



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 106/2022
vom 15. September 2022
Geschäftsverzeichnismr. 7642
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 145⁵, 145²³ und 145²⁴ des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Löwen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus der vorsitzenden Richterin J. Moerman, dem Präsidenten P. Nihoul, den Richtern Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia und W. Verrijdt, und dem emeritierten Richter J.-P. Moerman gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz der Richterin J. Moerman,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 17. September 2021, dessen Ausfertigung am 23. September 2021 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Löwen folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 145⁵, 145²³ und 145²⁴ des EStGB 1992 – in der für die Steuerjahre 2007 bis einschließlich 2017 anwendbaren Fassung – gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie einen Behandlungsunterschied herbeiführen zwischen ansässigen Ehepaaren, für die eine gemeinsame Veranlagung festgelegt wird und bei denen einer der Ehepartner Gehälter bezieht, welche von einer internationalen Organisation stammen und vertraglich unter Progressionsvorbehalt befreit sind, wobei dieser Kategorie die Steuerermäßigungen für Leistungen, die mit Dienstleistungsschecks vergütet werden, für das Bausparen, für Ausgaben zur Energieeinsparung und für Zinsen von Grünanleihen teilweise versagt werden, und Ehepaaren, bei denen ein Ehepartner Einnahmen bezieht, welche vertraglich unter Progressionsvorbehalt befreit sind und von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union stammen, die aber den Steuervorteil für Dienstleistungsschecks, für das Bausparen, für Ausgaben zur Energieeinsparung und für Zinsen von Grünanleihen nicht verlieren, indem für sie die Artikel 145⁵, 145²³ und 145²⁴ des EStGB 1992 infolge des Urteils

Jacob und Lennertz des Gerichtshofes der Europäischen Union (C-174/18, 14. März 2019) außer Anwendung gelassen werden müssen? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit verschiedener Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), die verschiedene Steuerermäßigungen zum Inhalt haben, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung. In der Auslegung des vorlegenden Rechtsprechungsorgans würden diese im Falle einer gemeinsamen Veranlagung bei beiden Ehepartnern berücksichtigt, die über ein als steuerpflichtig angesehenes Einkommen verfügten, selbst wenn eines der beiden Einkommen nach einer internationalen Rechtsvorschrift unter Progressionsvorbehalt befreit sei. In diesem Falle verliere die Familie einen Teil dieser Steuervorteile.

B.1.2. Die Ausgangstreitigkeit bezieht sich auf drei Steuervorteile, wie sie während der Steuerjahre 2007 bis 2017 gegolten haben und die von einem Ehepaar beansprucht werden, das eine gemeinsame Steuererklärung eingereicht hat.

Zwei dieser Steuervorteile werden unter den Ehepartnern auf Grundlage der « Proportionalitätsregel entsprechend dem Einkommen » aufgeteilt. Es betrifft die Steuerermäßigung für mit Dienstleistungsschecks vergütete Leistungen (nachstehend: Ermäßigung für Dienstleistungsschecks) im Sinne von Artikel 145²³ des EStGB 1992 und die Steuerermäßigung für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung (nachstehend: Ermäßigung für Energieeinsparung) im Sinne von Artikel 145²⁴ des EStGB 1992.

Für den dritten Steuervorteil, die Steuerermäßigung für Tilgungszahlungen bei Hypothekendarlehen (nachstehend: Ermäßigung für das Bausparen) im Sinne von Artikel 145⁵ des EStGB 1992, hat der Gesetzgeber keine Aufteilungsregel vorgesehen.

B.2.1. Artikel 145²³ des EStGB 1992, der während der Steuerjahre 2007 bis 2017 nicht wesentlich abgeändert wurde, legt fest:

« § 1. Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die in Artikel 145²¹ erwähnte Steuerermäßigung entsprechend dem gemäß Artikel 130 besteuerten Einkommen jedes Ehepartners in der Gesamtheit der gemäß Artikel 130 besteuerten Einkünfte der beiden Ehepartner proportional aufgeteilt.

[...] ».

Artikel 145²¹ des EStGB 1992, der in diesem Zeitraum ebenfalls nicht wesentlich abgeändert wurde, bestimmt:

« Unter den in Artikel 145²² vorgesehenen Bedingungen wird eine Steuerermäßigung gewährt, die auf der Grundlage der Ausgaben bis höchstens 920 EUR pro Steuerpflichtigen berechnet wird, die keine Werbungskosten darstellen und während des Besteuerungszeitraums tatsächlich gezahlt werden für Leistungen, die ein Arbeitnehmer im Rahmen der lokalen Beschäftigungsagenturen zu erbringen hat, oder für Leistungen, die mit Dienstleistungsschecks vergütet werden, die im Gesetz vom 20. Juli 2001 zur Förderung der Entwicklung von Dienstleistungen und Arbeitsplätzen im Nahbereich erwähnt sind, aber keine sozialen Dienstleistungsschecks sind.

Die Steuerermäßigung beträgt 30 Prozent der in Absatz 1 erwähnten Ausgaben.

[...] ».

B.2.2. Artikel 145²⁴ des EStGB 1992, der in diesem Zeitraum ebenso nicht wesentlich abgeändert wurde, bestimmt:

« § 1. Ermäßigungen für Ausgaben zur Energieeinsparung, die 2011 und 2012 gezahlt wurden und gemäß den auf diese Ausgaben anwendbaren Bestimmungen auf die drei Besteuerungszeiträume nach dem Besteuerungszeitraum übertragen werden können, in dem die Ausgaben tatsächlich getätigt worden sind, werden in den Grenzen und gemäß den Modalitäten gewährt, die in vorliegendem Paragraphen festgelegt sind.

Der Gesamtbetrag der verschiedenen Steuerermäßigungen darf pro Besteuerungszeitraum und pro Wohnung nicht mehr als 2.000 EUR betragen. Dieser Betrag wird jedoch um 600 EUR erhöht, sofern diese Erhöhung ausschließlich eine übertragene Steuerermäßigung für Ausgaben für die Installation von photovoltaischen Solarzellen zur Umwandlung von Sonnenenergie in elektrische Energie betrifft.

[...]

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die Steuerermäßigung entsprechend dem gemäß Artikel 130 besteuerten Einkommen jedes Ehepartners in der Gesamtheit der gemäß Artikel 130 besteuerten Einkünfte der beiden Ehepartner proportional aufgeteilt.

[...]

§ 2. [...]

§ 3. Eine Steuerermäßigung wird für Zinsen gewährt, die sich auf die in Artikel 2 des Gesetzes vom 27. März 2009 zur Belebung der Wirtschaft erwähnten Darlehensverträge beziehen.

[...]

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die Steuerermäßigung entsprechend dem gemäß Artikel 130 besteuerten Einkommen jedes Ehepartners in der Gesamtheit der gemäß Artikel 130 besteuerten Einkünfte der beiden Ehepartner proportional aufgeteilt.

[...] ».

B.2.3. Artikel 145⁵ des EStGB 1992, der auch nicht wesentlich abgeändert wurde, legt fest:

« In Artikel 145¹ Nr. 3 erwähnte Summen, die für Tilgung oder Wiederherstellung einer Hypothekenanleihe gezahlt werden, werden für die Ermäßigung berücksichtigt unter der Bedingung, dass die Anleihe aufgenommen wird:

1. bei einem Institut, dessen Sitz im Europäischen Wirtschaftsraum liegt,
2. für eine Laufzeit von mindestens zehn Jahren.

[...] ».

Die Steuerverwaltung vertritt den Standpunkt, dass in den Fällen, in denen ein Hypothekendarlehen gesamtschuldnerisch und ungeteilt von beiden Ehepartnern eingegangen worden sei, um eine Wohnung zu bauen, zu erwerben oder umzubauen, die zur ehelichen Gemeinschaft oder den Ehepartnern als ungeteilter Rechtsgemeinschaft gehöre, die in Artikel 145¹ Nr. 3 des EStGB 1992 erwähnten Tilgungszahlungen bei den Ehepartnern immer nach der von ihnen festgelegten Weise der Aufteilung berücksichtigt würden (Komm. ESt Nr. 145/5/25 und Komm. ESt Nr. 145/5/26).

B.3.1. Das steuerpflichtige Einkommen wird in Artikel 6 des EStGB 1992 definiert:

«Das steuerpflichtige Einkommen besteht aus der Gesamtheit der Nettoeinkünfte abzüglich der abzugsfähigen Ausgaben.

Die Gesamtheit der Nettoeinkünfte entspricht der Summe der Nettoeinkünfte nachstehender Kategorien:

1. Einkünfte aus unbeweglichen Gütern,
2. Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern,
3. Berufseinkünfte,
4. verschiedene Einkünfte ».

Berufseinkünfte werden in Artikel 23 des EStGB 1992 definiert, der für die betreffenden Steuerjahre bestimmt:

« § 1. Berufseinkünfte sind Einkünfte, die direkt oder indirekt aus Tätigkeiten jeglicher Art stammen, und zwar:

1. Gewinne,
2. Profite,
3. Gewinne und Profite aus einer vorherigen Berufstätigkeit,
4. Entlohnungen,
5. Pensionen, Renten und als solche geltende Zulagen.

§ 2. Als Nettobetrag der Berufseinkünfte gilt der Gesamtbetrag dieser Einkünfte mit Ausnahme der steuerfreien Einkünfte und nach Ausführung folgender Operationen:

1. Der Bruttobetrag der Einkünfte aus jeder Berufstätigkeit wird um die Werbungskosten in Bezug auf diese Einkünfte verringert.

2. Während des Besteuerungszeitraums aufgrund irgendeiner Berufstätigkeit erlittene berufliche Verluste werden von den Einkünften aus anderen Berufstätigkeiten abgezogen.

3. Von den gemäß Nr. 1 und 2 bestimmten Berufseinkünften werden berufliche Verluste der vorherigen Besteuerungszeiträume abgezogen.

4. [...].

§ 3. Der König legt Modalitäten und Reihenfolge der Steuerbefreiungen und Abzüge fest ».

B.3.2. Die fraglichen Bestimmungen sind, insoweit sie sich auf Steuerermäßigungen beziehen, im Lichte von Artikel 155 des EStGB 1992 zu lesen, der sich auf die Steuerermäßigung für Einkünfte ausländischer Herkunft bezieht. Dieser Artikel, in der für die betreffenden Steuerjahre 2007 bis 2017 geltenden Fassung, bestimmt:

« Einkünfte, die aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, werden für die Festlegung der Steuer berücksichtigt, wobei die Steuer jedoch im Verhältnis zum Anteil der steuerfreien Einkünfte an der Gesamtheit der Einkünfte ermäßigt wird.

Dies gilt ebenfalls für:

- Einkünfte, die aufgrund anderer internationaler Verträge oder Abkommen steuerfrei sind, sofern sie eine Progressionsvorbehaltsklausel vorsehen,

[...]

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die Ermäßigung pro Steuerpflichtigen auf die Gesamtheit seiner Nettoeinkünfte berechnet ».

Mit dieser Bestimmung wird vermieden, dass bei der Umsetzung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Befreiung der in einem anderen Staat versteuerten Einkünfte zur Folge hat, dass sich die Progression der in Belgien auf die anderen nicht steuerfreien Einkünfte geschuldeten Steuer vermindert.

Dieser Mechanismus des « Progressionsvorbehalts » stellt somit eine Abschwächung der Befreiungen aus der Anwendung von Abkommen, mit denen die Doppelbesteuerung vermieden werden soll, dar. Mit dieser Maßnahme soll vermieden werden, dass die steuerpflichtigen Einkünfte eines Steuerpflichtigen, der steuerfreie Einkünfte hat, weil sie in einem anderen Staat besteuert werden, in Belgien mit einem Steuersatz belegt werden, der unter dem liegt, der für die Einkünfte der Steuerpflichtigen, die vergleichbare Einkünfte in Belgien haben, gilt.

B.3.3. In einer Entscheidung vom 30. Oktober 2015 (F.14.0160.F) hat der Kassationshof geurteilt:

« En vertu de l'article 6 du Code des impôts sur les revenus 1992, le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des

dépenses déductibles, cet ensemble étant égal à la somme des revenus nets des catégories suivantes : 1° les revenus des biens immobiliers; 2° les revenus des capitaux et biens mobiliers; 3° les revenus professionnels; 4° les revenus divers.

Suivant l'article 23, § 2, de ce Code, le montant net des revenus professionnels s'entend du montant total de ces revenus, à l'exception des revenus exonérés et après déduction successive des frais professionnels et des pertes professionnelles.

[...]

En vertu de l'article 3, alinéa 1er, du Protocole additionnel du 6 juillet 1970 à la Convention internationale de coopération pour la sécurité de la navigation aérienne 'Eurocontrol' du 13 décembre 1960, modifié par l'article 1er du Protocole du 21 novembre 1978, les membres du personnel de l'organisation sont soumis à un impôt au profit de celle-ci sur les traitements et salaires qu'elle leur verse et, à la date d'application de cet impôt, les traitements et salaires sont exonérés de l'impôt national sur le revenu, les Etats contractants pouvant toutefois tenir compte des traitements et salaires exonérés lorsqu'ils déterminent le montant de l'impôt applicable à tout autre revenu.

Usant de cette faculté, l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable à partir de l'exercice d'imposition 2006, prévoit, en son alinéa 2, combiné avec l'alinéa 1er, que les revenus exonérés en vertu de traités ou accords internationaux qui comportent une clause de réserve de progressivité sont pris en considération pour la détermination de l'impôt belge sur les revenus mais que cet impôt est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus et, en son alinéa 3, que, lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction est calculée par contribuable sur l'ensemble de ses revenus nets.

Il suit de ces dispositions que, si les traitements et salaires payés par l'organisation internationale Eurocontrol à un membre de son personnel qui est habitant du royaume doivent être exonérés de l'impôt belge des personnes physiques, cette exonération n'est pas mise en œuvre, comme le prévoit l'article 23, § 2, du même code pour des revenus professionnels qui sont exonérés sans réserve liée au calcul de l'impôt afférent à d'autres revenus, par une exclusion de ceux-ci de la base imposable de l'intéressé mais, en raison de la réserve de progressivité assortissant ladite exonération, par l'octroi à ce dernier d'une réduction d'impôt.

Ce mode d'exonération implique que, pour la détermination de l'impôt des personnes physiques, les salaires et traitements payés par Eurocontrol soient, dans un premier temps, considérés comme des revenus professionnels imposables de leur bénéficiaire au sens des dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 régissant cet impôt et qu'ensuite seulement, une fois l'impôt déterminé sur cette base, la réduction d'impôt soit appliquée au prorata des salaires et traitements exonérés.

Après avoir constaté que le défendeur était un fonctionnaire de l'organisation internationale Eurocontrol et qu'il avait, comme la défenderesse, la qualité d'habitant du royaume assujetti à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2006, l'arrêt n'a pu, sans violer les articles 6, 23, § 2, et 155 précités, considérer que les traitements et salaires qu'il a perçus de cette organisation ne font pas partie de ses revenus imposables pour l'application des articles 134, § 1er, alinéa 2, et 145²³ du Code des impôts sur les revenus 1992 et décider, sur cette base, qu'en dépit de l'imposition commune des défendeurs, les réductions d'impôt pour

enfants à charge et celles pour prestations payées avec des titres-services doivent être appliquées exclusivement en fonction des revenus de la défenderesse ».

B.4.1. Die Artikel 145²³ und 145²⁴ des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 155 des EStGB 1992 haben zur Folge, dass die in diesen Bestimmungen vorgesehenen Steuerermäßigungen bei dem Steuerpflichtigen, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat, zu einem höheren Anteil angerechnet werden. Daraus ergibt sich, dass Paare von Ansässigen, die gemeinsam veranlagt werden und von denen einer - im vorliegenden Fall derjenige, der tatsächlich das höchste Einkommen bezieht – Gehälter einer internationalen Organisation bezieht, die unter Progressionsvorbehalt vertraglich von der Steuer befreit sind, nicht in den Genuss eines Teils der von diesen Bestimmungen eingeführten Steuerermäßigungen kommen.

B.4.2. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan legt dem Gerichtshof eine Frage über einen Behandlungsunterschied vor, der die Folge der vom Gesetzgeber gewählten Proportionalitätsregel sei, wonach die Steuerermäßigungen für das Bausparen, Dienstleistungsschecks und Energieeinsparung unter den Ehepartnern aufzuteilen seien. Den ansässigen Ehepaaren, für die eine gemeinsame Veranlagung festgelegt wird und von denen ein Ehepartner Gehälter von einer internationalen Organisation bezieht, die vertragsgemäß unter Progressionsvorbehalt befreit sind, werden nach Ansicht des vorlegenden Rechtsprechungsorgans gegenüber den ansässigen Ehepaaren unterschiedlich behandelt, bei denen einer der Ehepartner eine Besoldung erhalte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unter Progressionsvorbehalt befreit sei. Diese letztgenannte Kategorie von Personen verliere nämlich nicht einen Teil der Steuerermäßigungen für das Bausparen, Dienstleistungsschecks und Energieeinsparung, weil bei ihnen die Artikel 145⁵, 145²³ und 145²⁴ des EStGB 1992 infolge des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 14. März 2019 in der Rechtssache *Jacob und Lennertz* (C-174/18) außer Anwendung gelassen werden müssten.

B.4.3. Nach dem in B.2.3 erwähnten Standpunkt der Steuerverwaltung können ansässige Ehepaare frei wählen, dass die Steuerermäßigung für das Bausparen vollständig auf das Einkommen des Ehepartners angerechnet wird, der kein gemäß einem internationalen Abkommen unter Progressionsvorbehalt befreites Einkommen hat. Folglich ist kein Behandlungsunterschied in Bezug auf diese Steuerermäßigung gegeben. Der Gerichtshof prüft

den Behandlungsunterschied daher nur insofern, als sich diese auf die Steuerermäßigungen im Sinne der Artikel 145²³ und 145²⁴ des EStGB 1992 bezieht.

B.5.1. Nach Auffassung des Ministerrats sind die in B.4.2 erwähnten Kategorien von Personen nicht vergleichbar, da sich aus Artikel 3 Nr. 2 der Anlage V des Verwaltungsstatuts für das bei Eurocontrol fest angestellte Personal ergebe, dass bei der Bestimmung der Nettoentlohnung die persönliche und die familiäre Situation der Beamten von Eurocontrol berücksichtigt würden.

B.5.2. Die Steuerermäßigungen für Dienstleistungsschecks und Energieeinsparung sind gleichwohl nicht unter den Vergütungen und Leistungen angeführt, die nach dem vorerwähnten Artikel 3 von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.6. In seiner Entscheidung Nr. 121/2020 vom 24. September 2020 hat der Gerichtshof geurteilt, dass die Artikel 145²⁴, 145³¹, 145³³ und 105 Nr. 2 des EStGB 1992 in der für die betreffenden Steuerjahre geltenden Fassung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sind, insofern sie « die teilweise Anrechnung der Steuerermäßigungen oder der Abzüge für Ausgaben zur Energieeinsparung, für Ausgaben für die Absicherung einer Wohnung und für unentgeltliche Geldzuwendungen für den Ehepartner, der ein steuerpflichtiges Einkommen bezieht, auferlegen, auch wenn dieses Einkommen steuerfrei ist in Anwendung einer Bestimmung des internationalen Rechts, die diese Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt vorsieht, so dass der Genuss dieser Steuervorteile für diesen Haushalt teilweise verloren geht ».

In dieser Rechtssache verglich das vorlegende Rechtsprechungsorgan Ehepaare, bei denen ein Ehepartner ein Einkommen bezieht, das gemäß einem internationalen Abkommen unter Progressionsvorbehalt befreit ist, einerseits mit Ehepaaren, bei denen keiner der Ehepartner befreite Einkünfte erzielt, und andererseits mit Ehepaaren, bei denen ein Ehepartner Beamter der Europäischen Union ist.

Der Gerichtshof hat seine Entscheidung wie folgt begründet:

«B.8. Wie aus den in B.6.1 und B.6.2 zitierten Auszügen aus den Begründungen hervorgeht, ist die proportionale Anrechnung bei den fraglichen Steuervorteilen zur Regel geworden. Im Gegensatz zu der Regel der vollständigen Anrechnung bei demjenigen des Paares, der die höchsten Einkünfte bezieht, wie beim Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten, um den es in der Rechtssache ging, die zum Entscheid des Gerichtshofes Nr. 111/2017 vom 12. Oktober 2017 geführt hat, verfolgt die Regel der proportionalen Anrechnung das Ziel der gerechten Aufteilung des Vorteils auf beide Ehepartner. Folglich unterscheidet sich das Ziel der Anrechnungsmethode von demjenigen, das in Bezug auf die Anwendung der im Entscheid Nr. 111/2017 betrachteten Ermäßigung für ein Kind zu Lasten überwiegt, mit dem die Wirkung des Vorteils zugunsten des Paares als Ganzes maximiert und die Lebensentscheidungen des Paares neutralisiert werden sollte. Die fraglichen Steuervorteile sind nicht als Vorteil für den Haushalt als Ganzes gedacht, sondern sind individueller Beschaffenheit im Zusammenhang mit der Belastbarkeit des Einzelnen.

B.9. Der Gesetzgeber verfügt über eine breite Ermessensbefugnis zur Einführung von Steuern und zur Genehmigung von Steuerabzügen und Steuerermäßigungen als Anreiz für die Verwirklichung bestimmter politischer Ziele. Es obliegt ihm, eine Wahl zwischen den verschiedenen Maßnahmen zu treffen, die er hierzu als notwendig erachtet. Er konnte daher eine Modalität der Anrechnung der Steuervorteile einführen, die auf einer proportionalen Aufteilung entsprechend dem Anteil der steuerpflichtigen Einkünfte jedes Ehepartners an der Gesamtheit ihres steuerpflichtigen Einkommens beruht.

Wenn anlässlich dieser Entscheidung ein Behandlungsunterschied entsteht, insbesondere - im vorliegenden Fall - bezüglich der Modalitäten dieser Steuerermäßigung im Fall einer gemeinsamen Veranlagung, muss der Gerichtshof jedoch prüfen, ob er auf einer vernünftigen Rechtfertigung beruht.

B.10. Nichts zwingt den Gesetzgeber, wenn er einen Abzug oder eine Steuerermäßigung einführt, zu gewährleisten, dass dieser dem Haushalt oder der Familie als Ganzes zugutekommt. Der Gesetzgeber verfügt über eine breite Ermessensbefugnis, wenn er bestimmt, ob eine Steuerermäßigung dem Paar als Ganzem oder jedem einzelnen seiner Mitglieder zugutekommen soll, auch im Fall einer gemeinsamen Veranlagung, die nur eine Modalität der Steuerberechnung für den Haushalt darstellt. Es besteht im Übrigen keine Pflicht, einen Mechanismus vorzusehen, mit dem ein nicht angerechneter Restbetrag auf den Ehepartner übertragen wird.

B.11. Nach Artikel 155 des EStGB 1992, wie er vom Kassationshof ausgelegt wird, werden die von Eurocontrol gezahlten Löhne und Gehälter als steuerpflichtige Berufseinkünfte des Empfängers angesehen. Nachdem die Steuer auf dieser Grundlage bestimmt wurde, werden die Steuerermäßigungen im Verhältnis zu den steuerfreien Löhnen und Gehältern angewandt. Um jedoch zunächst die auf dieser Grundlage geschuldete Steuer zu bestimmen, werden in Anwendung der für die fraglichen Steuervorteile geltenden proportionalen Anrechnung diese beim Kläger vor dem vorlegenden Richter angerechnet, bis sein Anteil aufgebraucht ist, ohne Möglichkeit der Übertragung auf seinen Ehepartner. Die Kläger vor dem vorlegenden Richter befinden sich im vorliegenden Fall in derselben Situation wie ein Paar von belgischen Ansässigen, von denen keiner unter Progressionsvorbehalt von der Steuer befreite Einkünfte bezieht, deren steuerpflichtige Einkünfte auf die gleiche Weise unter Berücksichtigung ihrer

Nettoeinkünfte bestimmt werden und die auch nicht die Möglichkeit einer Übertragung des Restbetrags auf den Ehepartner haben.

B.12. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass durch die fraglichen Bestimmungen kein Behandlungsunterschied zwischen den vom vorliegenden Richter erwähnten Haushalten eingeführt wird.

B.13. Die fraglichen Bestimmungen sind vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

B.14.1. Der Behandlungsunterschied zwischen den vorbezeichneten Paaren von Ansässigen und den Paaren, von denen einer Beamter der Europäischen Union ist, ergibt sich aus einer Bestimmung des Rechts der Europäischen Union, nämlich Artikel 12 des Protokolls (Nr. 7) über Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (*ABl.* 326 vom 26. Oktober 2012), der ausschließlich auf Beamte und sonstigen Bedienstete der Union Anwendung findet. Das Protokoll wird vom Gerichtshof der Europäischen Union dahin ausgelegt, dass es ‘ jeder innerstaatlichen Besteuerung entgegensteht, die die Beamten oder sonstigen Bediensteten [der Union] deshalb unmittelbar oder mittelbar belastet, weil sie ein Gehalt von [der Union] beziehen, unabhängig von ihrer Natur und ihren Erhebungsvoraussetzungen und selbst dann, wenn die fragliche Steuer nicht nach der Höhe dieses Gehalts berechnet wird ’ somit nicht dem Progressionsvorbehalt (EuGH, 24. Februar 1988, *Kommission gegen Belgien*, C-260/86, Randnr. 10; 22. März 1990, *Tither*, C-333/88, Randnr. 12, und 25. Mai 1993, *Kristoffersen*, C-263/91, Randnr. 14). Die vorgesehene Befreiung unterliegt somit nicht dem Progressionsvorbehalt.

B.14.2. Da die Beamten von Eurocontrol unter Progressionsvorbehalt befreite Löhne und Gehälter beziehen, werden diese Einkünfte für die Berechnung der Besteuerungsgrundlage in Anwendung von Artikel 155 des EStGB 1992, wie er durch den Kassationshof ausgelegt wird, berücksichtigt. Folglich ist ihre Situation nicht vergleichbar mit der von Beamten und sonstigen Bediensteten der Europäischen Union, sodass der vorerwähnte Behandlungsunterschied nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung unvereinbar ist ».

B.7.1. Mit der vorliegenden Vorabentscheidungsfrage legt das vorliegende Rechtsprechungsorgan im Wesentlichen die gleiche Problematik vor, wenn auch auf Grundlage eines anderen Vergleichs. Es vergleicht ansässige Ehepaare, bei denen ein Ehepartner ein Einkommen bezieht, das gemäß einem internationalen Abkommen unter Progressionsvorbehalt befreit ist, mit ansässigen Ehepaaren, bei denen einer der Ehepartner eine Besoldung erhält, die gemäß einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unter Progressionsvorbehalt befreit ist. Es weist darauf hin, dass diese letztgenannte Kategorie von Personen die betreffenden Steuervorteile infolge des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 14. März 2019 in der Rechtssache *Jacob und Lennertz* (C-174/18) uneingeschränkt beanspruchen könne.

B.7.2. Im diesem Urteil hat der Europäische Gerichtshof für Recht erkannt:

« Art. 45 AEUV ist dahin auszulegen, dass er der Anwendung einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die bewirkt, dass ein in diesem Staat wohnhaftes Ehepaar, bei dem ein Ehegatte eine Pension in einem anderen Mitgliedstaat bezieht, die in dem ersten Mitgliedstaat aufgrund eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist, einen Teil der von diesem Mitgliedstaat gewährten Steuervergünstigungen einbüßt ».

B.7.3. Die Situation von ansässigen Ehepaaren, bei denen ein Ehepartner ein Einkommen von Eurocontrol bezieht, das nach Artikel 3 Absatz 1 des Zusatzprotokolls vom 6. Juli 1970 zum Internationalen Übereinkommen vom 13. Dezember 1960 über Zusammenarbeit zur Sicherung der Luftfahrt «Eurocontrol» unter Progressionsvorbehalt von den belgischen Einkommensteuern befreit ist, weist keinen Bezug zum Anwendungsbereich des Rechts der Europäischen Union auf. Folglich findet die in Artikel 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union gewährleistete Freizügigkeit der Arbeitnehmer darauf keine Anwendung. Diese Ehepaare befinden sich daher in einer rein innerstaatlichen Situation. Sie sind deshalb vorliegend nicht mit Ehepaaren vergleichbar, bei denen einer der Ehepartner eine Besoldung erhält, die gemäß einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unter Progressionsvorbehalt befreit ist, und deren Situation in den Anwendungsbereich des Rechts der Europäischen Union fällt.

B.7.4. In Anbetracht des Vorstehenden sind die Artikel 145⁵, 145²³ und 145²⁴ des EStGB 1992 vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 145⁵, 145²³ und 145²⁴ des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 15. September 2022.

Der Kanzler,

Die vors. Richterin,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Moerman