unternehmen an den Begünstigten.“

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

20 Art. 173 des Code des taxes assimilées au timbre (Gesetzbuch über der Stempelsteuer gleichgestellte Abgaben; im Folgenden: CTAT) in der am 1. Januar 2004 geltenden Fassung bestimmt:

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

1. Der Versicherer ist ein gewerblicher Versicherer, der in Belgien seinen Hauptsitz, eine Agentur, eine Tochtergesellschaft, einen Vertreter oder einen Geschäftssitz hat;
2. der Versicherte hat seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Belgien;
3. der Vertrag hat bewegliche Sachen oder Grundstücke in Belgien zum Gegenstand.“

21 Art. 176/1 Abs. 1 CTAT lautet:

„Die fällige Steuer wird anhand des Gesamtbetrags der Prämien, Beiträge oder Zahlungen zuzüglich der Gebühren berechnet, die im Steuerjahr von den Versicherten oder den Begünstigten und ihren Arbeitgebern zu leisten oder zu tragen sind.“

22 Art. 177 CTAT bestimmt, dass die jährliche Steuer auf die Versicherungsverträge entrichtet wird:

- „1. von den Verbänden, Kassen, Versicherungsgesellschaften oder -unternehmen, Versorgungseinrichtungen und den juristischen Personen, die im Rahmen der Rentensysteme gemäß dem Gesetz vom 28. April 2003 über die Zusatzrenten und deren steuerliche Regelung sowie über bestimmte Zusatzvergünstigungen im Bereich der sozialen Sicherheit mit der Erfüllung von Solidaritätszusagen betraut sind, sowie von allen anderen Versicherern, wenn diese in Belgien ihren Hauptsitz, eine Agentur, eine Tochtergesellschaft, einen Vertreter oder einen Geschäftssitz haben;
- 2. von den Versicherungsmaklern und allen anderen in Belgien niedergelassenen Vermittlern für die durch ihre Vermittlung mit ausländischen Versicherern, die in Belgien keinen verantwortlichen Vertreter im Sinne von Art. 178 haben, abgeschlossenen Verträge;
- 3. in allen anderen Fällen von den Versicherten“.

23 Art. 178 CTAT sieht vor:

„...“

Ausländische Versicherer, die in Belgien eine Zweigstelle, eine Agentur oder einen Geschäftssitz haben, sind ferner verpflichtet, vor jeder Tätigkeit in Belgien beim Minister der Finanzen die Zulassung eines verantwortlichen Vertreters mit Wohnsitz in Belgien zu erwirken, der sich in schriftlicher Form gegenüber dem Staat persönlich verpflichtet, die jährliche Steuer und die möglicherweise geschuldeten Geldbußen zu zahlen.

Beim Tod des verantwortlichen Vertreters, dem Entzug seiner Zulassung oder einem Ereignis, das seine Arbeitsunfähigkeit herbeiführt, ist unverzüglich sein Ersatz vorzusehen.

...“

²⁴ Art. 224/2bis der Allgemeinen Verordnung bestimmt:

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

Das Vorverfahren

²⁵ Nachdem die Kommission das Königreich Belgien aufgefordert hatte, zur Vereinbarkeit mehrerer Bestimmungen der belgischen Regelung mit den Art. 18 EG, 39 EG, 43 EG, 49 EG und 56 EG, den Art. 28, 31, 36 und 40 EWR-Abkommen sowie Art. 4 und Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 92/96 Stellung zu nehmen, gab sie am 19. Dezember 2003 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, mit der dieser Mitgliedstaat aufgefordert wurde, binnen zwei Monaten ab Zugang dieser Stellungnahme die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um ihr nachzukommen.

- 26 Da die Kommission die Antwort des Königreichs Belgien auf diese Stellungnahmen nicht für zufriedenstellend hielt, hat sie die vorliegende Klage erhoben.

Zur Klage

Zu den Behinderungen des freien Dienstleistungsverkehrs

Vorbringen der Parteien

- 27 Nach Ansicht der Kommission stellt Art. 59 CIR 1992 eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar, indem er den Abzug der Arbeitgeberbeiträge, die aufgrund einer Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall geschuldet werden, von der Voraussetzung abhängig macht, dass sie an ein Versicherungsunternehmen oder eine Versorgungseinrichtung, die in Belgien niedergelassen sind, gezahlt werden, und Art. 145/3 CIR 1992, indem diese Bestimmung die Ermäßigung der Steuer für persönliche Beiträge für eine Zusatzversicherung für das Alter und für den vorzeitigen Todesfall oder eine Zusatzrente von der gleichen Voraussetzung abhängig macht. Eine solche Regelung halte zum einen die Betroffenen davon ab, Zusatzrentenversicherungen bei Versicherungsunternehmen oder Versorgungseinrichtungen, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, abzuschließen, und zum anderen diese Unternehmen und Einrichtungen davon, ihre Dienste auf dem belgischen Markt anzubieten. Kein objektiver Grund erlaube es dem Königreich Belgien, diese Regelung zu rechtfertigen, da seine zuständigen Behörden aufgrund zweiseitiger Übereinkünfte oder von Runderlassen der Verwaltung den Abzug im Ausland gezahlter Beiträge erlaubten.
- 28 Auch die diskriminierende Bestimmung in Art. 364ter CIR 1992, die die Besteuerung von Kapitalbeträgen oder Rückkaufwerten vorsehe, die durch Arbeit-

geber- oder persönliche Beiträge zu Rentenzusatzversicherungen gebildet worden seien, die auf einen Rentenfonds oder eine Versicherungseinrichtung übertragen würden, die im Ausland niedergelassen seien, stelle eine Behinderung des freien Dienstleistungsverkehrs dar. Denn eine solche Übertragung sei nicht steuerpflichtig, wenn sie auf einen Pensionsfonds oder eine Versicherungseinrichtung erfolge, die in Belgien niedergelassen seien.

- 29 Ferner stehe Art. 224/2bis der Allgemeinen Verordnung, der ausländische Versicherungsunternehmen verpflichte, einen Vertreter mit Wohnsitz in Belgien zu bestellen, der sich persönlich zur Zahlung der jährlichen Steuer auf die Versicherungsverträge in Verbindung mit der gesamtschuldnerischen Haftung des Versicherten gemäß Art. 177 Nr. 3 CTAT verpflichte, außer Verhältnis zur Notwendigkeit, die Zahlung dieser Steuer zu gewährleisten. Dieses Ergebnis lasse sich auch mit weniger einschneidenden Mitteln, wie Übereinkünften über den Informationsaustausch mit den anderen Mitgliedstaaten, erreichen.
- 30 Ferner ermögliche die Richtlinie 77/799 eine solche gegenseitige Amtshilfe der Mitgliedstaaten, die in Verbindung mit der Mithaftung der gebietsansässigen Versicherten die Bestellung eines verantwortlichen Vertreters überflüssig mache.
- 31 Schließlich gefährde die nationale Regelung die Rechte der Versicherungsträger und -einrichtungen durch Einführung von Steuerbestimmungen, die gegen die Bestimmungen des EG-Vertrags über den Grundsatz der Freizügigkeit und das Diskriminierungsverbot verstießen. Zum einen müssten nämlich diese Träger und Einrichtungen, die gemäß Art. 5 der Richtlinie 2002/83 eine Zulassung in einem Mitgliedstaat erhalten hätten, ihre Tätigkeit entweder nach der Regelung über die Niederlassung oder nach der Regelung über den freien Dienstleistungsverkehr in der gesamten Gemeinschaft ausüben können. Zum anderen müssten diese Träger und Einrichtungen, die in einem Mitgliedstaat niedergelassen seien, gemäß Art. 53 Abs. 2 der Richtlinie die Erlaubnis erhalten, ihren Vertragsbestand ganz oder teilweise an ein in der Gemeinschaft niedergelassenes übernehmendes Unternehmen zu übertragen.

- 32 Die belgische Regierung führt aus, dass die Verpflichtung eines verantwortlichen steuerlichen Vertreters für Versicherungsunternehmen, die keine Niederlassung in Belgien, jedoch ihren Hauptsitz im Europäischen Wirtschaftsraum hätten, aufgrund der Änderungen durch das Programmgesetz vom 27. Dezember 2005 (*Moniteur belge* vom 30. Dezember 2005, S. 57315), die Königliche Verordnung vom 15. Februar 2006 zur Änderung der [Allgemeinen Verordnung] (*Moniteur belge* vom 2. März 2006, S. 12463) und den Ministerialerlass vom 8. März 2006 zur Durchführung von Art. 224 Abs. 3 [der erwähnten Verordnung] (*Moniteur belge* vom 21. März 2006, S. 16249) entfallen sei.

Würdigung durch den Gerichtshof

— Zur Zulässigkeit

- 33 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission mit ihrer Klage u. a. die Feststellung beantragt, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 92/96, nach Neufassung Art. 53 Abs. 2 der Richtlinie 2002/83, verstoßen hat. In Anbetracht des Anhangs VI der Richtlinie 2002/83 mit der Entsprechungstabelle ist jedoch festzustellen, dass Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 92/96 nicht Art. 53 Abs. 2 der Richtlinie 2002/83, sondern Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie entspricht. Daher ist der Gerichtshof nicht in der Lage, mit Sicherheit festzustellen, auf welcher Rechtsgrundlage er für die Beurteilung der Begründetheit dieser Rüge zu entscheiden hat.
- 34 Daher ist die Rüge einer Nichtbeachtung von Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 92/96, nach Neufassung jetzt Art. 53 Abs. 2 der Richtlinie 2002/83, als unzulässig zurückzuweisen.

— Zur Begründetheit

- 35 Die indirekten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. Urteil vom 30. Januar 2007, Kommission/Dänemark, C-150/04, Slg. 2007, I-1163, Randnr. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 36 Versicherungsdienstleistungen stellen Dienstleistungen im Sinne des Art. 50 EG dar, und Art. 49 EG steht der Anwendung einer nationalen Regelung entgegen, die die für einen Dienstleistungserbringer bestehende Möglichkeit, von dieser Freiheit tatsächlich Gebrauch zu machen, ohne objektive Rechtfertigung behindert (vgl. Urteil Kommission/Dänemark, Randnr. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 37 Unter dem Gesichtspunkt eines einheitlichen Marktes und im Hinblick auf die Verwirklichung seiner Ziele schließt Art. 49 EG auch die Anwendung einer nationalen Regelung aus, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert (Urteil Kommission/Dänemark, Randnr. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Ferner steht nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Art. 49 EG jeder nationalen Regelung entgegen, die geeignet ist, die Tätigkeiten eines Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. April 1998, Safir, C-118/96, Slg. 1998, I-1897, Randnr. 22, und vom 8. September 2005, Mobistar und Belgacom Mobile, C-544/03 und C-545/03, Slg. 2005, I-7723, Randnr. 29).

- 39 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die belgische Regelung dadurch, dass sie in Anwendung von Art. 59 CIR 1992 die Abzugsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge, die aufgrund einer Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall geschuldet werden, von der Voraussetzung abhängig macht, dass sie an ein Versicherungsunternehmen oder einen Versorgungsfonds gezahlt werden, die in Belgien niedergelassen sind, und dadurch, dass sie in Anwendung von Art. 145/1 und 145/3 CIR 1992 die Steuerermäßigung für die persönlichen Beiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall oder eine Zusatzrente, die durch den Arbeitgeber vom Arbeitsentgelt des Arbeitnehmers oder durch das Unternehmen von der Vergütung des nicht arbeitsvertraglich gebundenen Unternehmensleiters einbehalten und abgeführt werden, von der Voraussetzung abhängig macht, dass sie an ein Versicherungsunternehmen oder einen Versorgungsfonds gezahlt werden, die in Belgien niedergelassen sind, dazu führt, dass der freie Dienstleistungsverkehr im Versicherungsbereich von anderen Mitgliedstaaten aus schwieriger ist als der Dienstleistungsverkehr innerhalb des Königreichs Belgien. Diese Maßnahmen sind geeignet, die Versicherungsnehmer davon abzuhalten, Versicherungsverträge bei ausländischen Versicherern abzuschließen. Daher stellen sie Behinderungen des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Art. 49 EG dar.
- 40 Gleiches gilt auch für Art. 364ter des CIR 1992, wonach Kapitalbeträge und Rückkaufwerte, die auf einen Pensionsfonds oder ein Versicherungsunternehmen übertragen werden, die im Ausland niedergelassen sind, besteuert werden, während eine solche Besteuerung nicht vorgesehen ist, wenn solche Übertragungen auf einen Pensionsfonds oder ein Versicherungsunternehmen erfolgen, die in Belgien niedergelassen sind. Diese Maßnahme ist nämlich geeignet, die Tätigkeiten der Erbringer von Dienstleistungen im Versicherungsbereich, die in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Belgien niedergelassen sind, wo sie diese Dienstleistungen rechtmäßig erbringen, stärker zu behindern.
- 41 Was schließlich die in Art. 224/2bis der Allgemeinen Verordnung vorgesehene Verpflichtung eines in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Versicherungsunternehmens angeht, einen verantwortlichen Vertreter in Belgien zu bestellen, ist festzustellen, dass eine solche Verpflichtung wegen der Belastungen

und Zwänge, die sie auch für Unternehmen mit sich bringt, die über eine Zulassung im Sinne von Art. 5 der Richtlinie 2002/83 verfügen, geeignet ist, diese Unternehmen davon abzuhalten, ihre Dienstleistungen in Belgien anzubieten. Daher stellt eine solche Regelung ebenfalls eine Behinderung des freien Dienstleistungsverkehrs dar.

- 42 Die Kommission macht auch geltend, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 36 EWR-Abkommen in Bezug auf den freien Dienstleistungsverkehr verstoßen habe.
- 43 Nach Art. 6 EWR-Abkommen sind dessen Bestimmungen, soweit sie mit den entsprechenden Bestimmungen des EG-Vertrags und der aufgrund dieses Vertrags erlassenen Rechtsakte in ihrem wesentlichen Gehalt identisch sind, bei ihrer Durchführung und Anwendung im Einklang mit der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs vor der Unterzeichnung dieses Abkommens auszulegen.
- 44 Im Übrigen haben sowohl der Gerichtshof als auch der Gerichtshof der Europäischen Freihandelszone (EFTA) die Notwendigkeit anerkannt, darüber zu wachen, dass die Vorschriften des EWR-Abkommens, die im Wesentlichen mit denen des Vertrags identisch sind, einheitlich ausgelegt werden (Urteile des Gerichtshofs vom 23. Februar 2006, Keller Holding, C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 26. Oktober 2006, Kommission/Portugal, C-345/05, Slg. 2006, I-10633, Randnr. 40; Urteil des EFTA-Gerichtshofs vom 12. Dezember 2003, EFTA Surveillance Authority/Iceland, E-1/03, EFTA Court Report, S. 143, Randnr. 27).
- 45 Die Bestimmung des Art. 36 EWR-Abkommen, die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs verbietet, ist mit derjenigen des Art. 49 EG identisch.

- 46 Die in Rede stehende belgische Regelung stellt somit eine Behinderung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne der Art. 49 EG und 36 EWR-Abkommen dar.
- 47 Nach ständiger Rechtsprechung können nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, jedoch zugelassen werden, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. März 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 49, vom 7. September 2006, N, C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnr. 40, und *Kommission/Dänemark*, Randnr. 46).
- 48 Die belgische Regierung führt einen Rechtfertigungsgrund nur für die Regelung an, die die Verpflichtung für ein in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenes Versicherungsunternehmen schafft, einen verantwortlichen Vertreter mit Wohnsitz in Belgien zu bestellen. Daher muss dieser Rechtfertigungsgrund vom Gerichtshof geprüft werden. Was jedoch die anderen Maßnahmen angeht, die Gegenstand der von der Kommission erhobenen Rüge einer Verletzung der Regel des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne der Art. 49 EG und 36 EWR-Abkommen sind, so ist die Klage der Kommission schon an dieser Stelle für begründet zu erklären, da die belgische Regierung keinen Rechtfertigungsgrund für diese Maßnahmen angeführt hat.
- 49 Die belgische Regierung führt aus, dass die Verpflichtung zur Bestellung eines verantwortlichen Vertreters mit Wohnsitz in Belgien notwendig sei, um das Ziel zu erreichen, das in der Notwendigkeit bestehe, die Zahlung der jährlichen Steuer auf die Versicherungsverträge sowie der Zinsen und der Geldbußen zu gewährleisten, die aufgrund von Verträgen über in Belgien belegene Risiken, die bei in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Versicherungsunternehmen abgeschlossen worden seien, geschuldet werden könnten. Da diese Verpflichtung zudem keinen Einfluss auf die Zulassung eines Versicherungsunternehmens und auf die Über-

tragung seines Vertragsbestands habe, stehe sie nicht außer Verhältnis zum verfolgten Zweck.

- 50 Die Kommission sieht in der allgemeinen und absoluten Verpflichtung in Art. 224/2bis der Allgemeinen Verordnung für ausländische Versicherungsunternehmen, einen verantwortlichen Vertreter mit Wohnsitz in Belgien zu bestellen, in Verbindung mit der gesamtschuldnerischen Haftung des Versicherten nach Art. 177 Nr. 3 CTAT eine unverhältnismäßige Maßnahme, die eine Behinderung des freien Dienstleistungsverkehrs für die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Versicherungsgesellschaften und -einrichtungen sei. Denn die Zahlung der jährlichen Steuer auf Versicherungsverträge könne durch weniger einschneidende Mittel wie die gegenseitige Amtshilfe der zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der Steuern auf Versicherungsprämien gewährleistet werden, wie sie in der Richtlinie 77/799 vorgesehen sei.
- 51 Ob die in Art. 224/2bis der Allgemeinen Verordnung vorgesehene Verpflichtung, einen verantwortlichen Vertreter mit Wohnsitz in Belgien zu bestellen, notwendig ist, um die Zahlung der jährlichen Steuer auf die Versicherungsverträge sowie der Zinsen und der Geldbußen, die aufgrund von im Ausland geschlossenen Verträgen für in Belgien belegene Risiken geschuldet werden könnten, zu gewährleisten, hängt davon ab, ob dieses Ziel mit weniger einschneidenden Maßnahmen erreicht werden kann.
- 52 Erstens sieht, was die Festsetzung dieser Steuer angeht, Art. 1 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/799 die gegenseitige Erteilung aller Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern auf Versicherungsprämien, u. a. der im belgischen Recht vorgesehenen jährlichen Steuer auf Versicherungsverträge, geeignet sein können, durch die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten vor.
- 53 Zweitens kann, was die Zahlung der jährlichen Steuer auf die Versicherungsverträge angeht, das Königreich Belgien nach Art. 50 Abs. 3 der Richtlinie 2002/83 auf die

Versicherungsunternehmen, die Verpflichtungen in seinem Hoheitsgebiet eingehen, seine einzelstaatlichen Bestimmungen über die Maßnahmen anwenden, mit denen die Erhebung der indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben gewährleistet werden sollen, denen Versicherungsprämien für Verträge in Bezug auf in diesem Mitgliedstaat belegene Risiken unterliegen.

- 54 Aus Art. 177 CTAT geht hervor, dass der Versicherte persönlicher Schuldner der jährlichen Steuer auf die Versicherungsverträge ist, wenn der betreffende Vertrag mit einem Versicherer geschlossen worden ist, der in Belgien weder niedergelassen ist noch eine Agentur, eine Tochtergesellschaft, einen Vertreter oder einen Geschäftssitz oder einen verantwortlichen Vertreter im Sinne von Art. 178 CTAT hat, und wenn dieser Vertrag nicht durch Vermittlung eines Versicherungsmaklers oder eines anderen in Belgien niedergelassenen Vermittlers zustande gekommen ist.
- 55 Somit enthält das belgische Recht geeignete Maßnahmen zur Erreichung des Ziels, die Zahlung dieser Steuer zu gewährleisten, die den freien Dienstleistungsverkehr weniger beeinträchtigen als die Pflicht, einen verantwortlichen Vertreter mit Wohnsitz in Belgien zu bestellen.
- 56 Was drittens die Beitreibung der jährlichen Steuer auf die Versicherungsverträge angeht, so stellt die Richtlinie 76/308 klar, dass die Steuern auf Versicherungsverträge, zu denen gemäß Art. 3 Abs. 1 sechster Gedankenstrich Buchst. b dieser Richtlinie diese jährliche Steuer gehört, Gegenstand der gegenseitigen Unterstützung bei ihrer Beitreibung sind.
- 57 Nach allem verfügt das Königreich Belgien über die notwendigen Mittel für die Beitreibung der jährlichen Steuer auf die Versicherungsverträge. Daher geht die Verpflichtung für nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassene Versicherungsunternehmen, einen verantwortlichen Vertreter mit Wohnsitz in Belgien zu bestellen, über das hinaus, was notwendig ist, um die Zahlung dieser Steuer zu gewährleisten, und steht deshalb außer Verhältnis zu diesem Ziel.

- 58 Somit kann dem Vorbringen der belgischen Regierung zur Rechtfertigung der in Art. 224/2bis der Allgemeinen Verordnung vorgesehenen Verpflichtung, einen verantwortlichen Vertreter in Belgien zu bestellen, nicht gefolgt werden. Daher ist in Bezug auf diese Verpflichtung die von der Kommission erhobene Rüge der Verletzung des Grundsatzes des freien Dienstleistungsverkehrs nach den Art. 49 EG und 36 EWR-Abkommen begründet.
- 59 Daher ist die Vertragsverletzung in Bezug auf die beiden letztgenannten Bestimmungen festzustellen.
- 60 Nach allem ist festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 49 EG und 36 EWR-Abkommen sowie aus Art. 4 der Richtlinie 92/96, nach Neufassung Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2002/83, verstoßen hat, dass es die erwähnte Regelung beibehalten hat.

Zur Behinderung der Freizügigkeit der Personen

Vorbringen der Parteien

- 61 Nach Ansicht der Kommission verstoßen Art. 59 CIR 1992 — indem er den Abzug der Arbeitgeberbeiträge, die aufgrund einer Zusatzversicherung für das Alter und für den Fall eines vorzeitigen Todes geschuldet werden, von der Voraussetzung abhängig macht, dass sie an ein Versicherungsunternehmen oder eine Versorgungseinrichtung gezahlt werden, die in Belgien niedergelassen sind — sowie die Art. 145/1 und 145/3 CIR 1992 — indem sie die Steuerermäßigung für persönliche Beiträge für eine Zusatzversicherung für das Alter und für den Fall eines vorzeitigen Todes oder eine Zusatzrente von der gleichen Voraussetzung abhängig machen — gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und Selbständigen. Denn wenn solche

Arbeitnehmer und Selbständige, die eine Berufstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Belgien ausgeübt hätten, in dem sie einem Betriebsrentensystem angeschlossen gewesen seien, nach Belgien kämen, um dort zu arbeiten, könnten die zu diesem System entrichteten Beiträge nicht von der Steuer abgezogen werden oder zu einer Steuerermäßigung führen. Die Einkünfte aus diesen Systemen unterlägen aber der Steuer in Belgien, wenn die Arbeitnehmer und Selbständigen dort wohnten.

- 62 Ebenso stelle die Besteuerung der Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte im Fall ihrer Übertragung auf einen Pensionsfonds oder eine Versicherungseinrichtung, die im Ausland niedergelassen seien, gemäß Art. 364ter CIR 1992 eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung der Freizügigkeit und des Rechts der Arbeitnehmer und Selbständigen mit Wohnsitz in Belgien auf freie Niederlassung dar, die sich in einen anderen Mitgliedstaat zu begeben wünschten, um dort einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen, und die bei dieser Gelegenheit diese Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte übertragen wollten. Denn die Abwanderung einer in Belgien wohnhaften Person in einen anderen Mitgliedstaat stelle keinen „Missbrauch“, sondern die Ausübung eines in den Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG sowie in den Art. 28 und 31 EWR-Abkommen anerkannten Grundrechts dar.
- 63 Schließlich sei Art. 364bis CIR 1992, der die Vermutung aufstelle, dass die Zahlung oder Zuordnung von Kapitalbeträgen, Rückkaufwerten und Sparguthaben am Tag vor der Verlegung des Wohnsitzes des Steuerpflichtigen oder des Sitzes seines Vermögens ins Ausland stattfindende, eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung der Freizügigkeit und des Niederlassungsrechts der Arbeitnehmer und Selbständigen wie auch des allgemeinen Freizügigkeitsrechts im Sinne von Art. 18 EG.
- 64 Die belgische Regierung hat in ihrem Schriftsatz vom 30. Mai 2006 in Beantwortung einer Frage des Gerichtshofs ausgeführt, dass die belgischen Behörden aufgrund eines Urteils der belgischen Cour de cassation vom 5. Dezember 2003 nunmehr Art. 364bis CIR 1992 nur dann anwendeten, wenn entweder kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen worden sei oder ein solches Abkommen das

Recht zur Besteuerung des Einkommens dem Königreich Belgien zuweise. Ferner werde das Kapital erst ab dem Zeitpunkt besteuert, zu dem es tatsächlich ausgezahlt oder zugewiesen werde, und zwar zu gleichen Sätzen, wie sie für Gebietsansässige in Belgien gälten.

Würdigung durch den Gerichtshof

- ⁶⁵ Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verbieten sowohl die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer als auch die über die Niederlassungsfreiheit, dass der Herkunftsmitgliedstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat oder die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteil *Kommission/Portugal*, Randnrn. 17 und 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- ⁶⁶ Erstens bewirkt im vorliegenden Fall die nationale Regelung — Art. 59 CIR 1992, wonach kein Recht auf Abzug der aufgrund einer Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall geschuldeten Arbeitgeberbeiträge gewährt wird, wenn diese an ein Versicherungsunternehmen oder eine Versorgungseinrichtung gezahlt werden, die nicht in Belgien niedergelassen sind, sowie Art. 145/1 und 145/3 CIR 1992, wonach keine Steuerermäßigung für die persönlichen Beiträge für eine Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall oder eine Zusatzrente gewährt wird, die an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Einrichtungen gezahlt werden —, dass eine Steuervergünstigung gewährt wird, die je nach dem Ort der Vereinnahmung dieser Beiträge unterschiedlich ist; diese Regelung ist daher geeignet, Arbeitnehmer und Selbständige davon abzuhalten, ihr Recht auf Freizügigkeit zwischen Mitgliedstaaten auszuüben.

- 67 Somit behindern die Art. 59, 145/1 und 145/3 CIR 1992 die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit der Selbständigen, wie sie durch die Art. 39 EG und 43 EG gewährleistet sind.
- 68 Zweitens ist, den Ausführungen der Generalanwältin in Nr. 59 ihrer Schlussanträge folgend, festzustellen, dass die durch Art. 364bis CIR 1992 geschaffene Vermutung darauf abzielt, eine Besteuerung bei der Überschreitung einer Grenze durch Arbeitnehmer oder Selbständige zu ermöglichen.
- 69 In diesem Zusammenhang kann die Erklärung der belgischen Behörden, dass Art. 364bis CIR 1992 bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens, das das Besteuerungsrecht für das Einkommen dem anderen Vertragsstaat zuweise, auch wenn dieser Staat von diesem Recht keinen Gebrauch mache, nicht mehr angewandt werde, keine ordnungsgemäße Erfüllung der Verpflichtungen des Königreichs Belgien aus dem Gemeinschaftsrecht darstellen.
- 70 Auch wenn nämlich die Behörden eines Mitgliedstaats in der Praxis eine gemeinschaftsrechtswidrige nationale Vorschrift nicht anwenden, verlangt doch die Rechtssicherheit, dass diese Bestimmung geändert wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. März 2000, Kommission/Italien, C-358/98, Slg. 2000, I-1255, Randnrn. 16 und 17, sowie vom 13. Juli 2000, Kommission/Frankreich, C-160/99, Slg. 2000, I-6137, Randnr. 22).
- 71 Daher ist festzustellen, dass Art. 364bis CIR 1992 ebenfalls die Freizügigkeit der Arbeitnehmer wie auch die Niederlassungsfreiheit der Selbständigen, wie sie durch die Art. 39 EG und 43 EG garantiert sind, behindert.

- 72 Was schließlich die Rüge einer Verletzung des allgemeinen, durch Art. 18 EG garantierten Rechts auf Freizügigkeit durch Art. 364bis angeht, gilt aus denselben Gründen das Gleiche (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteil vom 18. Juli 2006, De Cuyper, C-406/04, Slg. 2006, I-6947, Randnrn. 39 und 40).
- 73 Drittens schreckt Art. 364ter CIR 1992 die Arbeitnehmer und Selbständigen dadurch davon ab, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, dass es sie daran hindert, ihre Sparpläne fortzusetzen, indem die Übertragung von Kapitalbeträgen oder Rückkaufwerten durch Pensionsfonds oder Versicherungseinrichtungen, bei denen sie gebildet worden sind, zugunsten der Begünstigten oder ihrer Rechtsnachfolger auf einen anderen Pensionsfonds oder eine andere Versicherungseinrichtung, die außerhalb Belgiens niedergelassen sind, besteuert wird.
- 74 Daher ist festzustellen, dass Art. 364ter CIR 1992 die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit der Selbständigen, die durch die Art. 39 EG und 43 EG garantiert sind, behindert.
- 75 Die Kommission macht weiter geltend, dass das Königreich Belgien durch das Bestehen dieser Bestimmungen des nationalen Rechts gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 28 und 31 EWR-Abkommen, betreffend die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit, verstoßen habe.
- 76 Die Bestimmungen der Art. 28 und 31 EWR-Abkommen, die Beschränkungen der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit untersagen, sind gleichlautend mit denjenigen der Art. 39 EG und 43 EG.

- 77 Daher ist die Klage der Kommission auch in Bezug auf die Rüge einer Verletzung der Bestimmungen über die Freizügigkeit und das Niederlassungsrecht im EWR-Abkommen begründet.
- 78 Infolgedessen ist festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG sowie den Art. 28 und 31 EWR-Abkommen verstoßen hat, dass es eine Regelung beibehält, die, so Art. 59 CIR 1992, das Recht auf Abzug der Arbeitgeberbeiträge oder, so die Art. 145/1 und 145/3 CIR 1992, die Steuerermäßigung für persönliche Beiträge versagt, die an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Versicherungseinrichtungen gezahlt werden, oder die, so Art. 364bis CIR 1992, eine rechtliche Vermutung begründet, oder nach der, so Art. 364ter CIR 1992, Kapitalbeträge und Rückkaufwerte besteuert werden, die auf einen Pensionsfonds oder eine andere Versicherungseinrichtung, die außerhalb Belgiens niedergelassen sind, übertragen werden.
- 79 Da die Bestimmungen des Vertrags und des EWR-Abkommens über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Niederlassungsfreiheit und die Freizügigkeit von Personen der erwähnten Regelung entgegenstehen, braucht diese nicht gesondert anhand von Art. 56 EG, der den freien Kapitalverkehr betrifft, geprüft zu werden (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Portugal, Randnr. 45, und Kommission/Dänemark, Randnr. 76).
- 80 Daher ist festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG, den Art. 28, 31 und 36 EWR-Abkommen sowie Art. 4 der Richtlinie 92/96, nach Neufassung jetzt Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2002/83, verstoßen hat, dass es
- die Abzugsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge, die aufgrund einer Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall geschuldet werden, von der in Art. 59 CIR 1992 vorgesehenen Voraussetzung abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien niedergelassenes Versicherungsunternehmen oder einen dort niedergelassenen Versorgungsfonds gezahlt werden;

- die Steuerermäßigung für langfristiges Sparen, die gemäß den Art. 145/1 und 145/3 CIR 1992 für vom Arbeitgeber vom Gehalt des Arbeitnehmers oder vom Unternehmen vom Gehalt des Unternehmensleiters, der nicht durch Arbeitsvertrag verpflichtet ist, einbehaltene persönliche Beiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall oder für eine Zusatzrente gewährt wird, von der Voraussetzung abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien niedergelassenes Versicherungsunternehmen oder einen dort niedergelassenen Versorgungsfonds gezahlt werden;

- in Art. 364bis Abs. 1 CIR 1992 vorsieht, dass in Fällen, in denen die Kapitalbeträge, die Rückkaufwerte und die Sparguthaben im Sinne von Art. 34 CIR 1992 einem Steuerpflichtigen ausgezahlt oder zugewiesen werden, nachdem er seinen Wohnsitz oder sein Vermögen ins Ausland verlagert hat, die Zahlung oder die Zuweisung als am Tag vor dieser Verlagerung erfolgt gilt, und in Art. 364bis Abs. 2 jede in Art. 34 § 2 Nr. 3 CIR 1992 genannte Übertragung einer Zuweisung gleichstellt, so dass jeder Versicherer die Pflicht hat, gemäß Art. 270 CIR 1992 bei den Kapitalbeträgen und Rückkaufwerten, die einem Gebietsfremden ausgezahlt werden, der zu irgendeinem Zeitpunkt in Belgien Steuerinländer gewesen ist, einen Berufssteuervorabzug vorzunehmen, sofern diese Beträge oder Werte ganz oder teilweise in dem Zeitraum gebildet worden sind, in dem der Betroffene in Belgien Steuerinländer gewesen ist, auch wenn vom Königreich Belgien geschlossene bilaterale Besteuerungsabkommen dem anderen Vertragsstaat das Recht zur Besteuerung solcher Einkünfte geben;

- gemäß Art. 364ter CIR 1992 die Übertragung von Kapitalbeträgen oder Rückkaufwerten, die mittels Arbeitgeberbeiträgen oder persönlichen Beiträgen für Zusatzrenten gebildet worden sind, besteuert, wenn die Übertragung durch die Pensionsfonds oder Versicherungseinrichtungen, bei denen diese Beträge oder Werte gebildet worden sind, für den Begünstigten oder seine Rechtsnachfolger auf andere, außerhalb Belgiens niedergelassene Pensionsfonds oder Versicherungseinrichtungen erfolgt, während eine solche Übertragung keinen steuerpflichtigen Vorgang darstellt, wenn die Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte auf andere Pensionsfonds oder Versicherungseinrichtungen übertragen werden, die in Belgien niedergelassen sind;

- auf der Grundlage von Art. 224/2bis der Allgemeinen Verordnung von ausländischen Versicherern, die in Belgien keinen Geschäftssitz haben, verlangt, dass sie, bevor sie ihre Dienstleistungen in Belgien erbringen, die Zulassung eines verantwortlichen Vertreters mit Wohnsitz in Belgien erwirken, der sich schriftlich persönlich gegenüber dem Staat verpflichtet, die jährliche Steuer auf Versicherungsverträge sowie Zinsen und Geldbußen zu zahlen, die aufgrund von Verträgen über in Belgien belegene Risiken anfallen könnten.

Kosten

- ⁸¹ Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung des Königreichs Belgien beantragt hat und dieses mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Das Königreich Belgien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG, den Art. 28, 31 und 36 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 sowie Art. 4 der Richtlinie 92/96/EWG des Rates vom 10. November 1992 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (Lebensversicherung) sowie zur Änderung der Richtlinien 79/267/EWG und 90/619/EWG (Dritte Richtlinie Lebensversicherung), nach Neufassung jetzt Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2002/83/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. November 2002 über Lebensversicherungen, verstoßen, dass es**
 - **die Abzugsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge, die aufgrund einer Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall geschuldet werden, von der in Art. 59 Einkommensteuergesetzbuch 1992, koordiniert durch die Königliche Verordnung vom 10. April 1992,**

in der durch das Gesetz vom 28. April 2003 über Zusatzrenten und die Steuerregelung für diese sowie bestimmte Zusatzvergünstigungen im Bereich der sozialen Sicherheit geänderten Fassung vorgesehenen Voraussetzung abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien niedergelassenes Versicherungsunternehmen oder einen dort niedergelassenen Versorgungsfonds gezahlt werden;

- **die Steuerermäßigung für langfristiges Sparen, die gemäß den Art. 145/1 und 145/3 des Einkommensteuergesetzbuchs 1992 in der durch das Gesetz vom 28. April 2003 geänderten Fassung für vom Arbeitgeber vom Gehalt des Arbeitnehmers oder vom Unternehmen vom Gehalt des Unternehmensleiters, der nicht durch Arbeitsvertrag verpflichtet ist, einbehaltene persönliche Beiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall oder für eine Zusatzrente gewährt wird, von der Voraussetzung abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien niedergelassenes Versicherungsunternehmen oder einen dort niedergelassenen Versorgungsfonds gezahlt werden;**

- **in Art. 364bis des Einkommensteuergesetzbuchs 1992 in der durch das Gesetz vom 28. April 2003 geänderten Fassung vorsieht, dass in Fällen, in denen die Kapitalbeträge, die Rückkaufwerte und die Sparguthaben im Sinne von Art. 34 dieses Gesetzbuchs einem Steuerpflichtigen ausgezahlt oder zugewiesen werden, nachdem er seinen Wohnsitz oder sein Vermögen ins Ausland verlagert hat, die Zahlung oder die Zuweisung als am Tag vor dieser Verlagerung erfolgt gilt, und in Art. 364bis Abs. 2 jede in Art. 34 § 2 Nr. 3 dieses Gesetzbuchs genannte Übertragung einer Zuweisung gleichstellt, so dass jeder Versicherer die Pflicht hat, gemäß Art. 270 dieses Gesetzbuchs bei den Kapitalbeträgen und Rückkaufwerten, die einem Gebietsfremden ausgezahlt werden, der zu irgendeinem Zeitpunkt in Belgien Steuerinländer gewesen ist, einen Berufssteuervorabzug vorzunehmen, sofern diese Beträge oder Werte ganz oder teilweise in dem Zeitraum gebildet worden sind, in dem der Betroffene in Belgien Steuerinländer gewesen ist, auch wenn vom Königreich Belgien geschlossene bilaterale Besteuerungsabkommen dem anderen Vertragsstaat das Recht zur Besteuerung solcher Einkünfte geben;**

- 2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**

- 3. Das Königreich Belgien trägt die Kosten.**

Unterschriften