

Geschäftsverzeichnissnr. 6679

Entscheid Nr. 122/2018
vom 4. Oktober 2018

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 117 und 118 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012, durch die die Artikel 3 und 75 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung abgeändert beziehungsweise aufgehoben werden, gestellt vom Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem vorsitzenden Richter J.-P. Snappe, dem Präsidenten A. Alen, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Richters J.-P. Snappe,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 28. März 2017 in Sachen der « Docteur Nathalie Gauquier » ZRG PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 19. Juni 2017 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt die gesetzliche Regelung infolge der Artikel 117 und 118 des Programmgesetzes vom 22 Juni 2012, durch die Artikel 75 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung aufgehoben und gleichzeitig eine Übergangsregelung eingeführt wird, gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Nichtrückwirkung des Gesetzes, insofern sie die nachstehenden Kategorien von Personen unterschiedlich behandelt: die Unternehmen, die ihr Rechnungsjahr am 31. Dezember abschließen, welche noch die Anwendung der Übergangsregelung für die am Ende des am 31. Dezember 2011 abgeschlossenen Rechnungsjahres gebildeten Rückstellungen beanspruchen konnten, und die Unternehmen, die ihr Rechnungsjahr im Laufe des Kalenderjahres abschließen, denen der Vorteil der Übergangsregelung für die am Ende des ersten nach dem 31. Dezember 2011 abgeschlossenen Rechnungsjahres gebildeten Rückstellungen völlig versagt wurde? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Artikel 117 und 118 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012, durch die die Artikel 3 und 75 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung abgeändert beziehungsweise aufgehoben werden.

Die fraglichen Artikel bestimmen:

« Art. 117. Artikel 3 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung, abgeändert durch den Königlichen Erlass vom 3. März 2011, wird durch einen neuen Paragraphen mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ § 3. Das vorliegende Gesetz bezieht sich nicht auf:

1° individuelle Altersversorgungszusagen, die den in Artikel 3 § 1 Absatz 4 des Königlichen Erlasses Nr. 38 vom 27. Juli 1967 zur Einführung des Sozialstatuts der Selbständigen erwähnten Personen erteilt werden, und zwar:

- in Höhe des versicherten Kapitals einer vor dem 1. Juli 2012 zur Finanzierung dieser Zusage abgeschlossenen Unternehmensleiterversicherung,

- darüber hinaus in Höhe des Betrags der in Artikel 66 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 erwähnten internen Rückstellung, es sei denn, diese interne Rückstellung ist an ein(e) in § 1 erwähnte(s) Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung beziehungsweise Versicherungsunternehmen übertragen worden,

2. individuelle Altersversorgungszusagen, die anderen als den in Nr. 1 erwähnten selbständigen Unternehmensleitern erteilt werden und vor dem 16. November 2003 bestanden, und zwar:

- in Höhe des versicherten Kapitals einer vor dem 1. Juli 2012 zur Finanzierung dieser Zusage abgeschlossenen Unternehmensleiterversicherung,

- darüber hinaus in Höhe des Betrags der in Artikel 66 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 erwähnten internen Rückstellung, es sei denn, diese interne Rückstellung ist an ein(e) in § 1 erwähnte(s) Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung beziehungsweise Versicherungsunternehmen übertragen worden,

3. individuelle Altersversorgungszusagen, wie in Artikel 3 § 1 Nr. 4 des Gesetzes vom 28. April 2003 über ergänzende Pensionen und das Besteuerungssystem für diese Pensionen und für bestimmte Zusatzleistungen im Bereich der sozialen Sicherheit erwähnt, die vor dem 16. November 2003 bestanden, und zwar:

- in Höhe des versicherten Kapitals einer vor dem 1. Juli 2012 zur Finanzierung dieser Zusage abgeschlossenen Unternehmensleiterversicherung,

- darüber hinaus in Höhe des Betrags der in Artikel 66 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 erwähnten internen Rückstellung, es sei denn, diese interne Rückstellung ist an ein(e) in § 1 erwähnte(s) Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung beziehungsweise Versicherungsunternehmen übertragen worden. ' »

Art. 118. Artikel 75 desselben Gesetzes wird aufgehoben ».

Artikel 66 desselben Programmgesetzes, auf den Artikel 117 verweist, bestimmte in seiner auf die Streitsache vor dem vorlegenden Richter anwendbaren Fassung:

« Zu Lasten von Steuerpflichtigen, die aufgrund der Artikel 179, 220 oder 227 Nr. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 der Gesellschaftssteuer, der Steuer der juristischen Personen oder der Steuer der Gebietsfremden unterliegen, wird eine getrennte Steuer auf Rückstellungen festgelegt, die in Ausführung individueller Vereinbarungen in Bezug auf ergänzende Pensionen zugunsten von Arbeitnehmern und Unternehmensleitern erwähnt in Artikel 30 desselben Gesetzbuches gebildet werden.

Diese Steuer wird auf den Gesamtbetrag der in Absatz 1 erwähnten Rückstellungen, die am Ende des letzten vor dem 1. Januar 2012 abgeschlossenen Besteuerungszeitraums bestehen, festgelegt und zusammen mit der Gesellschaftssteuer, der Steuer der juristischen

Personen oder der Steuer der Gebietsfremden für das Steuerjahr 2013 in die Heberolle eingetragen. Titel VII des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ist auf diese getrennte Steuer anwendbar.

Der Satz dieser Steuer wird auf 1,75 Prozent festgelegt.

Außer wenn - in dem in Artikel 365 des erwähnten Gesetzbuches erwähnten Fall oder infolge einer Verlegung des Sitzes oder eines anderen Vorgangs - ein Steuerpflichtiger für den an das Steuerjahr 2014 gebundenen Besteuerungszeitraum nicht mehr als solcher der Gesellschaftssteuer, der Steuer der juristischen Personen oder - für Gesellschaften oder juristische Personen - der Steuer der Gebietsfremden unterliegen wird, hat dieser Steuerpflichtige die Möglichkeit, die in Absatz 1 erwähnte Steuer auf die drei Steuerjahre 2013, 2014 und 2015 zu verteilen. In diesem Fall wird der in Absatz 3 erwähnte Steuersatz für jedes der drei Steuerjahre auf 0,60 Prozent des in Absatz 2 erwähnten Gesamtbetrags festgelegt.

Hat ein Steuerpflichtiger sich im vorhergehenden Besteuerungszeitraum für die Verteilung der in Absatz 1 erwähnten Steuer entschieden und wenn - in dem in vorerwähntem Artikel 365 erwähnten Fall oder infolge einer Verlegung des Sitzes oder eines anderen Vorgangs - dieser Steuerpflichtige für den folgenden Besteuerungszeitraum nicht mehr als solcher der Gesellschaftssteuer, der Steuer der juristischen Personen oder - für Gesellschaften oder juristische Personen - der Steuer der Gebietsfremden unterliegen wird, wird der Satz der getrennten Steuer für diesen Besteuerungszeitraum auf 1,20 Prozent erhöht.

Die in den vorhergehenden Absätzen erwähnten Steuern gelten nicht als Werbungskosten ».

B.2. Die Streitsache betrifft die Rückstellungen für ergänzende Pensionen, die durch eine interne Vereinbarung innerhalb eines Unternehmens gebildet wurden. Die fraglichen Bestimmungen regeln die Übergangsregelung, die auf Unternehmen anwendbar ist, die vor der Einführung des durch das Programmgesetz vom 22. Dezember 2012 vorgeschriebenen Grundsatzes der obligatorischen Externalisierung aller individuellen Vereinbarungen in Bezug auf eine ergänzende Pension der Unternehmen zugunsten ihrer Leiter intern Rückstellungen für ergänzende Pensionen gebildet hatten. Aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfrage und der Begründung der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Gerichtshof gebeten wird, den Behandlungsunterschied zwischen einerseits den Unternehmen, die ihr Rechnungsjahr am 31. Dezember 2011 abgeschlossen haben, welche den auf 1,75 % reduzierten Satz der Steuer beanspruchen können, und andererseits den Unternehmen, die ihr Rechnungsjahr nach dem 31. Dezember 2011 abgeschlossen haben, zu prüfen. Letztere sind von der Übergangsregelung ausgeschlossen und unterliegen somit wie die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter einer Steuer, die sich auf 4,4 % beläuft.

B.3.1. Bis zum Inkrafttreten der Artikel 117 und 118 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 unterlagen die individuellen Altersversorgungszusagen zugunsten von Gesellschaftsbevollmächtigten und die individuellen Altersversorgungszusagen zugunsten von anderen selbständigen Unternehmensleitern als den Gesellschaftsbevollmächtigten nicht dem Gesetz vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung. Durch die Aufhebung von Artikel 75 des vorerwähnten Gesetzes vom 27. Oktober 2006, in dem dieser Ausschluss festgelegt war, durch Artikel 118 wurde diese Ausnahmeregelung beendet.

In den Vorarbeiten zu den fraglichen Bestimmungen wird die doppelte Zielsetzung dieser Änderung wie folgt dargelegt:

« Tout d'abord, elle permet un traitement égal de tous les engagements individuels de pension sur le plan fiscal. Actuellement, les engagements individuels de pension financés sur la base d'un engagement individuel de pension ou d'une assurance dirigeant d'entreprise sont soumis à une taxe de 4,4 %, alors que cette taxe n'est pas due en cas de financement sur la base de provisions au bilan.

De plus, la protection des bénéficiaires est améliorée. En cas de financement via des provisions au bilan ou via une assurance dirigeant d'entreprise, le bénéficiaire ne peut s'adresser qu'à la société ou à l'employeur. Par conséquent, celui-ci risque de perdre ses droits en cas de faillite de la société ou de l'employeur. En revanche, en cas de financement externe, l'argent affecté à la pension est dissocié du patrimoine de la société ou de l'employeur, de sorte que les droits ne peuvent pas être touchés en cas d'insolvabilité de la société ou de l'employeur.

L'externalisation obligatoire vaut tant pour tous les nouveaux engagements de pension que pour les engagements individuels de pension existants qui sont aujourd'hui encore financés en interne » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-2198/001, pp. 61-62).

Im Rahmen dieser Externalisierung ist in den Vorarbeiten eine dritte Zielsetzung sozialer Natur angegeben:

« Elle vise en effet à augmenter la protection sociale de dirigeants d'entreprise indépendants par la constitution externe de leurs droits de pension et, partant, à les protéger contre le risque d'insolvabilité de l'entreprise » (*Doc. parl.*, Sénat, 2011-2012, n° 5-1670/4, pp. 15-16).

B.3.2. Der Gesetzgeber hat jedoch eine Übergangsregelung vorgesehen, zu der in den Vorarbeiten erläutert ist:

« Pour ces engagements individuels de pension internes existants, un régime transitoire est prévu.

Ainsi l'obligation d'externalisation n'est pas applicable à concurrence de la provision interne qui a été constituée par la société ou l'employeur à la fin de la période imposable de l'exercice d'imposition 2012. Autrement dit, la provision existant à ce moment est exonérée de l'obligation d'externalisation.

Le montant des provisions internes qui est exonéré de l'obligation d'externalisation ne peut ensuite plus augmenter. Tout financement ultérieur de l'engagement individuel de pension, tant en ce qui concerne les années de service futures que celles déjà prestées doit donc être complètement externalisé.

Nonobstant l'exonération de principe, la société ou l'employeur dispose de la possibilité de transférer également les provisions internes constituées vers un organisme de pension. De tels transferts ne seront d'ailleurs pas soumis à la taxe de prime (voir art. 65 de la loi-programme) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-2198/001, p. 62).

Wenn für die bestehenden Rückstellungen keine Übergangsmaßnahme getroffen worden wäre, hätte dies gravierende Folgen für die betroffenen Unternehmen haben können. Hierzu ist in den Vorarbeiten angegeben:

« Dès lors que l'externalisation obligatoire de promesses de pension internes n'était pas évidente au plan économique pour les entreprises, il a été convenu durant les négociations sociales sur l'exécution de la réforme des pensions de décembre 2011 que les promesses de pension internes existantes peuvent être maintenues, mais qu'elles seront soumises à une taxe unique de 1,75 % ou à une taxe spéciale de 0,6 % pendant trois ans » (*ibid.*, DOC 53-2198/016, p. 32).

B.4. Artikel 66 des vorerwähnten Programmgesetzes sieht vor, dass – auch wenn sie beibehalten werden können – auf Rückstellungen, die in Ausführung von internen individuellen Vereinbarungen gebildet wurden und die am Ende des letzten vor dem 1. Januar 2012 abgeschlossenen Geschäftsjahres bestehen, eine getrennte Steuer in Höhe von 1,75 % erhoben wird.

Es obliegt grundsätzlich dem Gesetzgeber, zu bestimmen, ob er Übergangsmaßnahmen vorsehen muss oder nicht.

Übergangsmaßnahmen müssen jedoch allgemeiner Art sein und auf objektiven und sachdienlichen Kriterien beruhen.

B.5. Der fragliche Artikel 117 beschränkt durch den Verweis auf den vorerwähnten Artikel 66 Absatz 2 des Programmgesetzes die getrennte Steuer auf die « am Ende des letzten vor dem 1. Januar 2012 abgeschlossenen Geschäftsjahres » bestehenden Rückstellungen.

Dieses Kriterium ist objektiv, aber es ist nicht sachdienlich in Bezug auf die Zielsetzung, die darin besteht, einerseits eine Gleichbehandlung von allen individuellen Altersversorgungszusagen in steuerlicher Hinsicht zu ermöglichen und andererseits in Bezug auf die Übergangsregelung den wirtschaftlichen Schutz der betroffenen Unternehmen oder Gesellschaften zu gewährleisten, indem ihre Zahlungsfähigkeit nicht gefährdet wird. Um dieses Ziel vollständig zu erreichen, muss für die Gesellschaften, die ihr Rechnungsjahr zwischen dem 1. Januar und dem 28. Juli 2012 abgeschlossen haben, ebenfalls der an das Steuerjahr 2012 gebundene Jahresabschluss berücksichtigt werden.

Der Ministerrat macht geltend, dass die Gesellschaften, die wie die klagende Gesellschaft ihr Rechnungsjahr nach dem 31. Dezember 2011 abschließen, eine allzu spezifische Kategorie darstellen, als dass der Gesetzgeber sie hätte berücksichtigen können, während es der Ausschluss dieser Kategorie ermöglicht, « Mitnahmeeffekten oder Manipulationen entgegenzuwirken ».

Der angeführte Grund kann zwar den Anwendungsbereich der zeitweiligen Übergangsmaßnahme (bereits intern gebildete ergänzende Pensionen) rechtfertigen, aber er ist nicht sachdienlich, um, wenn der Gesetzgeber später eine ständige Regelung (Externalisierungspflicht) vorgesehen hat, es zu rechtfertigen, dass eine bestimmte Kategorie von Gesellschaften für einen bestimmten Zeitraum von jeder der erwähnten Regelungen ausgeschlossen wird.

Vor dem Inkrafttreten des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 am 28. Juli 2012 waren die Unternehmen nämlich nicht verpflichtet, die Rückstellungen für ergänzende Pensionen zu externalisieren, und konnten sie beim Abschluss ihres letzten Rechnungsjahres in die Rückstellungen für Pensionen einstellen, aber für die Gesellschaften, die dieses

Rechnungsjahr zwischen dem 1. Januar und dem 28. Juli 2012 abgeschlossen haben, sind sie für dieses Jahr von der Übergangsregelung ausgeschlossen.

B.6. Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

Insofern sie nicht auf die Rückstellungen anwendbar sind, die intern für ergänzende Pensionen der Gesellschaften, die ihr Rechnungsjahr zwischen dem 1. Januar und dem 28. Juli 2012 abgeschlossen haben, gebildet wurden, verstoßen die Artikel 117 und 118 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

B.7. Da die Feststellung dieser Rechtslücke in einer ausreichend präzisen und vollständigen Formulierung ausgedrückt ist, die es ermöglicht, die fraglichen Bestimmungen unter Einhaltung des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung anzuwenden, obliegt es dem vorlegenden Richter, der Verletzung dieses Grundsatzes bis zum Eingreifen des Gesetzgebers ein Ende zu setzen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Insofern sie nicht auf die Rückstellungen anwendbar sind, die intern für ergänzende Pensionen der Gesellschaften, die ihr erstes Rechnungsjahr zwischen dem 1. Januar und dem 28. Juli 2012 abgeschlossen haben, gebildet wurden, verstoßen die Artikel 117 und 118 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012, durch die die Artikel 3 und 75 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung abgeändert beziehungsweise aufgehoben werden, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 4. Oktober 2018.

Der Kanzler,

Der vors. Richter,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) J.-P. Snappe