



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 54/2024
vom 16. Mai 2024
Geschäftsverzeichnissnr. 8063
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 59 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (Steuerjahre 2016 und 2017), gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Luc Lavrysen und Pierre Nihoul, und den Richtern Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Katrin Jadin und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Luc Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

In seinem Entscheid vom 23. Mai 2023, dessen Ausfertigung am 11. Juli 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 59 des EStGB 1992 in der für die Steuerjahre 2016 und 2017 geltenden Fassung gegen den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz, der in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankert ist, wenn diese Bestimmung dahin ausgelegt wird, dass alle ergänzenden Pensionen, die während einer ganzen Laufbahn aufgebaut wurden, bei der Berechnung der 80-Prozent-Regel zu berücksichtigen sind (und nicht nur die ergänzenden Pensionen, die mit Beiträgen gebildet wurden, welche für die Dienstjahre gezahlt wurden, die aufgrund von Artikel 59 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 in Wert gesetzt werden), indem sie einen Unterschied herbeiführt zwischen (i) Unternehmen, die Beiträge und Prämien zahlen für ergänzende Pensionsleistungen für einen Unternehmensleiter, der während seiner ganzen Laufbahn bei diesem Unternehmen tätig ist, und die diese Beiträge und Prämien in vollem Umfang abziehen können, und (ii) Unternehmen, die Beiträge und Prämien zahlen für ergänzende Pensionsleistungen für einen Unternehmensleiter, der nicht während seiner ganzen Laufbahn bei diesem Unternehmen tätig ist, und die diese Beiträge und Prämien nicht in vollem

Umfang abziehen können, weil die bei einem früheren Arbeitgeber bzw. Unternehmen aufgebauten ergänzenden Pensionen zu berücksichtigen sind, ohne Rücksicht darauf, ob diese Pensionen mit Beiträgen und Prämien aufgebaut wurden, die für aufgrund von Artikel 59 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 in Wert gesetzte Berufstätigkeitsjahre gezahlt wurden, in Anbetracht dessen, dass für die Unternehmensleiter während der vollständigen normalen Dauer der Berufslaufbahn das gleiche ergänzende Pensionskapital aufgebaut wird?

2. Verstößt Artikel 59 des EStGB 1992 in der für die Steuerjahre 2016 und 2017 geltenden Fassung gegen den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz, der in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankert ist, wenn diese Bestimmung dahin ausgelegt wird, dass alle ergänzenden Pensionen, die während einer ganzen Laufbahn aufgebaut wurden, bei der Berechnung der 80-Prozent-Regel zu berücksichtigen sind (und somit auch die Pensionen, die im Rahmen einer früheren Berufstätigkeit bei einem anderen Unternehmen aufgebaut wurden), ungeachtet der Anzahl Jahre, die vom heutigen Arbeitgeber bzw. Unternehmen mit Pensionsprämien finanziert werden können, welche gemäß Artikel 59 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 steuerlich abzugsfähig sind, während die Anzahl Jahre, die mit steuerlich abzugsfähigen Pensionsprämien finanziert werden können, je nachdem unterschiedlich ist, ob der Pensionsempfänger während seiner Laufbahn den Arbeitgeber bzw. das Unternehmen gewechselt hat, was bedeutet, dass für einen Arbeitnehmer oder Unternehmensleiter, der nicht den Arbeitgeber bzw. das Unternehmen gewechselt hat, insgesamt ein höherer Betrag an ergänzenden Pensionen mittels abzugsfähiger Prämien aufgebaut werden kann als für einen Arbeitnehmer oder Unternehmensleiter, der den Arbeitgeber bzw. das Unternehmen gewechselt hat? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Mit den Vorabentscheidungsfragen möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan vom Gerichtshof erfahren, ob Artikel 59 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB) in der auf die Steuerjahre 2016 und 2017 anwendbaren Fassung mit dem in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung enthaltenen Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung vereinbar sei.

B.2.1. Wie aus der Vorlageentscheidung ersichtlich, beziehen sich die Vorabentscheidungsfragen im Wesentlichen auf die Berechnungsmethode der sogenannten « 80-Prozent-Grenze » für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Prämien, die ein Unternehmen im Rahmen einer individuellen Pensionsvereinbarung zugunsten eines Unternehmensleiters zahlt.

Gemäß Artikel 195 § 1 des EStGB 1992 werden Unternehmensleiter für die Anwendung der Bestimmungen in Bezug auf Werbungskosten Arbeitnehmern gleichgestellt und gelten ihre Entlohnungen und diesbezügliche Soziallasten als Werbungskosten. Der fragliche Artikel 59 des EStGB 1992 findet somit auch Anwendung auf die Arbeitgeberbeiträge und –prämien, die in Ausführung einer individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung in Bezug auf eine Ruhestands- und/oder Hinterbliebenenpension zugunsten eines Unternehmensleiters gezahlt werden.

B.2.2. Nach Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe *b*) zweiter Gedankenstrich des EStGB 1992, in der für die Steuerjahre 2016 und 2017 geltenden Fassung, gelten - vorbehaltlich der Bestimmungen der Artikel 53 bis 66*bis* des EStGB 1992 - die Arbeitgeberbeiträge und -prämien, die in Ausführung einer individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung in Bezug auf eine Ruhestands- und/oder Hinterbliebenenpension für die Bildung einer Rente oder eines Kapitals zu Lebzeiten oder im Todesfall gezahlt werden, als Werbungskosten.

B.2.3. Artikel 59 des EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2016 und 2017 anwendbaren Fassung (nachstehend: die fragliche Bestimmung) bestimmt:

« § 1. In Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe *b*) erwähnte Arbeitgeberbeiträge und -prämien können nur unter folgenden Bedingungen und in folgenden Grenzen als Werbungskosten abgezogen werden:

1. Sie müssen definitiv an ein Versicherungsunternehmen, eine Vorsorgeeinrichtung oder eine Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung, die in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig sind, gezahlt werden

2. In Jahresrenten ausgedrückte gesetzliche und außergesetzliche Leistungen bei Versetzung in den Ruhestand dürfen 80 Prozent der letzten normalen Bruttojahresentlohnung nicht übersteigen und müssen auf der Grundlage einer normalen Berufstätigkeitsdauer berechnet werden.

Für Verträge, die keine Festleistungsvereinbarungen sind, werden die diesbezüglichen außergesetzlichen Leistungen festgelegt, indem die Merkmale des Vertrags, die erworbenen Reserven, die sich auf den Vertrag beziehen, und folgende Parameter berücksichtigt werden:

- Erhöhungsprozentsatz der Entlohnungen, Indexierung einbegriffen,
- Kapitalisierungssatz, der auf die erworbenen Reserven angewandt werden muss,
- Prozentsatz der Gewinnbeteiligungen.

3. In Jahresrenten ausgedrückte gesetzliche und ergänzende Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit dürfen die normale Bruttojahresentlohnung nicht übersteigen.

4. Der Arbeitgeber muss in den vom König festgelegten Formen und Fristen Belege vorlegen.

5. Die in Anwendung des Königlichen Erlasses vom 25. April 2007 zur Ausführung von Artikel 306 des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 verlangten Informationen müssen erteilt worden sein.

Um die Einhaltung der in Absatz 1 Nr. 2 und 3 erwähnten Grenzen zu überprüfen, müssen die dort erwähnten Leistungen, die in Kapitalform ausgezahlt werden, in Renten umgewandelt werden anhand der Angaben in der vom König festgelegten Tabelle, in der - ohne eine Übertragbarkeit oder die Indexierung aufgeschobener Renten innerhalb der Grenze von 2 Prozent pro Jahr ab Einsetzen dieser Renten zu berücksichtigen - für verschiedene Alter bei Einsetzen der Rente das Kapital angegeben ist, das für die Zahlung in Zwölfeln und bei Fälligkeit einer Jahresrente von 1 EUR als notwendig gilt. Bei Bedarf dürfen die Angaben der Tabelle angepasst werden, damit die Übertragbarkeit oder die Indexierung aufgeschobener Renten innerhalb der Grenze von 2 Prozent pro Jahr ab Einsetzen dieser Renten berücksichtigt wird.

Leistungen, die bereits geleisteten Dienstjahren entsprechen, können in der Form eines oder mehrerer Beiträge oder einer oder mehrerer Prämien finanziert werden. Außerhalb des Unternehmens geleistete Dienstjahre werden nur bis zu höchstens zehn tatsächlich geleisteten Jahren berücksichtigt. Leistungen, die sich auf höchstens fünf Jahre einer Berufstätigkeit beziehen, die bis zum normalen Ruhestandsalter noch auszuüben ist, können ebenfalls in der Form eines oder mehrerer Beiträge oder einer oder mehrerer Prämien finanziert werden.

§ 2. Eine Indexierung der in § 1 Absatz 1 Nr. 2 und 3 erwähnten Renten ist erlaubt.

§ 3. Die in § 1 Absatz 1 Nr. 2 und 3 erwähnten Grenzen sind einerseits anwendbar auf Beiträge und Prämien in Bezug auf Alters- und Todesfallzusatzversicherungen und ergänzende Pensionsvereinbarungen, andererseits auf Beiträge und Prämien in Bezug auf Vereinbarungen, die als eine Ergänzung der gesetzlichen Entschädigungen im Todesfall oder bei Arbeitsunfähigkeit infolge eines Arbeitsunfalls oder Unfalls oder einer Berufskrankheit oder Krankheit zu betrachten sind. Für die Berechnung dieser Grenzen werden die in Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe *b*) dritter Gedankenstrich erwähnten Beiträge und Prämien, die in Ausführung einer Solidaritätsvereinbarung gezahlt werden, entsprechend ihrer Art auf diese Kategorien verteilt.

§ 4. Hinsichtlich der Arbeitgeberbeiträge und -prämien in Bezug auf Alters- und Todesfallzusatzversicherungen und ergänzende Pensionsvereinbarungen ist die in § 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnte Grenze von 80 Prozent zu beurteilen unter Berücksichtigung des Gesamtbetrags der gesetzlichen Pensionen und der in Jahresrenten ausgedrückten außergesetzlichen Pensionen. Leistungen, die aus Pensionssparen und aus individuellen Lebensversicherungsverträgen hervorgehen, die nicht in Ausführung einer individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung in Bezug auf eine Ruhestands- und/oder Hinterbliebenenpension geschlossen werden, werden nicht berücksichtigt.

Außergesetzliche Pensionen umfassen insbesondere Pensionen:

- die durch persönliche Beiträge, die in Artikel 52 Nr. 7bis oder in Artikel 145³ erwähnt sind, gebildet werden,
- die durch Arbeitgeberbeiträge gebildet werden,
- die durch den Arbeitgeber in Ausführung einer vertraglichen Verpflichtung zuerkannt werden.

Hinsichtlich der Arbeitgeberbeiträge und -prämien in Bezug auf Vereinbarungen, die als eine Ergänzung der gesetzlichen Entschädigungen im Todesfall oder bei Arbeitsunfähigkeit infolge eines Arbeitsunfalls oder Unfalls oder einer Berufskrankheit oder Krankheit zu betrachten sind, ist die Grenze in Bezug auf die normale Bruttojahresentlohnung zu beurteilen unter Berücksichtigung des Gesamtbetrags der gesetzlichen Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit und der in Jahresrenten ausgedrückten außergesetzlichen Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit.

Außergesetzliche Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit umfassen insbesondere:

- Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit, die durch Arbeitgeberbeiträge gebildet werden,
- Leistungen, die durch den Arbeitgeber in Ausführung einer vertraglichen Verpflichtung zuerkannt werden.

§ 5. Der König legt durch einen im Ministerrat beratenen Erlass fest:

1. was unter normaler Bruttojahresentlohnung, letzter normaler Bruttojahresentlohnung und normaler Berufstätigkeitsdauer im Sinne von § 1 Absatz 1 Nr. 2 und 3 zu verstehen ist,
2. die verschiedenen in § 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Sätze.

Er reicht bei den Gesetzgebenden Kammern, wenn sie versammelt sind, unverzüglich und sonst, sobald die nächste Sitzungsperiode eröffnet ist, einen Gesetzentwurf ein zur Bestätigung der Erlasse in Ausführung von Absatz 1 Nr. 2.

Er legt Bedingungen und Weise fest, wie vorliegende Bestimmung angewandt wird.

§ 6. Leistungsvorschüsse, Verpfändungen von Pensionsansprüchen als Sicherheit für eine Anleihe und die Verwendung des Rückkaufswertes zur Wiederherstellung einer Hypothekenanleihe beeinträchtigen den aufgrund von § 1 Absatz 1 Nr. 1 erforderlichen definitiven Charakter der Zahlung der Beiträge und Prämien nicht, wenn sie bewilligt werden, um es einem Arbeitnehmer zu ermöglichen, in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums gelegene unbewegliche Güter, die in Belgien oder einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums steuerpflichtige Einkünfte erzeugen, zu erwerben, zu bauen, zu verbessern, instandzusetzen oder umzubauen, und sofern die Vorschüsse und Anleihen zurückgezahlt werden, sobald vorerwähnte Güter nicht mehr Teil des Vermögens des Arbeitnehmers sind.

Die in Absatz 1 erwähnte Einschränkung muss in den Regelungen der Versicherungsgeschäfte auf Gruppenbasis, den Versicherungsverträgen, den Pensionsregelungen, den

ergänzenden Pensionsvereinbarungen erwähnt im Gesetz vom 28. April 2003 über ergänzende Pensionen und das Besteuerungssystem für diese Pensionen und für bestimmte Zusatzleistungen im Bereich der sozialen Sicherheit und in den ergänzenden Pensionsabkommen für Selbständige erwähnt im Programmgesetz (I) vom 24. Dezember 2002 eingetragen sein ».

Nach Paragraph 1 Absatz 1 Nr. 2 der fraglichen Bestimmung können die Arbeitgeberbeiträge und -prämien, die in Ausführung einer individuellen Pensionsvereinbarung gezahlt werden, nur unter der Bedingung als Werbungskosten abgezogen werden, dass die in Jahresrenten ausgedrückten gesetzlichen und außergesetzlichen Leistungen bei Versetzung in den Ruhestand nicht über 80 Prozent der letzten normalen Bruttojahresentlohnung liegen und müssen auf der Grundlage einer normalen Berufstätigkeitsdauer berechnet werden.

Nach Paragraph 4 Absatz 1 der fraglichen Bestimmung ist für Beiträge und Prämien, die mit ergänzenden Pensionsvereinbarungen zusammenhängen, die Grenze von 80 Prozent unter Berücksichtigung des Gesamtbetrags der gesetzlichen Pensionen und der in Jahresrenten ausgedrückten außergesetzlichen Pensionen zu beurteilen.

Aufgrund von Paragraph 4 Absatz 2 der fraglichen Bestimmung umfassen außergesetzliche Pensionen unter anderem Pensionen, die durch Arbeitgeberbeiträge gebildet werden.

Nach Paragraph 5 Absatz 1 der fraglichen Bestimmung legt der König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass fest, was unter « normaler Bruttojahresentlohnung », « letzter normaler Bruttojahresentlohnung » und « normaler Berufstätigkeitsdauer » im Sinne von Paragraph 1 Absatz 1 Nr. 2 derselben Bestimmung zu verstehen ist, und die verschiedenen in Paragraph 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Sätze.

Artikel 34 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 « zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 » (nachstehend: KE/EStGB 1992) in der auf die Steuerjahre 2016 und 2017 anwendbaren Fassung bestimmt:

« Für die Anwendung der Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe *b*) und Nr. 5 und 59 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und des vorliegenden Abschnitts versteht man unter:

1. normaler Bruttojahresentlohnung: den gesamten Bruttobetrag aller Summen, die vor Abzug der in Ausführung der sozialen Rechtsvorschriften oder eines damit gleichgesetzten

gesetzlichen oder verordnungsrechtlichen Statuts vorgeschriebenen Einbehaltungen einem Arbeitnehmer im Laufe eines bestimmten Jahres in anderer Weise als außergewöhnlich oder gelegentlich gewährt oder ausgezahlt worden sind,

2. letzter normaler Bruttojahresentlohnung: die Bruttojahresentlohnung, die angesichts der vorherigen Entlohnungen des Arbeitnehmers als normal betrachtet werden kann und ihm im Laufe des letzten Jahres vor seiner Versetzung in den Ruhestand, in dem er eine normale berufliche Tätigkeit ausgeübt hat, ausgezahlt oder gewährt worden ist,

3. normaler Berufstätigkeitsdauer: vierzig Jahre oder, in Berufen, für die die betroffenen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nachweisen, dass sich eine vollständige Laufbahn auf mehr oder weniger als vierzig Jahre erstreckt, die Anzahl Jahre dieser vollständigen Laufbahn ».

Artikel 35 des KE/EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2016 und 2017 anwendbaren Fassung bestimmt:

« [...] »

§ 2. Der Abzug der in § 1 erwähnten Arbeitgeberbeiträge und -prämien als Werbungskosten ist nur zulässig während der normalen Berufstätigkeitsdauer des betreffenden Arbeitnehmers und nur insofern diese Beiträge und Prämien, erhöht um die in Artikel 1451 Nr. 1 desselben Gesetzbuches erwähnten persönlichen Beiträge und Prämien, pro Arbeitnehmer:

1. die aufgrund der Gruppenversicherungsregelung, des Versicherungsvertrags, der Pensionsregelung, der Vereinbarung in Bezug auf eine ergänzende Pension oder der Solidaritätszusage zu zahlenden Beträge pro Jahr nicht übersteigen und diese Vereinbarungen, was kollektive Vereinbarungen betrifft, für das gesamte Personal des Unternehmens oder eine spezifische Kategorie dieses Personals auf gleiche, nicht diskriminierende Weise zugänglich sind,

2. Anspruch auf Leistungen, einschließlich Gewinnbeteiligungen, eröffnen, deren in jährlichen Leibrenten ausgedrückter oder in jährliche Leibrenten umgewandelter Betrag, erhöht um die gesetzliche Pension, 80 Prozent der normalen Bruttojahresentlohnung des Arbeitnehmers während des betreffenden Jahres, multipliziert mit einem Bruch, dessen Zähler die im Unternehmen tatsächlich geleistete und noch zu leistende Anzahl Jahre der normalen Berufstätigkeitsdauer und dessen Nenner die Anzahl Jahre der normalen Berufstätigkeitsdauer ist, nicht überschreitet.

§ 3. Für Arbeitnehmer, die im Unternehmen keine vollständige Laufbahn erreichen, darf im Zähler des in § 2 Nr. 2 erwähnten Bruches eine Berufstätigkeitsdauer berücksichtigt werden, die über derjenigen liegt, die sie in diesem Unternehmen leisten werden, sofern die in § 2 Nr. 2 erwähnten Leistungen sich auf höchstens zehn Jahre einer vorherigen tatsächlich ausgeübten beruflichen Tätigkeit oder auf höchstens fünf Jahre einer bis zum normalen Ruhestandsalter noch auszuübenden beruflichen Tätigkeit beziehen und sofern die Gesamtanzahl der auf diese Weise berücksichtigten Jahre die Anzahl Jahre der normalen Dauer ihrer beruflichen Tätigkeit nicht überschreitet. In einem solchen Fall müssen in § 1 Nr. 2 erwähnte Regelungen, Verträge, Vereinbarungen in Bezug auf eine ergänzende Pension und Solidaritätszusagen darüber hinaus

ausdrücklich die Bedingungen enthalten, unter denen diese Beiträge und Prämien gewährt werden.

Um die Einhaltung der in § 2 Nr. 2 erwähnten Grenzen zu überprüfen, müssen in Kapital ausgedrückte Leistungen in Renten umgewandelt werden anhand der Angaben in nachstehender Tabelle, die gegebenenfalls angepasst werden, um die Übertragbarkeit oder die Indexierung aufgeschobener Renten innerhalb der Grenze von 2 Prozent pro Jahr ab Einsetzen dieser Renten zu berücksichtigen.

[...] ».

B.2.5. Die 80-Prozent-Grenze wurde durch Artikel 5 des Gesetzes vom 27. Dezember 1984 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen » in den damaligen Artikel 45 Nr. 3 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 59 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992) eingefügt.

Aus der Begründung zum Gesetzentwurf ergibt sich, dass der Gesetzgeber vorhatte « bestimmte Mängel » zu beseitigen, « die zwischen den verschiedenen Weisen bestehen, wie das als Rente oder Pension geltende steuerbefreite Kapital gebildet wird » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/1, S. 1). Ferner wurde darauf hingewiesen, dass « die vorgeschlagene Abänderung der Regelung [...] nicht verwirklicht werden [kann], ohne dass bestimmte Anpassungen vorgenommen werden, und zwar um zu vermeiden, dass ungewöhnlich hohes steuerbefreites Kapital gebildet wird » (ebenda, S. 5). In ihrem Gutachten zum Gesetzesvorentwurf bestätigte die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats dass « die Einbringer des Entwurfs die Abzugsfähigkeit von als unverhältnismäßig hoch angesehenen Pensionen vermeiden wollen » (ebenda, S. 22).

Im ursprünglichen Gesetzentwurf wurde jedoch nicht vorgesehen, oberhalb welcher Grenze das aufgebaute Pensionskapital als « unverhältnismäßig » gelten sollte. Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats hat angemerkt, dass « um Artikel 110 [jetzt Artikel 170] der Verfassung zu genügen, [...] diese Grenze im Gesetz ausdrücklich festgelegt werden [muss] » (ebenda S. 22). Die 80-Prozent-Grenze wurde schließlich in Artikel 5 des Gesetzentwurfs infolge eines von verschiedenen Abgeordneten eingebrachten Abänderungsantrags eingefügt (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/4, S. 7; Nr. 1010/13, SS. 56 und 122).

In Bezug auf die Sanktion, die gelten würde, wenn das aufgebaute Pensionskapital die 80-Prozent-Grenze übersteigt, äußerte sich der Minister der Finanzen dahingehend, dass « der Teil, der über der Grenze liegt, als abzugsfähige Ausgabe verworfen [wird] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/13, S. 59). Er präzisierte ferner, dass « das ‘Zuviel’ an ausgezahltem Betrag dem steuerpflichtigen Gewinn hinzugefügt wird » (ebenda).

In Beantwortung einer parlamentarischen Frage hat der Vizepremierminister und Minister der Finanzen, beauftragt mit der Koordinierung der Betrugsbekämpfung, Folgendes angemerkt:

« [En ce qui concerne les pensions complémentaires, la] limite de 80 % doit être appréciée au regard du montant total des pensions légales et des pensions extra-légales, exprimées en rentes annuelles. Les primes qui financent des prestations ne dépassant pas cette limite de 80 %, restent par conséquent déductibles comme frais professionnels.

Lorsqu'un dirigeant d'entreprise ou un travailleur salarié est employé successivement auprès de différents employeurs, des primes étant payées par ces derniers dans le cadre de la constitution d'une pension extra-légale, il devra être tenu compte, pour le calcul de la limite de 80 % visée, des années pendant lesquelles ce dirigeant d'entreprise ou ce travailleur salarié a effectivement prestées [sic] auprès de ces employeurs successifs. En définitive, l'intention est bien qu'au terme de la carrière professionnelle d'un dirigeant d'entreprise ou d'un travailleur salarié, le montant total des pensions légales et des pensions extra-légales, exprimées en rentes annuelles, respecte la limite de 80 % » (*Fragen und Antworten*, Kammer, 2020-2021, 8. Juli 2021, QRVA 55-058, S. 217).

B.3.1. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gefragt, ob Artikel 59 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung vereinbar sei, wenn er dahin ausgelegt werde, dass alle ergänzenden Pensionen, die während einer ganzen Laufbahn aufgebaut worden seien, bei der Berechnung der 80-Prozent Regel zu berücksichtigen seien, und somit nicht nur die ergänzenden Pensionen, die mit Beiträgen gebildet worden seien, welche für die Dienstjahre gezahlt worden seien, die aufgrund von Artikel 59 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 in Wert gesetzt würden, indem er einen Behandlungsunterschied herbeiführe zwischen Unternehmen, die Beiträge und Prämien zahlen würden für ergänzende Pensionsleistungen zugunsten eines Unternehmensleiters, je nachdem, ob dieser Unternehmensleiter während seiner ganzen Laufbahn bei diesem Unternehmen tätig sei oder nicht. Wenn ein Unternehmensleiter während seiner ganzen Laufbahn bei einem Unternehmen tätig sei, könne dieses Unternehmen die Beiträge und Prämien in vollem Umfang von der Steuer absetzen, während in dem Fall, dass ein Unternehmensleiter nicht während seiner ganzen Laufbahn bei einem Unternehmen tätig sei, dieses Unternehmen die Beiträge und Prämien nicht

in vollem Umfang von der Steuer absetzen könne, weil es die bei einem früheren Arbeitgeber aufgebauten ergänzenden Pensionen berücksichtigen müsse.

B.3.2. Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gefragt, ob Artikel 59 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung vereinbar sei, wenn er dahin ausgelegt werde, « dass alle ergänzenden Pensionen, die während einer ganzen Laufbahn aufgebaut wurden, bei der Berechnung der 80-Prozent-Regel zu berücksichtigen sind (und somit auch die Pensionen, die im Rahmen einer früheren Berufstätigkeit bei einem anderen Unternehmen aufgebaut wurden), ungeachtet der Anzahl Jahre, die vom heutigen Arbeitgeber bzw. Unternehmen mit Pensionsprämien finanziert werden können, welche gemäß Artikel 59 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 steuerlich abzugsfähig sind, während die Anzahl Jahre, die mit steuerlich abzugsfähigen Pensionsprämien finanziert werden können, je nachdem unterschiedlich ist, ob der Pensionsempfänger während seiner Laufbahn den Arbeitgeber bzw. das Unternehmen gewechselt hat, was bedeutet, dass für einen Arbeitnehmer oder Unternehmensleiter, der nicht den Arbeitgeber bzw. das Unternehmen gewechselt hat, insgesamt ein höherer Betrag an ergänzenden Pensionen mittels abzugsfähiger Prämien aufgebaut werden kann als für einen Arbeitnehmer oder Unternehmensleiter, der den Arbeitgeber bzw. das Unternehmen gewechselt hat ».

Aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die zweite Vorabentscheidungsfrage die Verfassungsmäßigkeit der Gleichbehandlung zweier Kategorien von Steuerpflichtigen betrifft, die sich offenbar in unterschiedlichen Situationen befinden, und zwar einerseits Unternehmen, die Beiträge und Prämien zahlen für ergänzende Pensionsleistungen zugunsten eines Unternehmensleiters, der während seiner ganzen Laufbahn bei dem Unternehmen tätig ist, die sämtliche Jahre der Berufstätigkeit mittels steuerlich abzugsfähiger Beiträge und Prämien finanzieren können, und andererseits Unternehmen, die Beiträge und Prämien zahlen für ergänzende Pensionsleistungen zugunsten eines Unternehmensleiters, der nicht während seiner ganzen Laufbahn bei dem Unternehmen tätig ist, die nur jene Jahre der Berufstätigkeit mittels steuerlich abzugsfähiger Beiträge und Prämien finanzieren können, die innerhalb des Unternehmens geleistet wurden, gegebenenfalls verlängert um höchstens zehn Jahre Berufstätigkeit außerhalb des Unternehmens.

B.3.3. Die beiden Vorabentscheidungsfragen betreffen also die Tatsache, dass dadurch, dass alle ergänzenden Pensionen, die während einer ganzen Laufbahn aufgebaut wurden, bei

der Berechnung der 80-Prozent-Grenze zu berücksichtigen sind, und somit auch die im Rahmen einer früheren Berufstätigkeit bei einem anderen Unternehmen aufgebauten Pensionen, ein Unternehmen für einen Unternehmensleiter, der nicht das Unternehmen gewechselt hat, insgesamt einen höheren Betrag an ergänzenden Prämien, die in Ausführung einer individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung gezahlt wurden, als Werbungskosten abziehen könnte als für einen Unternehmensleiter, der das Unternehmen gewechselt hat. Sie sind zusammen zu prüfen.

B.4.1. Der Gesetzgeber hat mit der fraglichen Bestimmung den allgemeinen Grundsatz festgelegt, wonach die in Ausführung einer individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung gezahlten Arbeitgeberprämien nur insofern als Werbungskosten abgezogen werden dürfen, als « in Jahresrenten ausgedrückte gesetzliche und außergesetzliche Leistungen bei Versetzung in den Ruhestand [...] 80 Prozent der letzten normalen Bruttojahresentlohnung nicht übersteigen und [...] auf der Grundlage einer normalen Berufstätigkeitsdauer berechnet werden ». Der Gesetzgeber hat ferner verdeutlicht, dass die Begrenzung des Aufbaus von Pensionskapital mit abzugsfähigen Arbeitgeberprämien auf 80 Prozent der letzten normalen Bruttojahresentlohnung « zu beurteilen [ist] unter Berücksichtigung des Gesamtbetrags der gesetzlichen Pensionen und der in Jahresrenten ausgedrückten außergesetzlichen Pensionen ».

Die fragliche Bestimmung begrenzt also den Gesamtbetrag der in Ausführung einer individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung gezahlten Arbeitgeberprämien, der während der ganzen Laufbahn eines Arbeitnehmers als Werbungskosten abgezogen werden kann. Diese Bestimmung legt ferner fest, welche Pensionen bei der Beurteilung dieser Grenze zu berücksichtigen sind.

Wie in B.2.5 ausgeführt wurde, will der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung verhindern, dass mit steuerlich abzugsfähigen Prämien und Beiträgen als übermäßig geltende Pensionen aufgebaut werden, die im Pensionsalter gewährt werden.

Der Gesetzgeber hat die wesentlichen Elemente der Abzugsfähigkeit festgelegt und des Weiteren den König dazu ermächtigt, einerseits zu bestimmen, « was unter normaler Bruttojahresentlohnung, letzter normaler Bruttojahresentlohnung und normaler Berufstätigkeitsdauer im Sinne von § 1 Absatz 1 Nr. 2 und 3 [von Artikel 59 des EStGB 1992]

zu verstehen ist », und andererseits « Bedingungen und Weise [festzulegen], wie [Artikel 59 des EStGB 1992] angewandt wird ».

B.4.2. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen besitzt der Gesetzgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Der Gerichtshof kann in dieser Angelegenheit die politischen Entscheidungen des Gesetzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig sind. Wenn der Gesetzgeber die Steuerschuldner und die für steuerliche Abzugsfähigkeit in Betracht kommenden Ausgaben bestimmt, muss er übrigens Kategorien anwenden können, die notwendigerweise die unterschiedlichen Situationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung ausdrücken. Die Anwendung dieses Verfahrens ist nicht an sich unvernünftig. Es ist aber Sache des Gerichtshofes zu prüfen, ob dies auch für die Art und Weise gilt, wie das Verfahren durch das Gesetz zur Durchführung gebracht wird.

B.4.3. Indem alle während einer ganzen Laufbahn aufgebauten ergänzenden Pensionen bei der Berechnung der 80-Prozent-Regel zu berücksichtigen sind, wird ein Unternehmen, das die Arbeitgeberprämien zugunsten eines Unternehmensleiters gezahlt hat, der während seiner ganzen Laufbahn bei diesem Unternehmen tätig gewesen ist, im Bereich der steuerlichen Abzugsfähigkeit im Wesentlichen nicht anders behandelt als ein Unternehmen, das die Arbeitgeberprämien zugunsten eines Unternehmensleiters gezahlt hat, der nicht während seiner ganzen Laufbahn bei diesem Unternehmen tätig gewesen ist.

Unter im Übrigen gleichbleibenden Umständen, was die geschätzte letzte normale Bruttojahresentlohnung, die normale Berufstätigkeitsdauer und die voraussichtliche gesetzliche Pension betrifft, wird der dem Unternehmen zur Verfügung stehende Spielraum, um für einen Unternehmensleiter in einem bestimmten Steuerjahr steuerlich abzugsfähige Prämien zu zahlen, übrigens derselbe sein.

B.4.4. Demzufolge entbehrt die fragliche Maßnahme nicht einer sachlichen Rechtfertigung im Lichte der vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzung und zieht sie keineswegs unverhältnismäßige Folgen für die betreffenden Unternehmen nach sich.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Unter Berücksichtigung des in B.4.3 Erwähnten verstößt Artikel 59 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die Steuerjahre 2016 und 2017 anwendbaren Fassung nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. Mai 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Luc Lavrysen