

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

18. Dezember 2014(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Niederlassungsfreiheit – Steuerrecht – Einkommensteuer – Gebietsfremder Steuerpflichtiger – Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein vom Eigentümer bewohntes Denkmal – Nichtabzugsfähigkeit, nur weil das im Wohnstaat geschützte Denkmal nicht im Besteuerungsstaat geschützt ist“

In der Rechtssache C-87/13

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Niederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 1. Februar 2013, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Februar 2013, in dem Verfahren

Staatssecretaris van Financiën

gegen

X

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta, des Vizepräsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben eines Richters der Zweiten Kammer sowie der Richter J.-C. Bonichot (Berichterstatter), A. Arabadjiev und J. L. da Cruz Vilaça,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von X, vertreten durch F. Engelen, S. Douma und G. Boulogne als Berater,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch B. Koopman und M. Bulterman als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch A. Rubio González als Bevollmächtigten,
- der französischen Regierung, vertreten durch D. Colas und J.-S. Pilczer als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von P. Gentili, avvocato dello Stato,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch S. Brighthouse als Bevollmächtigte

im Beistand von R. Hill, Barrister,

- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und W. Mölls als Bevollmächtigte,
nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 4. September 2014
folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 49 AEUV und 63 AEUV.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Staatssecretaris van Financiën (Finanzstaatssekretär) und X über die Weigerung der niederländischen Steuerbehörden, bestimmte Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Erhaltung seines Wohnsitzes – ein Schloss in Belgien, das nach den Rechtsvorschriften über Denkmäler dieses Mitgliedstaats geschützt ist – von seinen Einkünften abzuziehen, nur weil dieses Schloss nicht nach den Rechtsvorschriften über Denkmäler des Königreichs der Niederlande geschützt ist.

Niederländisches Recht

3 Art. 2.5 Abs. 1 der Wet inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz) 2001 in der für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Wet IB) bestimmt:

„Ein inländischer Steuerpflichtiger, der nicht während des gesamten Kalenderjahrs in den Niederlanden wohnt, und ein ausländischer Steuerpflichtiger, der als Einwohner eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union, einer der BES-Inseln [Bonaire, Sint Eustatius und Saba] oder eines durch Ministerialerlass bestimmten Drittstaats, mit dem die Niederlande ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Förderung des Informationsaustauschs abgeschlossen haben, in die Besteuerung durch diesen Mitgliedstaat, eine der BES-Inseln oder den Drittstaat einbezogen wird, können sich für die Anwendung der Vorschriften entscheiden, die dieses Gesetz für inländische Steuerpflichtige vorsieht ...“

4 Art. 3.1 der Wet IB lautet:

„1. Steuerbare Einkünfte aus Arbeit und Wohnen sind die Einkünfte aus Arbeit und Wohnen vermindert um die zu berücksichtigenden Verluste aus Arbeit und Wohnen (Abschnitt 3.13).

2. Die Einkünfte aus Arbeit und Wohnen sind der Gesamtbetrag:

- a. des steuerbaren Gewinns aus unternehmerischer Tätigkeit (Abschnitt 3.2);
- b. des steuerbaren Arbeitslohns (Abschnitt 3.3);
- c. des steuerbaren Ertrags aus sonstiger Tätigkeit (Abschnitt 3.4);
- d. der steuerbaren periodischen Leistungen (Abschnitt 3.5);
- e. der steuerbaren Einkünfte aus eigener Wohnung (Abschnitt 3.6);
- f. der negativen Ausgaben für Einkommensvorsorge (Abschnitt 3.8) und

g. der negativen personengebundenen Abzugsposten (Abschnitt 3.9);

vermindert um:

h. den Abzug wegen keiner oder geringer Verbindlichkeiten für die eigene Wohnung (Abschnitt 3.6a);

i. der Ausgaben für Einkommensvorsorge (Abschnitt 3.7) und

j. der personengebundenen Abzugsposten (Kapitel 6).“

5 Aus den Angaben in der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die steuerbaren Einkünfte des Steuerpflichtigen aus eigener Wohnung pauschal als Prozentsatz des Wertes der Wohnung bestimmt werden.

6 Kapitel 6 der Wet IB enthält u. a. Sondervorschriften über den Abzug von Aufwendungen in Bezug auf ein Denkmalgebäude. Die Möglichkeit zum Abzug besteht sowohl für eigene Wohnungen als auch für Denkmalgebäude, die steuerbare Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne von Kapitel 5 der Wet IB, d. h. Zweitwohnungen und Anlageimmobilien, erbringen. Gemäß Art. 6.31 in Verbindung mit Art. 6.1 Abs. 2 Buchst. g der Wet IB können Aufwendungen in Bezug auf ein Denkmalgebäude, soweit sie eine bestimmte Schwelle überschreiten, unter bestimmten Voraussetzungen als personengebundener Abzugsposten berücksichtigt werden. Die Voraussetzungen sind nicht an die Person oder die Steuerkraft des Steuerpflichtigen geknüpft. In Fällen, in denen das Denkmalgebäude als eigene Wohnung anzusehen ist, soll mit dieser Regelung der Abzug von Erhaltungsaufwand im Rahmen des in der vorstehenden Randnummer genannten Pauschalbetrags ermöglicht werden.

7 Art. 6.2 („Zu berücksichtigender personengebundener Abzug“) der Wet IB lautet:

„1. Der personengebundene Abzug vermindert das Einkommen aus Arbeit und Wohnen des Kalenderjahrs, jedoch nicht weiter als auf Null.

2. Soweit der personengebundene Abzug das Einkommen aus Arbeit und Wohnen des Kalenderjahrs nicht vermindert, vermindert der Abzug das steuerbare Einkommen aus Kapitalvermögen des Jahres, jedoch nicht weiter als auf Null.

3. Soweit der personengebundene Abzug das Einkommen aus Arbeit und Wohnen und das steuerbare Einkommen aus Kapitalvermögen des Kalenderjahrs nicht vermindert, vermindert der Abzug das Einkommen aus einer wesentlichen Beteiligung des Jahres, jedoch nicht weiter als auf Null.

4. Für die Zwecke der Abs. 1 und 3 bleibt bei der Bestimmung des Einkommens aus Arbeit und Wohnen und des Einkommens aus einer wesentlichen Beteiligung das zu erhaltende Einkommen außer Betracht.

5. Bei einer Verminderung werden zuerst die in Art. 6.1 Abs. 2 Buchst. d genannten Abzugsposten betreffend besondere Erhaltungsaufwendungen berücksichtigt.“

8 Art. 6 der Monumentenwet (Denkmalschutzgesetz) 1988 in der für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Denkmalschutzgesetz) bestimmt:

„1. Der Minister führt für jede Gemeinde ein Register der geschützten Denkmäler. In dieses Register werden die von ihm für geschützt erklärten Denkmäler eingetragen, soweit gegen die Unterschutzstellung kein Rechtsbehelf eingelegt oder ein Rechtsbehelf zurückgewiesen worden ist.

2. Der Minister übermittelt von jeder Eintragung in das Register eine Abschrift an den Provinzialausschuss sowie an den Bürgermeister und die Beigeordneten.
 3. Die an den Bürgermeister und die Beigeordneten übermittelte Abschrift wird im Gemeindesekretariat zur Einsichtnahme ausgelegt. Jeder Bürger kann sich dort auf seine Kosten Kopien erstellen lassen.“
- 9 Art. 7 des Denkmalschutzgesetzes bestimmt:
- „1. Liegt das Denkmal nicht im Gebiet einer Gemeinde, finden die Art. 3 Abs. 2 bis 6, Art. 4 und Art. 6 keine Anwendung.
 2. Vor dem Erlass einer Entscheidung über ein Denkmal im Sinne von Abs. 1 hört der Minister den Rat.
 3. Der Minister führt ein nationales Register, in das die von ihm für geschützt erklärten Denkmäler im Sinne von Abs. 1 eingetragen werden, soweit gegen die Unterschutzstellung kein Rechtsbehelf eingelegt oder ein Rechtsbehelf zurückgewiesen worden ist. Eine Abschrift von der Eintragung wird an die das betreffende Gebiet verwaltende Stelle sowie, wenn das Denkmal im Gebiet einer Provinz liegt, an den Provinzialausschuss übermittelt.“
- 10 In Art. 3 des Denkmalschutzgesetzes sind die Voraussetzungen für die Unterschutzstellung einer Sache als Denkmal wie folgt festgelegt:
- „1. Der Minister kann von Amts wegen eine unbewegliche Sache für denkmalgeschützt erklären.
 2. Vor Erlass einer Sachentscheidung fragt der Minister die Stellungnahme des Bürgermeisters und der Beigeordneten der Gemeinde, in der das Denkmal liegt, und, falls das Denkmal außerhalb der gemäß der Wegenverkeerswet [Straßenverkehrsgesetz] 1994 festgestellten bebauten Gebiete liegt, des Provinzialausschusses an.
 3. Der Minister unterrichtet die im Kataster-Basisregister als Eigentümer und Berechtigte verzeichneten Personen über die in Abs. 2 genannte Anfrage.
 4. Der Bürgermeister und die Beigeordneten geben den in Abs. 3 genannten Betroffenen Gelegenheit zur Äußerung und führen die in Art. 2 Abs. 2 genannte Abstimmung durch.
 5. Der Bürgermeister und die Beigeordneten geben ihre Stellungnahme innerhalb von fünf Monaten, der Provinzialausschuss innerhalb von vier Monaten nach Absendung der in Abs. 2 genannten Anfrage ab.
 6. Der Minister beschließt, nach Anhörung des Rates, innerhalb von zehn Monaten nach Absendung der Anfrage um Stellungnahme an den Bürgermeister und die Beigeordneten.“
- 11 Obwohl das Denkmalschutzgesetz nicht ausdrücklich voraussetzt, dass ein Denkmal im niederländischen Hoheitsgebiet liegen muss, ist das vorliegende Gericht der Auffassung, dass sich diese Voraussetzung zwingend aus der allgemeinen Systematik dieses Gesetzes ergebe, was auch dessen Entstehungsgeschichte zeige.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 12 X, ein niederländischer Staatsangehöriger, zog im Jahr 2004 von den Niederlanden nach Belgien um, wo er in einem Schloss lebt, das ihm gehört.

- 13 Dieses Schloss steht in Belgien unter Denkmalschutz. In den Niederlanden ist es dagegen in keinem der in den Art. 6 oder 7 des Denkmalschutzgesetzes genannten Register aufgeführt.
- 14 In dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerjahr war X in den Niederlanden als Geschäftsführer einer Gesellschaft tätig, deren einziger Gesellschafter er war. In Belgien hatte er keine Einkünfte aus Erwerbstätigkeit.
- 15 Da er sich für die Anwendung der Vorschriften entschieden hatte, die für in den Niederlanden ansässige Steuerpflichtige gelten, erklärte er seine Einkünfte in diesem Mitgliedstaat. Von diesen Einkünften zog er in Höhe von 18 140 Euro Erhaltungsaufwand und Abschreibung für das Schloss ab, das er als eigene Wohnung im Sinne der niederländischen Wet IB nutzte.
- 16 Gegen X erging daraufhin ein Nachforderungsbescheid über diesen Abzug, der damit begründet wurde, dass die Voraussetzung des Art. 6.31 Abs. 2 der Wet IB nicht erfüllt sei, wonach das Denkmal in keinem der in den Art. 6 oder 7 des Denkmalschutzgesetzes genannten Register aufgeführt sei.
- 17 Die Rechtbank Breda hielt eine Beschränkung des Abzugsrechts auf in den Niederlanden belegene Denkmäler nicht für zulässig und gab daher der Klage von X gegen diesen Nachforderungsbescheid statt. Der Gerichtshof te 's-Hertogenbosch wies die Berufung der niederländischen Finanzbehörden zurück. Der Staatssecretaris van Financiën legte Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Niederlanden ein.
- 18 Vor diesem Hintergrund hat der Hoge Raad der Niederlanden das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Steht das Unionsrecht, insbesondere die Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit und über den freien Kapitalverkehr, dem entgegen, dass ein belgischer Gebietsansässiger, der auf seinen Antrag hin in den Niederlanden als Gebietsansässiger besteuert wird und der Aufwendungen für ein von ihm zu eigenen Wohnzwecken genutztes Schloss getätigt hat, das sich in Belgien befindet und dort zum gesetzlich geschützten Denkmal und Dorfbild erklärt wurde, die Aufwendungen bei der Besteuerung des Einkommens in den Niederlanden nicht abziehen kann, weil das Schloss nicht in den Niederlanden als geschütztes Denkmal registriert ist?
 2. Inwieweit ist dabei von Bedeutung, ob der Betroffene die Aufwendungen in seinem Wohnstaat Belgien durch die Wahl einer progressiven Besteuerung seiner Einkünfte von der Einkommensteuer auf seine gegenwärtigen oder zukünftigen Einkünfte aus beweglichem Vermögen abziehen kann?

Zu den Vorlagefragen

- 19 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 49 AEUV und 63 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen zum Schutz des nationalen kulturellen Erbes der Abzug von Aufwendungen für Denkmalgebäude nur den Eigentümern von in seinem Hoheitsgebiet belegenen Denkmalgebäuden ermöglicht wird.
- 20 Zunächst ist festzustellen, dass im Kontext des Ausgangsverfahrens, auch wenn sowohl der freie Kapitalverkehr als auch die Niederlassungsfreiheit berührt sein können, die umformulierten Fragen im Licht der Niederlassungsfreiheit zu beantworten sind.

- 21 In den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV fällt nämlich jeder Gebietsansässige eines Mitgliedstaats, unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit, der eine Beteiligung an einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft hält, die ihm einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht und es ihm ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen (vgl. Urteil N, C-470/04, EU:C:2006:525, Rn. 27).
- 22 Dies ist bei X der Fall, der in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerjahr seinen Wohnort nach Belgien verlegt hat und in den Niederlanden die Geschäfte einer Gesellschaft niederländischen Rechts geführt hat, deren einziger Gesellschafter er war.
- 23 Nach ständiger Rechtsprechung steht Art. 49 AEUV jeder nationalen Regelung entgegen, die zwar ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit anwendbar ist, aber geeignet ist, die Ausübung der vom Vertrag garantierten Niederlassungsfreiheit durch die Unionsangehörigen zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (vgl. u. a. Urteil Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Es ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Rechtsvorschrift eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.
- 25 In Fällen wie dem von X, der nicht in den Niederlanden wohnt, aber für die Steuerregelung für Gebietsansässige optiert hat, weil er in diesem Mitgliedstaat seine gesamte Erwerbstätigkeit ausübt, führt diese Regelung zu einer unterschiedlichen Behandlung von ein Denkmalgebäude bewohnenden Steuerpflichtigen, je nachdem, ob ihr Wohnort im Inland liegt oder nicht.
- 26 Diese unterschiedliche Behandlung könnte Steuerpflichtige, die ein im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats belegenes Denkmalgebäude bewohnen, davon abhalten, ihre Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben.
- 27 Eine diskriminierende Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden im Sinne des Vertrags könnte jedoch nur dann vorliegen, wenn ungeachtet ihres Wohnsitzes in verschiedenen Mitgliedstaaten nachgewiesen wäre, dass sich beide Gruppen von Steuerpflichtigen in Bezug auf den Zweck und den Inhalt der fraglichen nationalen Vorschriften in einer vergleichbaren Lage befinden (vgl. Urteil Kommission/Estland, C-39/10, EU:C:2012:282, Rn. 51).
- 28 Nach Auffassung des Gerichtshofs ist dies im Ausgangsverfahren nicht der Fall.
- 29 Gegenstand der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Regelung sind nämlich, wie sich u. a. aus der Begründung des Gesetzesentwurfs, aus dem die Wet IB hervorgegangen ist, ergibt, die Erhaltung und der Schutz des kulturgeschichtlichen Erbes der Niederlande durch eine besondere Abzugsmöglichkeit für bestimmte Aufwendungen in Bezug auf insbesondere solche Denkmalgebäude, die ihrem Eigentümer als Wohnung dienen.
- 30 Im Übrigen hat das Königreich der Niederlande im Hinblick auf diese Zielsetzung die genannte Abzugsmöglichkeit für Steuerpflichtige, die Eigentümer eines in den Niederlanden belegenen Denkmalgebäudes sind, auch insoweit vorgesehen, als sie in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, wie aus den schriftlichen Erklärungen der niederländischen Regierung hervorgeht.
- 31 Somit steht der Umstand, dass ein Steuervorteil, durch den das kulturgeschichtliche Erbe der Niederlande geschützt werden soll, nur den Eigentümern von im Inland belegenen Denkmalgebäuden gewährt wird, in einem inneren Zusammenhang mit dem vom nationalen Gesetzgeber verfolgten Ziel.
- 32 Die sich daraus ergebende unterschiedliche Behandlung betrifft daher Kategorien von

Steuerpflichtigen, deren Situationen nicht als objektiv vergleichbar angesehen werden können.

- 33 Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbrächte, dass das in seinem Eigentum stehende Denkmalegebäude trotz seiner Lage im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Königreichs der Niederlande dennoch zum niederländischen kulturgeschichtlichen Erbe gehört und dass es aufgrund dieses Umstands, wenn es nicht außerhalb des Hoheitsgebiets läge, Gegenstand des Schutzes nach dem niederländischen Denkmalschutzgesetz sein könnte.
- 34 Demnach ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, nach denen zum Schutz des nationalen kulturgeschichtlichen Erbes der Abzug von Aufwendungen für Denkmalegebäude nur den Eigentümern von in seinem Hoheitsgebiet belegenen Denkmalegebäuden ermöglicht wird, sofern diese Möglichkeit Eigentümern von Denkmalegebäuden, die trotz ihrer Lage im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats zum nationalen kulturgeschichtlichen Erbe des erstgenannten Mitgliedstaats gehören können, eröffnet ist.

Kosten

- 35 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, nach denen zum Schutz des nationalen kulturgeschichtlichen Erbes der Abzug von Aufwendungen für Denkmalegebäude nur den Eigentümern von in seinem Hoheitsgebiet belegenen Denkmalegebäuden ermöglicht wird, sofern diese Möglichkeit Eigentümern von Denkmalegebäuden, die trotz ihrer Lage im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats zum nationalen kulturgeschichtlichen Erbe des erstgenannten Mitgliedstaats gehören können, eröffnet ist.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.