



Verfassungsgerichtshof

**Entscheidung Nr. 170/2023
vom 14. Dezember 2023
Geschäftsverzeichnissnr. 7841**

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 28 und 60 Absatz 4 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen », erhoben von Sylvia Abels und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, D. Pieters und E. Bribosia, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 23. Juli 2022 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 26. Juli 2022 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 28 und 60 Absatz 4 des Programmgesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 28. Januar 2022, Berichtigung im *Belgischen Staatsblatt* vom 7. März 2022): Sylvia Abels, Claudia De Vlieger, Johannes Engels, Dick Galle, Marcel Gielis, Jozef Gorissen, Johannes Groeneveld, Ernest Groensmit, Richard Nibbrig, Andreas Hendriks, Frank Hiemstra, Gerlach Hofmann, Gijsbregt Jansen, Herman Lauwerysen, Johann Lebacqz, Sioe Liem, Albert Lippens, Johan Muys, Martine Peetermans, Jozef Pelgrims, Maria Philips, Paul Put, Anton Renting, Noebar Sipaan, Jozef Sleeckx, Franciscus Sweerts, Joseph Van Dierendonck, Matheus Van Hugten, Johannes Van Laarhoven, Aart Vrijlandt, Agnes Jonkman und Dionys Willems, unterstützt und vertreten durch RÄin C. Hendrickx, in Brüssel zugelassen.

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch A. Lauwers und S. Dedeli, Berater beim FÖD Finanzen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagenden Parteien haben einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht, und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht

Durch Anordnung vom 20. September 2023 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter D. Pieters und E. Bribosia beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 4. Oktober 2023 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Infolge des Antrags der klagenden Parteien auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 4. Oktober 2023 den Sitzungstermin auf den 8. November 2023 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 8. November 2023

- erschienen
- . RÄin C. Hendrickx, für die klagenden Parteien,
- . Beraterin A. Lauwens, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter D. Pieters und E. Bribosia Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Die klagenden Parteien sind allesamt Einwohner des Königreichs Belgien, die eine ergänzende Pension erhalten, die während ihrer Beschäftigung bei einem niederländischen Arbeitgeber in den Niederlanden aufgebaut wurde. Die Steuerregelung, die für die ihnen gezahlten ergänzenden Pensionen gilt, ist einerseits im Einkommensteuergesetzbuch 1992 (EStGB 1992) und andererseits im Abkommen vom 5. Juni 2001 zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom

Vermögen (nachstehend: belgisch-niederländisches Doppelbesteuerungsabkommen) vorgesehen.

B.1.2. Artikel 39 § 2 Nr. 2 Buchstabe *a*) des EStGB 1992, vor seiner Abänderung durch Artikel 77 des Gesetzes vom 28. April 2003 « über ergänzende Pensionen und das Besteuerungssystem für diese Pensionen und für bestimmte Zusatzleistungen im Bereich der sozialen Sicherheit » (nachstehend: Gesetz vom 28. April 2003), bestimmt, dass Pensionen einkommensteuerfrei sind, sofern sie aus einem individuellen Lebensversicherungsvertrag hervorgehen und vorher keine Steuerermäßigung gewährt wurde. Die zugrunde legende Überlegung ist die, dass, wenn die Beiträge, die zu einer solchen Pension geführt haben, besteuert wurden, sie bei der Auszahlung nicht als Einkommen besteuert werden (EuGH, 28. Januar 1992, C-204/90, *H.-M. Bachmann*, ECLI:EU:C:1992:35, Randnrn. 21 und 22).

B.1.3. Nach ständiger Rechtsprechung des Kassationshofs, die insofern auf dem Rundschreiben Ci.RH.241/240.482 vom 31. März 1969 beruht, muss die Steuerregelung für die Auszahlung einer in den Niederlanden aufgebauten Pension bestimmt werden, indem zunächst festgestellt wird, wie die Beiträge im Falle ihrer Besteuerung in Belgien steuerlich behandelt worden wären. Die so aufgebauten Pensionen werden als « aus einem individuellen Lebensversicherungsvertrag hervorgehend » angesehen, wenn die Arbeitgeberbeiträge zum Zeitpunkt ihrer Einzahlung als endgültiger und ausschließlicher Vorteil des Arbeitnehmers einzustufen sind - nach dem sogenannten Kriterium der endgültig erworbenen Rechte (siehe u.a. Kass., 11. April 2002, F.00.0078.N, ECLI:BE:CASS:2002:ARR.20020411.26; 12. November 2009, F.08.0019.N, ECLI:BE:CASS:2009:ARR.20091112.16; 14. Januar 2011, F.09.0105.N, ECLI:BE:CASS:2011:ARR.20110114.2). In Bezug auf die spezifische Situation der ergänzenden Pensionen, die in den Niederlanden aufgebaut wurden, unterlagen diese Beiträge zu diesem Zeitpunkt dem niederländischen Steuersystem, weshalb in Belgien selbstverständlich keine Befreiung im Sinne von Artikel 39 § 2 Nr. 2 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 angewandt worden ist. Ergänzende Pensionen, die in den Niederlanden aufgebaut wurden, jedoch in Belgien gezahlt werden, und die das Kriterium der endgültig erworbenen Rechte erfüllen, werden folglich von der Einkommensteuer befreit.

B.1.4. Durch Artikel 77 des Gesetzes vom 28. April 2003 wurde Artikel 39 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 allerdings um einen Buchstaben *d*) ergänzt, wodurch Pensionen, die aus einem individuellen Lebensversicherungsvertrag hervorgehen, nicht unter die Befreiung fallen, wenn

sie ganz oder teilweise durch Arbeitgeberbeiträge oder Beiträge des Unternehmens gebildet wurden. Diese zusätzliche Bedingung war das Gegenstück zur Steuerbefreiung, die mit demselben Gesetz vom 28. April 2003 in Artikel 38 des EStGB 1992 für die Vorteile eingeführt wurde, die sich für Arbeitnehmer, die in Artikel 30 Nr. 1 des EStGB 1992 erwähnte Entlohnungen beziehen, aus der Zahlung der in Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 erwähnten Arbeitgeberbeiträge und -prämien ergeben, sofern, wenn es sich um eine individuelle Vereinbarung handelt, beim Arbeitgeber auch eine kollektive Vereinbarung besteht, die den Arbeitnehmern oder einer spezifischen Kategorie von Arbeitnehmern auf gleiche und nicht diskriminierende Weise zugänglich ist.

Nach der Rechtsprechung des Kassationshofs ergibt sich aus der Verbindung von Artikel 34 § 1 Nr. 2 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 mit Artikel 38 § 1 Nr. 18 und Artikel 39 § 2 Nr. 2 desselben Gesetzbuches, dass die Zahlung einer Pension oder einer Rente, die auf einer vor dem 1. Januar 2004 getroffenen Vereinbarung beruht und die ganz oder teilweise durch einen seit dem 1. Januar 2004 gezahlten Arbeitgeberbeitrag gebildet wurde, der progressiven Besteuerung unterliegt, insofern diese Pension durch seit dem 1. Januar 2004 gezahlte Arbeitgeberbeiträge gebildet wurde (siehe u.a. Kass., 21. September 2018, F.15.0150.N, ECLI:BE:CASS:2018:ARR.20180921.3; 27. Januar 2023, F.21.0075.N, ECLI:BE:CASS:2023:ARR.20230127.1N.9). Die Steuerverwaltung ist mit dieser Rechtsprechung jedoch in konsequenter Weise nicht einverstanden und ist der Ansicht, dass auch Zahlungen, die auf Beiträgen beruhten, die vor dem 1. Januar 2004 eingezahlt worden seien, dem progressiven Steuersatz unterlägen (am 21. April 2021 auf die Frage Nr. 275 gegebene Antwort, *Fragen und Antworten*, Kammer, 2020-2021, Nr. 48, SS. 159 und 160).

B.1.5. Die Frage, ob eine Pension, die auf diese Weise ganz oder teilweise gebildet wurde, der progressiven Besteuerung unterliegt, spielt im Rahmen der Anwendung des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens eine Rolle. Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe *a*) dieses Abkommens sieht die Besteuerung im Wohnstaat für Pensionen und andere vergleichbare Einkommen, die an einen Einwohner eines Vertragsstaates im Zusammenhang mit einer früheren Beschäftigung gezahlt werden, sowie für Leibrenten und Auszahlungen - gegebenenfalls periodischen - aus Pensionssparen, Pensionsfonds und Gruppenversicherungen vor.

Absatz 2 enthält eine Ausnahme zu dieser Regel und räumt auch dem Herkunftsstaat, das heißt dem Staat, von dem die vorerwähnten Einkommenselemente ausgehen, ein Recht zur Besteuerung der vorerwähnten Einkommenselemente ein, wenn und insofern bestimmte Bedingungen kumulativ erfüllt sind, nämlich:

- der Aufbau der betreffenden Einkünfte war im Herkunftsstaat mit « Steuererleichterungen » verbunden, was beinhaltet, daß der Anspruch auf die Pension im Herkunftsstaat steuerfrei aufgebaut wurde oder die Beiträge für Steuervorteile im Herkunftsstaat berücksichtigt wurden;

- die Einkünfte werden im Aufenthaltsstaat des Empfängers nicht zu dem im allgemeinen für Berufseinkünfte aus einer nicht selbständigen Erwerbstätigkeit geltenden Tarif besteuert, oder der Bruttobetrag der betreffenden Einkünfte wird in diesem Aufenthaltsstaat zu weniger als 90 Prozent in die Besteuerung einbezogen;

- der gesamte Bruttobetrag der Einkünfte ist pro Kalenderjahr höher als 25.000 Euro.

B.1.6. Aus der Klageschrift und dem Schriftsatz der klagenden Parteien und insbesondere aus dem dritten Klagegrund ergibt sich, dass für die Beiträge, die vor 2004 in den Niederlanden im Rahmen ihrer ergänzenden Pension eingezahlt wurden, zu jenem Zeitpunkt dort eine Steuererleichterung galt. Die Zahlungen auf der Grundlage dieser Pensionen erfüllen nach ihrer Auffassung nämlich die Bedingung aus Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe *a*) des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens. Die Frage, ob diese Zahlungen in Belgien der progressiven Besteuerung unterliegen oder nicht (Bedingung aus Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe *b*)), ist daher bei der Bestimmung der Steuerbefugnis wesentlich. Die Frage, ob die Zahlungen womöglich insgesamt der progressiven Besteuerung unterliegen, ist auch relevant, da die niederländische Verwaltung, sowie manche niederländische Gerichte, Artikel 18 Absatz 2 des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens so auslegt, dass, wenn die Bedingungen erfüllt sind, die Steuerbefugnis für die gesamte Pension auf den Quellenstaat übertragen wird (Gerichtshof 's-Hertogenbosch, 1. Februar 2023, Nrn. 21/00618, 21/00619 und 21/00621, ECLI:NL:GHSHE:2023:466).

B.1.7. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 28 und 60 Absatz 4 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher

Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 21. Januar 2022). Artikel 28 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 ergänzt Artikel 39 § 2 des EStGB 1992 um einen zweiten und dritten Absatz:

« Les revenus visés à l’alinéa 1er, 2°, ne comprennent pas les revenus qui résultent de pensions, de pensions complémentaires, de capitaux, de rentes et de valeurs de rachat, qui sont constitués dans le cadre d’un régime de pension, étranger ou non, que l’affilié ait ou non accédé individuellement au régime de pension et que la constitution de la pension, des capitaux ou des rentes ait lieu ou non au profit permanent et exclusif de l’affilié.

Pour l’application du présent article, on entend par régime de pension, un engagement collectif de pension d’un employeur pour lequel des fonds sont collectés et gérés dans un organisme de pension ou un fonds de pension interne pour ou par les employeurs pour le compte d’au moins deux travailleurs affiliés, anciens travailleurs ou leurs ayants droit, en vue de la distribution d’une pension, d’un capital ou d’une rente, et qui est régi par un régime applicable de façon commune à tous les travailleurs affiliés et, le cas échéant, à leurs ayants droit, répartis ou non en différentes catégories ».

Artikel 60 Absatz 4 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 bestimmt:

« L’article 28 est applicable à partir de l’exercice d’imposition 2022 ».

B.1.8. Aus den Vorarbeiten ergibt sich, dass diese Bestimmungen als Rahmen die in B.1.1 bis B.1.6 dargelegte Angelegenheit der Besteuerung der ausländischen ergänzenden Pensionen und insbesondere Pensionen haben, die in den Niederlanden aufgebaut wurden:

« Cette disposition ne fait que clarifier les incohérences entre les régimes de pension étrangers et nationaux, ce qui entraîne une perte de recettes fiscales pour l’étranger.

Il est inutile de préciser qu’il n’est pas toujours simple d’appliquer les règles fiscales belges aux régimes de pension étrangers. Dans la pratique, cela a mené à différentes interprétations et incertitudes. Le risque s’accroît que l’imposition des pensions complémentaires belges soit remise en question étant donné que les pensions étrangères, qui sont constituées pratiquement de la même manière, sont traitées différemment. La même chose vaut pour les pensions des organisations internationales. Il s’agit des conséquences d’une interprétation de l’article 39, § 2, 2°, CIR 92 que le législateur n’a jamais souhaitée.

L’exemple le plus connu de la problématique précitée est le traitement fiscal des pensions d’un employeur néerlandaises qui sont octroyées à des Néerlandais venus habiter en Belgique ou à des Belges qui ont travaillé aux Pays-Bas et y ont constitué une pension complémentaire.

La jurisprudence considère structurellement que les régimes de pension à caractère individuel [lire : collectif] sont des assurances-vie qui tombent sous l’exception de l’article 39, § 2, 2°, CIR 92. Cependant, ces pensions collectives sont des pensions complémentaires régulées par exemple par CCT, sont l’objet de grèves et sont soumises à des règlements qui valent pour tous les travailleurs d’une entreprise. L’idée que des pensions collectives doivent

être fiscalement considérées comme ‘ individuelles ’ car la personne adhère au régime en tant qu’individu, va à l’encontre du principe selon lequel le droit fiscal respecte le droit commun, à moins qu’il n’y déroge. Et il n’est pas question ici d’une dérogation. En d’autres termes, l’intention ici n’est pas de catégoriser des pensions étrangères du deuxième pilier en tant que pensions du troisième pilier. Ces dernières n’ayant en effet pas de rapport avec l’employeur ou avec un caractère collectif. Le présent article a comme but de préciser que l’exception de l’article 39, § 2, 2°, CIR 92 ne peut causer aucune discrimination sur base de l’origine étrangère ou belge : lorsque les principes de la pension du deuxième pilier sont respectés, les règles qui valent pour ce deuxième pilier seront applicables de la même façon aux sommes en question, indépendamment de savoir si elles sont d’origine étrangère ou belge.

Les revenus des fonds de pension collectifs ont toujours été imposables en tant que pension complémentaire au sens de l’article 34, CIR 92.

D’un point de vue du droit commun, une distinction nette est faite entre les engagements de pension individuels et collectifs. Il ne convient pas de qualifier fiscalement des pensions collectives étrangères en tant qu’assurances-vie individuelles, cela supposerait une dérogation fiscale, alors que la loi ne le prescrit pas.

Entre-temps, cette problématique continue de se propager. En plus des pensions complémentaires d’autres pays, les pensions des institutions internationales avec lesquelles la Belgique a un accord de siège sont exonérées. Ces derniers fonds de pension (comme l’*United Nations Joint Staff Pension Fund*, pour lequel aucun impôt interne sur le revenu n’est même prélevé sur le revenu) ont eux-mêmes plus le caractère d’une pension légale (c.-à-d. du premier pilier) que du deuxième pilier, car ils remplacent la pension légale d’un pays. Cette piste n’est plus justifiable vis-à-vis des contribuables qui travaillent et/ou entreprennent ici, et qui constituent une pension ici et paient des impôts dessus. Ils sont en effet désavantagés, ce qui rend notre économie belge [moins] attractive pour les travailleurs, ce qui n’était pas du tout l’objectif.

Au moyen du présent projet, la discussion et problématique d’inégalité fiscale et d’insécurité juridique susvisée est désormais définitivement réglée. Il est explicitement prévu que les pensions provenant d’un engagement collectif de pension d’un employeur pour lequel des fonds sont collectés et gérés dans un organisme de pension ou un fonds de pension interne pour ou par les employeurs pour le compte d’au moins deux affiliés ou leurs ayants droit, en vue de la distribution d’une pension, d’un capital ou d’une rente, et qui est régi par un régime applicable de façon commune à tous les affiliés et, le cas échéant, à leurs ayants droit, répartis ou non en différentes catégories, ne tombent pas sous l’application de l’article 39, § 2, 2°, CIR 92 car elles ne peuvent jamais être constitutives d’une assurance-vie individuelle.

Naturellement, le présent article n’a pas pour conséquence que, par le biais de la présente disposition nationale, il soit porté d’une quelconque façon atteinte au principe repris dans les conventions préventives de la double imposition, selon lequel le pouvoir d’imposition incombe à un seul des pays contractants dans des situations transfrontalières. Conformément à la hiérarchie des normes juridiques, la présente disposition ne porte pas préjudice à l’application de ces conventions ni au principe que la double imposition éventuelle est rendue impossible en vertu de ces conventions » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2351/003, SS. 9-11).

Zur Hauptsache

In Bezug auf den ersten Klagegrund

B.2.1. Der erste Klagegrund ist aus einem Verstoß durch die Artikel 28 und 60 Absatz 4 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze, mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz und mit Artikel 2 des früheren Zivilgesetzbuches abgeleitet, weil Artikel 60 Absatz 4 bestimmt, dass Artikel 28 ab dem Steuerjahr 2022 in Kraft trete, während das Gesetz vom 21. Januar 2022 erst am 28. Januar 2022 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei.

B.2.2. Eine steuerrechtliche Vorschrift kann nur dann als rückwirkend eingestuft werden, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

In Bezug auf Einkommensteuern entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Abschlusses des Zeitraums, in dem die Einkünfte, die die Besteuerungsgrundlage bilden, erworben wurden, d.h. des Besteuerungszeitraums.

Folglich können alle Änderungen, die vor dem Ende des Besteuerungszeitraums an den Einkommensteuern vorgenommen wurden, angewandt werden, ohne dass davon auszugehen ist, dass sie Rückwirkung hätten.

B.2.3. Das Gesetz vom 21. Januar 2022 wurde im *Belgischen Staatsblatt* vom 28. Januar 2022 veröffentlicht.

Daraus ergibt sich, dass Artikel 60 Absatz 4 des Gesetzes vom 21. Januar 2022, indem Artikel 28 ab dem Steuerjahr 2022, also nach Ablauf des Besteuerungszeitraums für Einkommen aus dem Jahr 2021, für anwendbar erklärt wird, steuerliche Situationen regelt, bei denen die Bedingungen für die Steuerfestsetzung als endgültig feststehend angesehen werden konnten. Das bestätigt der Ministerrat in seinen Schriftsätzen.

B.2.4. Die Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen, die eine Rechtsunsicherheit hervorrufen kann, kann ausschließlich durch besondere Umstände gerechtfertigt werden,

insbesondere wenn sie zur Verwirklichung einer Zielsetzung des Allgemeininteresses unerlässlich ist.

B.2.5. Die Rückwirkung von Artikel 28 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 wird in den Vorarbeiten an keiner Stelle begründet. Im Gegenteil scheint aus diesen Vorarbeiten abgeleitet werden zu können, dass der Gesetzgeber ausdrücklich keine Rückwirkung vor Augen hatte:

« Le nouveau régime relatif aux pensions étrangères et aux pensions des organisations internationales, inséré par l'article 24/1, est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2022.

Désormais, la qualification dans les faits de tels fonds de pension collectifs en tant qu'assurances-vie individuelles au sens de l'article 39, § 2, 2°, CIR 92, est illégale.

En outre, l'État belge reste lié par les clauses de taxation effective dans les conventions préventives de la double imposition. Si la pension n'est pas suffisamment imposée en droit belge, les autorités étrangères peuvent, le cas échéant, exercer leurs droits d'imposition aux conditions prévues » (ebenda, S. 45).

Folglich beeinträchtigt Artikel 60 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 die Garantie der Rechtssicherheit, ohne dass es dafür irgendeine vernünftige Rechtfertigung geben kann.

Die Begründung im Schriftsatz des Ministerrats, wonach die Rückwirkung absolut notwendig sei, um eine ehrliche Besteuerung zu verwirklichen und die Rechtsprechung zu beenden, die zu Rechtsunsicherheit führe, hat kein anderes Ergebnis zur Folge.

Der erste Klagegrund ist begründet.

B.2.6. Artikel 60 Absatz 4 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 ist für nichtig zu erklären.

In Bezug auf den zweiten Klagegrund

B.3.1. Der zweite Klagegrund ist aus einem Verstoß durch Artikel 28 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze, mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention (nachstehend: erstes

Zusatzprotokoll) abgeleitet. Die klagenden Parteien beanstanden, dass die angefochtene Bestimmung zu einer Doppelbesteuerung führe.

B.3.2. 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.3.3. Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls bestimmt:

« Jede natürliche oder juristische Person hat ein Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, dass das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen.

Die vorstehenden Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

B.3.4. Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls bietet nicht nur einen Schutz gegen eine Enteignung oder eine Eigentumsentziehung (Absatz 1 Satz 2), sondern auch gegen jeden Eingriff in das Recht auf Achtung des Eigentums (Absatz 1 Satz 1). Eine Steuer oder eine andere Abgabe oder Geldbuße stellt grundsätzlich eine Einmischung in das Recht auf Achtung des Eigentums dar.

B.3.5. Gemäß Artikel 1 Absatz 2 des ersten Zusatzprotokolls beeinträchtigt das Recht auf Achtung des Eigentums « jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

Nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte muss Artikel 1 Absatz 2 des ersten Zusatzprotokolls im Lichte des ersten Satzes von Absatz 1 ausgelegt werden. Der Eingriff in das Recht auf Achtung des Eigentums ist nur mit diesem Recht vereinbar, wenn er in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Ziel steht, das heißt, wenn dadurch nicht das gerechte Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen des Allgemeininteresses und denjenigen des Schutzes dieses Rechtes zerstört wird (EuGHMR, 23. Februar 1995, *Gasus Dosier- und Fördertechnik gegen Niederlande*, ECLI:CE:ECHR:1995:0223JUD001537589, § 62; 16. April 2002, *S.A. Dangeville gegen Frankreich*, ECLI:CE:ECHR:2002:0416JUD003667797).

B.4.1. Insofern der zweite Klagegrund auf dem Vorbringen der klagenden Parteien beruht, dass Artikel 28 *de facto* eine Rückwirkung entfalte, kann davon nicht ausgegangen werden. Die angefochtene Bestimmung hat auch keine Auswirkungen auf anhängige Gerichtsverfahren, insbesondere nicht im Lichte der Nichtigerklärung von Artikel 60 Absatz 4 des Gesetzes vom 21. Januar 2022. Anhängige Beschwerden müssen entsprechend den Regelungen zum Abschluss gebracht werden, die während des betreffenden Steuerjahrs Anwendung fanden.

B.4.2. In Wirklichkeit wird in dem Klagegrund das Fehlen von Übergangsbestimmungen für die bereits laufenden regelmäßigen Leistungen bemängelt, insofern diese auf Beiträge beruhen, die vor dem 1. Januar 2004 eingezahlt worden sind. Diese Leistungen, die in den vergangenen Jahren in Belgien günstig besteuert wurden, werden ab dem Steuerjahr 2023 zu progressiven Steuersätzen besteuert. Diese Leistungen, die in den vergangenen Jahren in Belgien günstig besteuert wurden, werden ab dem Steuerjahr 2023 zu progressiven Steuersätzen besteuert.

B.4.3. Wenn die Obrigkeit eine Änderung der Politik als dringend notwendig erachtet, kann sie den Standpunkt vertreten, dass diese Änderung der Politik unmittelbar auszuführen ist, und ist sie im Prinzip nicht verpflichtet, Übergangsmaßnahmen vorzusehen. Jede dringende Änderung der Politik wäre unmöglich, wenn man annehmen würde, die Artikel 10 und 11 der Verfassung erforderten, dass das frühere System während einer bestimmten Zeitspanne aufrechterhalten werden müsse, oder es würde gegen die genannten Verfassungsbestimmungen verstoßen aus dem einzigen Grund, dass diese Änderung die Pläne derjenigen durchkreuzen würden, die sich auf die vorherige Situation verlassen hätten.

B.4.4. Weder der Umstand, dass einige Steuerpflichtige hoffen durften, den Vorteil der Einstufung als individuelle Lebensversicherung auf unbestimmte Zeit in Anspruch nehmen zu können, noch das Bestehen anhängiger Gerichtsverfahren haben als solche zur Folge, dass es dem Gesetzgeber untersagt wäre, die Interessen der Staatsfinanzen zu schützen und einen Zustand der Rechtsunsicherheit zu beseitigen.

Aus den in B.1.8 erwähnten Vorarbeiten ergibt sich, dass mit der angefochtenen Bestimmung vermieden werden soll, dass niederländische kollektive Pensionen auf Grundlage der Anwendung eines Rundschreibens aus 1969 als individuelle Lebensversicherungen eingestuft werden. Wenn der Gesetzgeber feststellt, dass die Einstufung bestimmter in der Praxis kollektiver Pensionskonstruktionen auf Grundlage des Kriteriums der endgültig erworbenen Rechte dazu führt, dass diese Pensionen aufgrund der Befreiung für individuelle Lebensversicherungen in der Praxis eine doppelte Nichtbesteuerung genießen, während das Ziel dieser Befreiung gerade darin besteht, zu gewährleisten, dass Pensionen entweder zum Zeitpunkt der Einzahlung der Beiträge oder zum Zeitpunkt ihrer Auszahlung eine Erleichterung zugutekommt, ist es nicht unvernünftig, zu dem Schluss zu gelangen, dass das vorerwähnte Kriterium zum Erreichen dieses Ziels nicht geeignet ist. Dies gilt insbesondere im Lichte der Feststellung, dass die Verwendung des Kriteriums der endgültig erworbenen Rechte, obwohl es an sich Gegenstand einer ganz gefestigten Rechtsprechung ist, in der Praxis dennoch zu Rechtsunsicherheit führt, weil die konkreten Folgen dieser Anwendung für jedes gesonderte ausländische Pensionssystem unvorhersehbar sind.

B.4.5. Weder die Artikel 10 und 11 der Verfassung noch Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls sehen ein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung vor. Außerdem ergibt sich, wie in B.1.6 erwähnt, aus der Klageschrift und dem Schriftsatz der klagenden Parteien, dass die Beiträge, die vor 2004 in den Niederlanden gezahlt wurden, nach ihrer Auffassung die Bedingung aus Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe *a*) des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens erfüllen, was beinhaltet, dass diesen Beiträgen ursprünglich eine Steuererleichterung zugutegekommen ist. Im Gegensatz zu ihrem Vorbringen im zweiten Klagegrund hat die angefochtene Bestimmung mithin nicht zur Folge, dass der Grundsatz, wonach ergänzende Pensionen entweder zum Zeitpunkt der Beitragseinzahlung oder zum Zeitpunkt der Auszahlung besteuert werden, durchbrochen wird. Im Gegenteil, es ist gerade das Ziel des Gesetzgebers, diesen Grundsatz zu wahren. Das ergibt sich auch aus den Vorarbeiten, in denen ausdrücklich bestätigt wird, dass die angefochtene Bestimmung keine Anwendung

findet, « wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der ergänzenden Pension zum Zeitpunkt des Aufbaus keine Steuererleichterung zugutekommt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2351/007, S. 15). Im Lichte und unter dem Vorbehalt dieser Möglichkeit kann schließlich auch nicht geschlussfolgert werden, dass die angefochtene Bestimmung vorliegend mit unverhältnismäßigen Folgen für die betroffenen Personen verbunden ist.

B.4.6. Aufgrund der vorerwähnten Elemente und vorbehaltlich des in B.4.5 Erwähnten ist der zweite Klagegrund unbegründet.

In Bezug auf den dritten Klagegrund

B.5.1. Der dritte Klagegrund ist aus einem Verstoß durch Artikel 28 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze, mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz und mit Artikel 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (nachstehend: Wiener Übereinkommen) abgeleitet. Nach Ansicht der klagenden Parteien sorgt die angefochtene Bestimmung nämlich dafür, dass Artikel 18 Absatz 2 des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens ins Abseits gedrängt werde.

B.5.2. Aus denselben Gründen, die in B.4.1 bis B.4.5 erwähnt wurden, ist der Klagegrund nicht begründet, insofern er auf den vermeintlichen rückwirkenden Folgen der angefochtenen Bestimmung beruht.

B.5.3. Artikel 26 des Wiener Übereinkommens bestimmt:

« Ist ein Vertrag in Kraft, so bindet er die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen ».

B.5.4. Wie sich aus den in B.1.7 erwähnten Vorarbeiten ergibt, lässt Artikel 28 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 die Anwendung von Artikel 18 Absatz 2 des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens und den Grundsatz unberührt, dass eine etwaige Doppelbesteuerung nach diesen Abkommen unmöglich gemacht wird. Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 20/2004 vom 4. Februar 2004

(ECLI:BE:GHCC:2004:ARR.020), mit dem die Klage auf Nichtigerklärung des Zustimmungsgesetzes zum belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen abgewiesen wurde, bereits ausgeführt hat, ergibt sich aus der gemeinsamen Begründung zum belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen, dass « die Leitlinie [in Artikel 18 des neuen belgisch-niederländischen Abkommens] eine Garantie für ein grenzüberschreitendes kohärentes Funktionieren des bei Pensionen und Leibrenten angewandten Systems [ist], wobei Ansprüche auf die Altersversorgung über den Abzug von Prämien steuerfrei aufgebaut werden können und Altersruhegelder besteuert werden. In diesem Zusammenhang wurde in Artikel 18 eine Verteilung der Steuerbefugnis in der Form vereinbart, dass ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Steuererleichterungen beim Aufbau von Ansprüchen auf Pensionen und Leibrenten sowie der Besteuerung von Leistungen in Form von Pensionen und Leibrenten beziehungsweise deren Rückkaufsummen verwirklicht wird » (*Parl. Dok.*, Senat, 2002-2003, Nr. 2-1293/2, S. 45). Wie bereits in B.4.5 festgestellt wurde, hat die angefochtene Bestimmung als Rahmen gerade das Ziel des Gesetzgebers, dieses Verhältnis in Bezug auf die Besteuerung von Pensionen zu gewährleisten.

B.5.5. Der dritte Klagegrund ist unbegründet.

In Bezug auf den vierten Klagegrund

B.6.1. Der vierte Klagegrund ist aus einem Verstoß durch Artikel 28 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung abgeleitet. Im ersten Teil beanstanden die klagenden Parteien, dass die angefochtene Bestimmung zu einem ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen Personen führe, die einen Anspruch auf eine niederländische ergänzende Pension der zweiten Säule hätten, und zwar in Abhängigkeit davon, ob diese Pension zugunsten von mindestens zwei angeschlossenen Arbeitnehmern, früheren Arbeitnehmern oder ihren Rechtsnachfolgern aufgebaut worden sei oder nicht. Im zweiten Teil beanstanden die klagenden Parteien, dass Personen, die Anspruch auf Leistungen auf Grundlage einer niederländischen kollektiven ergänzenden Pension hätten, alle identisch behandelt würden, obwohl bei Pensionen aus einer niederländischen Nettopensionsregelung unterschiedliche steuerliche Situationen vorlägen. Der Gerichtshof prüft beide Teile zusammen.

B.6.2. 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. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

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.6.3. Aus den Vorarbeiten ergibt sich, dass der Gesetzgeber im Lichte der Feststellung, dass das Auslegungsproblem hauptsächlich in Bezug auf die niederländischen ergänzenden Pensionen auftrat, die niederländische Definition für einen kollektiven Pensionsfonds zugrunde gelegt hat:

« À la suite de l'avis n° 70 465/3 du Conseil d'État, la définition de la notion de ' fonds de pension collectif ' fait l'objet d'une discussion plus approfondie, ainsi que la question du cas où un fonds de pension retombe sur un seul travailleur[.]

Le problème réside principalement dans la distinction entre les pensions du deuxième et du troisième pilier. La catégorie d'exception de l'article 39, § 2, CIR 92 concernait les pensions du troisième pilier, c'est-à-dire celles constituées de produits bancaires individuels au moyen de capitaux personnels choisis pour la constitution d'une pension individuelle (p. ex., l'assurance-vie individuelle). Les pensions du deuxième pilier sont, elles, constituées dans le cadre des activités professionnelles exercées par un assujetti, telles que l'assurance-groupe collective d'un employeur.

Des analyses de cas données par la jurisprudence [ont] permis de qualifier certains régimes de retraite collective étrangers (c.-à-d. pensions du deuxième pilier) d'assurance-vie individuelle et donc de pension du troisième pilier. Ce projet de loi vise à éliminer l'insécurité juridique en précisant ce qui n'est pas une assurance-vie individuelle et donc une pension du troisième pilier.

Étant donné que l'intention du législateur est principalement liée aux fonds de pension néerlandais, le projet se fonde sur la définition du fonds de pension néerlandais tirée de la loi néerlandaise sur les pensions qui stipule qu'un fonds de pension est une fondation ' dans laquelle des fonds d'au moins deux participants, d'anciens participants ou de leurs survivants sont ou ont été collectés et gérés afin de mettre en œuvre au moins un régime de pension de base '. Il y a lieu donc d'entendre ici une police d'assurance qui a été négociée par un employeur

(que ce soit par l'intermédiaire d'un fonds de pension sectoriel) pour ses employés (anciens, présents ou futurs) avec toutes les nuances qui peuvent y être incluses.

La définition que le législateur veut introduire ne fait pas de distinction entre les catégories de pensionnés. Dans la pratique, un fonds de pension collectif fait une distinction possible entre les différents types de salariés sur la base de barèmes et autres éléments, mais cela n'affecte pas le caractère collectif du fonds de pension.

Dans le cas où un employeur a souscrit une assurance collective et que, dans ce cas spécifique, il n'y a qu'un seul employé, une question de fait doit se poser. L'assurance collective est généralement négociée et conclue pour un groupe de personnes qui travaillent ou ont travaillé dans une entreprise (que ce soit ou non sous certains paramètres [...]). Les personnes qui commencent à travailler dans cette entreprise sont intégrées dans cette assurance. Les fonds de pension sont souvent organisés par secteur ou par groupe d'employeurs pour réaliser des économies d'échelle, de sorte que ce cas spécifique ne se produira pas souvent.

Il devrait s'agir d'une assurance-groupe négociée pour les employés via un fonds de pension, dans le cadre de laquelle une assurance serait alors retirée et un seul employé, ancien employé ou partenaire survivant bénéficierait de ce régime de pension. Si une telle situation existait et peut être prouvée en droit, il peut alors parler d'une police d'assurance-vie individuelle, mais l'exception de l'article 39, § 2, 2°, d), CIR 92 s'applique pour la constitution au moyen de cotisations patronales ou de montants de l'entreprise.

La proposition parle également d'« anciens travailleurs ou de leurs ayants droit ». Si un employé décède, ses ayants droit auront également droit au fonds de pension. Le caractère collectif est alors préservé.

Dans le cas très spécifique et exceptionnel où il n'y aurait que deux travailleurs, et que l'un de ceux-ci meure sans aucun descendant quel qu'il soit, on parlerait de facto d'une assurance-vie individuelle, mais alors l'exception prévue à l'article 39, § 2, 2°, d), CIR 92 pour la constitution via des cotisations patronales ou des montants de l'entreprise jouerait aussi » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2351/003, SS. 11 und 12).

B.6.4. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Schuldner der von ihm eingeführten Steuer zu bestimmen, sowie ihre Höhe. Er verfügt in diesem Sachbereich über einen breiten Ermessensspielraum.

Wenn der Gesetzgeber die Steuerschuldner bestimmt, kann er Kategorien anwenden, die notwendigerweise die unterschiedlichen Situationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung ausdrücken, da er die Besonderheiten jedes Einzelfalls nicht berücksichtigen kann und die diesbezügliche Vielfalt annäherungsweise und vereinfachend beschreiben darf. Dies gilt insbesondere wenn der Gesetzgeber die Folgen einer ausländischen Regelung zu berücksichtigen versucht, auf die er selbst in Bezug auf die Konkretisierung und Entwicklung keinen Einfluss hat. Schließlich ergibt sich bereits aus den Ausführungen in B.4.6, dass die

angefochtene Bestimmung an sich nicht mit unverhältnismäßigen Folgen für die betroffenen Personen verbunden ist, die doch noch mit einer Besteuerung rechnen müssen. Der Umstand, dass manche betroffene Personen durch die Anwendung der angefochtenen Bestimmung in Verbindung mit Artikel 18 Absatz 2 des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens in Belgien statt in den Niederlanden besteuert werden, kann auch nicht als unverhältnismäßig angesehen werden, selbst wenn der Umstand berücksichtigt wird, dass die belgische Steuer im Rahmen der Besteuerung von Pensionszahlungen höher wäre als die niederländische. Der Gleichheitsgrundsatz verlangt nicht, dass der Gesetzgeber unter Berücksichtigung aller Abkommen, die Belgien mit den Nachbarstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließt, bestrebt ist, für jeden Einzelfall den Steuerpflichtigen die Regelung zu garantieren, die für sie in jedem Augenblick die günstigste ist.

B.6.5. Der vierte Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

1. erklärt Artikel 60 Absatz 4 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » für nichtig;
2. weist die Klage vorbehaltlich des in B.4.5 Erwähnten im Übrigen zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 14. Dezember 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschaut

L. Lavrysen