

Geschäftsverzeichnisnr. 7057
Entscheid Nr. 20/2021 vom 11. Februar 2021

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 154 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und L. Lavrysen, und den Richtern J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques und Y. Kherbache, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 8. November 2018, dessen Ausfertigung am 22. November 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstößt Artikel 154 des EStGB 1992, der die Gewährung einer zusätzlichen Steuerermäßigung mit der Bedingung verknüpft, dass die Gesamtheit der Nettoeinkünfte sich ausschließlich aus Pensionen oder Ersatzeinkünften zusammensetzt, dadurch, dass er einem Pensionierten einen Steuervorteil und einen Teil seiner Nettopension aus dem einzigen Grund versagt, weil er einen unbedeutenden Betrag an Einkünften erhält, die steuerrechtlich als Profite im Sinne von Artikel 27 des EStGB 1992 eingestuft werden, gegen Artikel 23 der Verfassung, der insbesondere im Sozialsicherheitsrecht jede Einschränkung der Rechte verbietet? »;

« Verstößt Artikel 154 des EStGB 1992, der es erfordert, dass die Gesamtheit der Nettoeinkünfte sich ausschließlich aus Pensionen oder Ersatzeinkünften zusammensetzt, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er eine nicht vernünftig gerechtfertigte Behandlungsungleichheit zwischen einem Pensionierten, der nur deshalb, weil er neben seiner Pension andere - und sei es nur einen Euro - Einkünfte als seine Pension oder Ersatzeinkünfte erhält, ungerechterweise vom Vorteil dieser Maßnahme ausgeschlossen wird, und einem Pensionierten, der nur seine Pension oder Ersatzeinkünfte erhält, einführt, und beeinträchtigt er auf unverhältnismäßige Weise die Belastbarkeit eines pensionierten Steuerpflichtigen dadurch, dass er das niedrige Einkommen aus einer Nebentätigkeit neutralisiert und die Pension des Empfängers auf übertriebene Weise belastet, indem ihm die zusätzliche Steuerermäßigung verweigert wird, wobei er einer unverhältnismäßigen Steuer unterworfen wird, während seine Ersatzeinkünfte, die seine einzige wesentliche Einkommensquelle darstellen, bereits beschränkt sind? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fragliche Bestimmung

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf Artikel 154 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung, der bestimmte:

« § 1. Eine zusätzliche Ermäßigung wird gewährt, wenn die Gesamtheit der Nettoeinkünfte sich ausschließlich aus Pensionen oder Ersatzeinkünften zusammensetzt.

Die zusätzliche Ermäßigung wird gemäß den in den nachfolgenden Paragraphen festgelegten Regeln berechnet.

§ 2. Die zusätzliche Ermäßigung entspricht der Steuer, die nach Anwendung der Artikel 147 bis 152*bis* übrig bleibt, wenn die Gesamtheit der Nettoeinkünfte sich ausschließlich zusammensetzt aus:

1. Pensionen oder Ersatzeinkünften und wenn der Gesamtbetrag dieser Einkünfte den Höchstbetrag des gesetzlichen Arbeitslosengeldes, der nach den ersten zwölf Monaten Vollarbeitslosigkeit zuerkannt werden kann, ausschließlich der Alterszulage, die älteren Arbeitslosen bewilligt wird, nicht übersteigt,

2. Arbeitslosengeld und wenn der Betrag dieser Beihilfen den Höchstbetrag des gesetzlichen Arbeitslosengeldes, der während der ersten zwölf Monate Vollarbeitslosigkeit zuerkannt werden kann, nicht übersteigt,

3. gesetzlichen Krankheits- und Invaliditätsentschädigungen und wenn der Betrag dieser Einkünfte zehn Neuntel des Höchstbetrags des gesetzlichen Arbeitslosengeldes, der nach den ersten zwölf Monaten Vollarbeitslosigkeit zuerkannt werden kann, ausschließlich der Alterszulage, die älteren Arbeitslosen bewilligt wird, nicht übersteigt.

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird für die Anwendung von Absatz 1 die Gesamtheit der Nettoeinkünfte der beiden Ehepartner berücksichtigt.

[...]

§ 3/1. In Fällen, die nicht in den Paragraphen 2 und 3 erwähnt sind, und wenn die Gesamtheit der Nettoeinkünfte sich ausschließlich aus Pensionen oder Ersatzeinkünften oder ausschließlich aus gesetzlichen Krankheits- und Invaliditätsentschädigungen zusammensetzt, entspricht die zusätzliche Ermäßigung 109 Prozent der Plusdifferenz zwischen:

1. dem Steuerbetrag, der nach Anwendung der Artikel 147 bis 153 übrig bleibt, und
2. der Differenz zwischen:

- den Pensionen oder Ersatzeinkünften und dem gemäß § 2 Absatz 1 Nr. 1 anwendbaren Höchstbetrag, wenn die Gesamtheit der Nettoeinkünfte sich ausschließlich aus Pensionen oder Ersatzeinkünften zusammensetzt,

- den gesetzlichen Krankheits- und Invaliditätsentschädigungen und dem gemäß § 2 Absatz 1 Nr. 3 anwendbaren Höchstbetrag, wenn die Gesamtheit der Nettoeinkünfte sich ausschließlich aus gesetzlichen Krankheits- und Invaliditätsentschädigungen zusammensetzt.

Die zusätzliche Ermäßigung wird gegebenenfalls proportional zum Anteil der Steuer, der nach Anwendung der Artikel 147 bis 153 übrig bleibt und sich auf Pensionen oder andere Ersatzeinkünfte, auf Arbeitslosengeld beziehungsweise auf gesetzliche Krankheits- und Invaliditätsentschädigungen bezieht, und zum Gesamtbetrag der Steuer, der nach Anwendung der Artikel 147 bis 153 übrig bleibt, aufgeteilt.

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird für die Anwendung von Absatz 1 sowohl die Gesamtheit der Nettoeinkünfte als auch der Betrag der übrig bleibenden Steuer der beiden Ehepartner berücksichtigt.

Die derart berechnete zusätzliche Ermäßigung wird proportional auf den Betrag der Steuer jedes Ehepartners, die nach Anwendung der Artikel 147 bis 153 übrig bleibt, aufgeteilt.

§ 4. Für die Steuerjahre 2016 bis 2018 werden die in § 2 Absatz 1 erwähnten Höchstbeträge auf der Grundlage der Beträge des gesetzlichen Arbeitslosengeldes für das Jahr 2014 festgelegt. Für die Steuerjahre 2019 und folgende werden die in § 2 Absatz 1 erwähnten Höchstbeträge auf der Grundlage der Beträge des gesetzlichen Arbeitslosengeldes für das vierte Jahr vor dem Steuerjahr festgelegt ».

B.1.2. Mit Artikel 154 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung wurde eine zusätzliche Steuerermäßigung auf Pensionen oder Ersatzeinkünfte eingeführt., sodass keine Steuer auf Pensionen oder Ersatzeinkünfte zu zahlen ist, die einen Höchstbetrag nicht übersteigen, der sich nach dem Betrag des gesetzlichen Arbeitslosengeldes richtet. Diese Bestimmung enthält ebenfalls eine Stufenregel, sodass eine geringfügige Überschreitung der Höchstbeträge für den Empfänger der Pension oder des Ersatzeinkommens nicht den vollständigen Verlust der Steuerermäßigung zur Folge hat, sondern nur deren progressive Verringerung (Artikel 154 § 3/1 des EStGB 1992).

In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage

B.2. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, die Vereinbarkeit von Artikel 154 des EStGB 1992, in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung, mit Artikel 23 der Verfassung zu prüfen.

B.3.1. Artikel 23 der Verfassung bestimmt:

« Jeder hat das Recht, ein menschenwürdiges Leben zu führen.

Zu diesem Zweck gewährleistet das Gesetz, das Dekret oder die in Artikel 134 erwähnte Regel unter Berücksichtigung der entsprechenden Verpflichtungen die wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Rechte und bestimmt die Bedingungen für ihre Ausübung.

Diese Rechte umfassen insbesondere:

[...]

2. das Recht auf soziale Sicherheit, auf Gesundheitsschutz und auf sozialen, medizinischen und rechtlichen Beistand;

[...] ».

B.3.2. Artikel 23 der Verfassung enthält eine Stillhalteverpflichtung, die dem entgegensteht, dass der zuständige Gesetzgeber das durch die anwendbaren Rechtsvorschriften gebotene Schutzmaß erheblich verringert, ohne dass es hierfür Gründe gibt, die mit dem Allgemeininteresse zusammenhängen.

B.4. Vor dem Inkrafttreten von Artikel 23 der Verfassung am 12. Februar 1994 enthielt Artikel 154 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung in einer anderen aber ähnlichen Formulierung bereits die in der Vorabentscheidungsfrage fragliche Regel. Diese Bestimmung galt nämlich seit ihrer Annahme und erstmaligen Anwendung auf das Steuerjahr 1992 nur unter der Bedingung, dass das Einkommen sich ausschließlich aus Pensionen und Ersatzeinkünften zusammensetzt. Daraus folgt, dass, selbst wenn man annehmen würde, dass die fragliche Bestimmung zum Anwendungsbereich des Rechts auf soziale Sicherheit gehört, das in Artikel 23 Absatz 3 Nr. 2 der Verfassung gewährleistet ist, sie keinen erheblichen Rückschritt bei der Umsetzung dieses Rechts darstellen kann.

B.5. Die fragliche Bestimmung ist nicht unvereinbar mit Artikel 23 Absatz 3 Nr. 2 der Verfassung.

In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage

B.6.1. Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, die Vereinbarkeit von Artikel 154 des EStGB 1992, in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu prüfen, insofern er einen Behandlungsunterschied zwischen einerseits den pensionierten Steuerpflichtigen, die zusätzlich zu ihrer Pension andere Einkünfte beziehen, und andererseits den pensionierten Steuerpflichtigen, die keine anderen Einkünfte neben ihrer Pension haben, einführt. Während Letztere in den Genuss des von der fraglichen Bestimmung vorgesehenen Vorteils kommen können, sind Erstere davon ausgeschlossen, auch wenn das Einkommen, das sie zusätzlich zu ihrer Pension beziehen, sehr gering ist.

Aus dem Sachverhalt der vor dem vorlegenden Richter anhängigen Rechtssache geht hervor, dass der betroffene Steuerpflichtige Anwesenheitsgelder in Höhe von insgesamt 62,50 EUR für das betreffende Steuerjahr für seine Teilnahme am kommunalen Beratungsausschuss für Raumordnung und Mobilität der Gemeinde seines Wohnortes erhalten hat und dass er in der Folge nicht in den Genuss der von der fraglichen Bestimmung vorgesehenen zusätzlichen Steuerermäßigung für das betreffende Jahre kommen konnte. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung der fraglichen Bestimmung auf diesen Fall.

B.6.2. Ein kommunaler Beratungsausschuss für Raumordnung und Mobilität kann von den wallonischen Gemeinden nach Artikel D.I.7 des Gesetzbuches über die räumliche Entwicklung eingesetzt werden, um eine breitere Beteiligung der Bevölkerung an der Verwaltung ihres Lebensbereichs zu fördern. Er besteht aus 8 bis 16 Mitgliedern. Ein Viertel dieser Mitglieder stammt aus dem Gemeinderat, die anderen werden vom Gemeinderat ausgewählt, nachdem sie sich nach einem öffentlichen Aufruf beworben haben. Artikel D.I.10 § 4 *in fine* desselben Gesetzbuches sieht vor, dass die Regierung den Betrag des Anwesenheitsgeldes des Vorsitzenden und der Mitglieder des Kommunalausschusses festlegen kann und Artikel R.I.12-6 § 1 *in fine* dieses Gesetzbuches bestimmt: « Die Mitglieder des Kommunalausschusses und gegebenenfalls die Stellvertreter der Mitglieder haben Anspruch auf ein Anwesenheitsgeld von 12,50 EUR pro Sitzung ».

B.6.3. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.7.1. Die fragliche Bestimmung hat ihren Ursprung in Artikel 87ter § 6 des EStGB 1964. Aus dem Bericht an den König, der dem königlichen Erlass Nr. 29 vom 30. März 1982 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches bezüglich der Besteuerung der

Ersatzeinkünfte » vorausgeht, geht hervor, dass die Zielsetzung dieser Bestimmung darin bestand, « die tatsächliche Befreiung von 'reinen' Zulagenempfängern » sicherzustellen (*Belgisches Staatsblatt*, 1. April 1982). Diese Maßnahme betraf die « Steuerpflichtigen, deren steuerpflichtiges Einkommen ausschließlich aus Ersatzeinkünften besteht, deren Betrag, je nach Fall, nicht den jährlichen Höchstbetrag des Arbeitslosengeldes oder den der Frühpension, die im kollektiven Arbeitsabkommen Nr. 17 vom 19. Dezember 1974 vorgesehen ist, übersteigt » (ebenda). Artikel 1 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983 « zur Abänderung des Besteuerungssystems für Arbeitslosengeld », mit dem § 6 in Artikel 87ter eingefügt wurde, hatte ebenfalls das Ziel, weiterhin die tatsächliche Befreiung von « reinen » Zulagenempfängern sicherzustellen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1983-1984, Nr. 780/4, S. 3).

B.7.2. Der fragliche Behandlungsunterschied beruht auf dem Kriterium der Art der Einkünfte des Steuerpflichtigen. Dieses Kriterium ist in Anbetracht des Wunsches des Gesetzgebers, Pensionierten, deren gesamte Nettoeinkünfte ausschließlich aus Pensionen bestehen und einen Höchstbetrag nicht übersteigen, der unter Bezugnahme auf den Betrag des Arbeitslosengeldes berechnet wird, eine zusätzliche Ermäßigung zu gewähren, objektiv und sachdienlich. Der Gesetzgeber konnte nämlich den Standpunkt vertreten, dass es nicht gerechtfertigt wäre, einem pensionierten Steuerpflichtigen, der sich andere Arten von Einkünften verschafft, die zum Betrag seiner Pension hinzukommen, einen Steuervorteil zu gewähren, der dazu dient, die Einkünfte von Pensionierten und Zulagenempfängern zu erhalten, die nur über eine Mindestpension oder besonders geringe Zulagen verfügen.

B.8. Der Gerichtshof muss jedoch noch prüfen, ob der von der fraglichen Bestimmung vorgesehene Ausschluss keine unverhältnismäßigen Folgen hat, wenn die Pension des Steuerpflichtigen, wie es auf den vor dem vorlegenden Richter anhängigen Fall zutrifft, den in der fraglichen Bestimmung festgelegten Höchstbetrag der Einkünfte nicht übersteigt, dieser Höchstbetrag aber geringfügig überschritten wird, da der Steuerpflichtige zusätzlich zu seiner Pension ein minimales Anwesenheitsgeld für seine Zugehörigkeit zu einem Ausschuss erhalten hat, auf das er nicht verzichten konnte, außer er hätte auf die Teilnahme an diesem Ausschuss verzichtet.

B.9.1. Durch den darin enthaltenen Ausschussmechanismus kann die fragliche Bestimmung zur Folge haben, dass der verlorene Steuervorteil höher ist als der zusätzlich zur Pension oder den Ersatzeinkünften erhaltene Betrag.

B.9.2. Seit dem Steuerjahr 2008 enthält die fragliche Bestimmung eine Stufenregel, mit der vermieden werden soll, dass der Vorteil der tatsächlichen Befreiung vollständig verloren geht, wenn die Pension oder die Ersatzeinkünfte den festgelegten Höchstbetrag geringfügig übersteigen.

In der Begründung zu Artikel 38 (mit der Nummer 35 im Entwurf) des Gesetzes vom 17. Mai 2007 « zur Ausführung des überberuflichen Abkommens für den Zeitraum 2007-2008 » heißt es diesbezüglich:

« Comme il ressort d'innombrables questions parlementaires sur le sujet, il existe une lourde charge pour le contribuable lorsque l'exonération d'impôt de fait reprise à l'article 154 du Code des impôts sur les revenus 1992 tombe parce que le revenu obtenu excède de peu la limite fixée.

Le Gouvernement entend remédier à cela en proposant la solution suivante :

- 1° tant que le revenu n'excède pas la limite, l'exonération de fait actuelle reste valable;
- 2° dès que le revenu excède la limite, une règle de palier est appliquée.

Cette règle vise, en cas de léger dépassement des limites, à ce que l'impôt final ne soit pas plus élevé que le revenu qui excède la limite.

De cette manière, la pression fiscale est diminuée de manière significative par rapport à la réglementation actuelle » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-3011/001, SS. 17-18).

B.10.1. Diese in Paragraph 3/1 der fraglichen Bestimmung enthaltene Stufenregel verhindert den vollständigen Verlust der zusätzlichen Steuerermäßigung, wenn der Betrag der Pension den festgelegten Höchstbetrag geringfügig übersteigt. Hingegen geht die zusätzliche Steuerermäßigung vollständig verloren, wenn der Steuerpflichtige im Laufe des betreffenden Jahres ein anderes Einkommen hat, das er gleichzeitig mit seiner Pension bezieht, auch wenn der in der fraglichen Bestimmung festgelegte Höchstbetrag aus diesem Grund nur geringfügig überschritten wird.

B.10.2. Es ist Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, dass eine zusätzliche Steuerermäßigung den Steuerpflichtigen gewährt wird, deren Nettoeinkünfte ausschließlich aus einer Pension bestehen und einen bestimmten Höchstbetrag nicht übersteigen. Aber insoweit Artikel 154 § 3/1 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung eine

Stufenregel für den Fall vorsieht, dass die Pensionseinkünfte den Höchstbetrag geringfügig übersteigen, während eine solche Korrektur nicht möglich ist, wenn der Höchstbetrag im gleichen Maße geringfügig überschritten wird aufgrund des Umstands, dass der Steuerpflichtige, dessen Pension die festgelegte Höchstgrenze nicht überschritten hat, außerdem ein minimales Anwesenheitsgeld für seine Zugehörigkeit zu einem Ausschuss erhalten hat, hat die fragliche Bestimmung Folgen, die im Hinblick auf die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele unverhältnismäßig sind.

B.11. Insofern die fragliche Bestimmung die Steuerpflichtigen, deren Pension nicht die festgelegte Grenze übersteigt, von der darin vorgesehenen Stufenregel ausschließt, wenn sie zusätzlich ein geringes Einkommen erhalten, ist sie nicht vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Artikel 154 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung, verstößt nicht gegen Artikel 23 der Verfassung.

- Dieselbe Bestimmung verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern sie die Steuerpflichtigen, deren Pension nicht die festgelegte Grenze übersteigt, von der darin vorgesehenen Stufenregel ausschließt, wenn sie zusätzlich ein geringes Einkommen erhalten.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 11. Februar 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) F. Daoût