



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 42/2025
vom 13. März 2025
Geschäftsverzeichnissnr. 8167
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 51 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Kassationshof.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Luc Lavrysen und Pierre Nihoul, und den Richtern Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Luc Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Entscheid vom 25. Januar 2024, dessen Ausfertigung am 20. Februar 2024 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Kassationshof folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 51 des EStGB 1992 gegen den durch die koordinierte Verfassung in den Artikeln 10, 11 und 172 gewährleisteten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, insofern sich ein Steuerpflichtiger, der Arbeitnehmerentlohnungen aus verschiedenen Tätigkeiten bezieht, bei allen bezogenen Entlohnungen entweder für den Abzug der tatsächlichen Werbungskosten oder für den Abzug pauschaler Werbungskosten entscheiden muss, ohne über die Möglichkeit zu verfügen, sich bei den Entlohnungen aus der einen Tätigkeit für den Abzug pauschaler Werbungskosten und bei den Entlohnungen aus der anderen Tätigkeit für den Abzug der tatsächlichen Werbungskosten zu entscheiden, während ein Steuerpflichtiger, der Arbeitnehmerentlohnungen und Profite bezieht, den Abzug der mit den Arbeitnehmerentlohnungen verbundenen tatsächlichen Werbungskosten mit den mit den Profiten verbundenen pauschalen Werbungskosten kombinieren darf und umgekehrt? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf den Abzug von Werbungskosten zur Bestimmung des Nettobetrags der Berufseinkünfte und die Möglichkeit zum Kombinieren der Regelung des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten mit der Regelung des Pauschalabzugs (Artikel 51 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, nachstehend: EStGB 1992) für Berufseinkünfte aus verschiedenen Berufstätigkeiten, die zu ein und derselben Kategorie von Einkünften gehören.

Artikel 23 § 1 des EStGB 1992, in dem die verschiedenen Kategorien von Berufseinkünften aufgeführt werden, bestimmt:

« 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 ».

B.2.2. Artikel 51 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2015 und das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung bestimmt:

« In Bezug auf Entlohnungen und Profite, die keine Entschädigungen sind, die als vollständige Entschädigung oder Teilentschädigung für einen zeitweiligen Lohn- oder Profitausfall bezogen werden, werden Werbungskosten ausschließlich der in Artikel 52 Nr. 7 und 8 erwähnten Beiträge und Summen in Ermangelung von Beweisen pauschal auf Prozentsätze des Bruttobetrags dieser Einkünfte, die zuvor um diese Beiträge verringert wurden, festgelegt.

Diese Prozentsätze betragen:

1. für Entlohnungen von Arbeitnehmern:

- a) 28,7 Prozent des ersten Teilbetrags von 5.710 EUR (indexierter Betrag),
 - b) 10 Prozent des Teilbetrags von 5.710 EUR (indexierter Betrag) bis 11.340 EUR (indexierter Betrag),
 - c) 5 Prozent des Teilbetrags von 11.340 EUR (indexierter Betrag) bis 18.880 EUR (indexierter Betrag),
 - d) 3 Prozent des Teilbetrags über 18.880 EUR (indexierter Betrag),
- 2. für Entlohnungen von Unternehmensleitern: 3 Prozent,
 - 3. für Entlohnungen von mithelfenden Ehepartnern: 5 Prozent,
 - 4. für Profite: die in Nr. 1 festgelegten Prozentsätze.

Der Pauschalbetrag darf keinesfalls 3.950 EUR (indexierter Betrag) für die Gesamtheit der Einkünfte einer in Absatz 2 Nr. 1, 3 und 4 erwähnten Kategorie oder 2.370 EUR (indexierter Betrag) für die Gesamtheit der in Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Einkünfte übersteigen.

In Bezug auf Entlohnungen von Arbeitnehmern wird der Pauschalbetrag zur Berücksichtigung außergewöhnlicher Kosten, die aufgrund der Entfernung zwischen Wohnsitz und Arbeitsplatz entstehen, um einen Betrag erhöht, der gemäß einer vom König festgelegten Skala bestimmt wird ».

Die in dieser Bestimmung erwähnten Beträge und gewisse Prozentsätze wurden für das Steuerjahr 2016 indiziert.

B.2.3. Artikel 49 des EStGB 1992 ist ebenfalls relevant für die Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage. Dieser Artikel bestimmt:

« Als Werbungskosten sind Kosten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen hat, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, und deren Echtheit und Betrag er durch Belege nachweist oder, wenn das nicht möglich ist, durch alle anderen vom allgemeinen Recht zugelassenen Beweismittel außer dem Eid.

Als während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen gelten Kosten, die während dieses Zeitraums tatsächlich gezahlt oder getragen werden oder die die Beschaffenheit erwiesener und feststehender Schulden oder Verluste erhalten haben und als solche gebucht werden ».

B.2.4. Aus der Verbindung der Artikel 49 und 51 des EStGB 1992 ergibt sich, dass sein steuerpflichtiger Arbeitnehmer zur Bestimmung des Nettobetrags seiner Berufseinkünfte die

Wahl hat zwischen dem System des Nachweises der tatsächlichen Werbungskosten und dem System des Pauschalabzugs der Werbungskosten, dass er aber die beiden Systeme nicht kombinieren darf, wenn es sich um Einkünfte aus verschiedenen Berufstätigkeiten handelt, die zur selben Kategorie von Einkünften gehören (Kass., 24. März 1970, ECLI:BE:CASS:1970:ARR.19700324.2; 25. Januar 2024, ECLI:BE:CASS:2024:ARR.20240125.1N.6).

Ein Steuerpflichtiger, der sowohl Entlohnungen (Artikel 23 § 1 Nr. 4 des EStGB 1992) als auch Profite (Artikel 23 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992) bezieht, hat zur Bestimmung des Nettobetrags seiner Berufseinkünfte in jeder dieser Kategorien auch die Wahl zwischen dem System des Nachweises der tatsächlichen Werbungskosten und dem System des Pauschalabzugs der Werbungskosten, aber er kann die beiden Systeme kombinieren.

B.3. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 51 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern sich ein Steuerpflichtiger, der Arbeitnehmerentlohnungen aus verschiedenen Berufstätigkeiten bezieht (Artikel 23 des EStGB 1992), entweder für den Abzug der tatsächlichen Werbungskosten oder für den Abzug pauschaler Werbungskosten entscheiden muss, während ein Steuerpflichtiger, der Arbeitnehmerentlohnungen und Profite bezieht, den Abzug der mit den Arbeitnehmerentlohnungen verbundenen tatsächlichen Werbungskosten mit dem Abzug der mit den Profiten verbundenen pauschalen Werbungskosten kombinieren darf und umgekehrt.

B.4.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

B.4.2. 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.5. In Steuersachen besitzt der Gesetzgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Dies gilt insbesondere, wenn er die Steuerpflichtigen, den Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, den Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen der von ihm vorgesehenen Steuern bestimmt. Der Gerichtshof kann in dieser Angelegenheit die politischen Entscheidungen des Gesetzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig sind.

B.6. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, ist die Kategorie der Steuerpflichtigen, die Entlohnungen aus verschiedenen Berufstätigkeiten beziehen, vergleichbar mit der Kategorie der Steuerpflichtigen, die Entlohnungen und Profite beziehen, was die Bestimmung des Nettobetrags der Berufseinkünfte unter Anwendung des Abzugs von Werbungskosten betrifft.

Unterschied und Nichtvergleichbarkeit dürfen nicht miteinander verwechselt werden. Die unterschiedliche Kategorie von Berufseinkünften (Artikel 23 § 1 Nrn. 2 und 4 des EStGB 1992) kann zwar ein Element in der Beurteilung des Behandlungsunterschieds sein, doch kann sie nicht ausreichen, um zu schlussfolgern, dass eine Nichtvergleichbarkeit vorliegen würde, da sonst der Prüfung anhand des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung jeglicher Inhalt entzogen würde.

B.7. Der Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Umstand, ob die Berufseinkünfte zu verschiedenen Kategorien von Einkünften gehören oder nicht (Artikel 51 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 23 § 1 Nrn. 2 und 4 des EStGB 1992).

B.8. Der Grund, weshalb bei Berufseinkünften, die zur selben Kategorie von Einkünften gehören, die Kostenpauschale nicht mit dem Abzug der tatsächlichen Werbungskosten kombiniert werden kann, wird in den Vorarbeiten nicht angegeben, aber der Gerichtshof könnte nicht bloß deshalb auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließen, weil die sachliche Rechtfertigung eines

Behandlungsunterschieds nicht aus den Vorarbeiten ersichtlich wird. Die Feststellung, dass eine solche Rechtfertigung nicht in den Vorarbeiten angegeben ist, schließt nicht aus, dass einer Maßnahme eine Zielsetzung allgemeinen Interesses zugrunde liegen kann, die den sich daraus ergebenden Behandlungsunterschied sachlich rechtfertigen könnte.

B.9.1. Die Anwendungsbedingungen von Artikel 51 des EStGB 1992 werden pro Kategorie von Berufseinkünften bestimmt. Dieses System von Pauschalkosten ist vereinfacht und leicht durchführbar für Arbeitnehmer, Freiberufler, mithelfende Ehepartner und Unternehmensleiter. Bei der Anwendung der Kostenpauschale braucht der Steuerpflichtige keine Belege vorzuweisen und braucht die Steuerverwaltung keine Prüfung der Werbungskosten vorzunehmen.

B.9.2. Ferner wird durch das Verbot des Kombinierens des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten mit dem Abzug der pauschalen Werbungskosten die Gefahr des doppelten Abzugs der Werbungskosten eingeschränkt, was der Fall sein kann, wenn gewisse Werbungskosten von Entlohnungen abgezogen werden können, die aus verschiedenen Berufstätigkeiten stammen.

Wenn der Gesetzgeber eine besondere Steuerregelung einführt, darf er von Kategorien Gebrauch machen, bei denen die Diversität der Situationen notwendigerweise nur mit einem gewissen Grad der Annäherung erfasst werden. Der Rückgriff auf dieses Verfahren ist an sich nicht unvernünftig. Der Gesetzgeber konnte davon ausgehen, dass die Gefahr des doppelten Abzugs der Werbungskosten häufiger bei Arbeitnehmern vorkommen kann, die gleichzeitig Entlohnungen für verschiedene Berufstätigkeiten beziehen, weil sämtliche für diese verschiedenen Berufstätigkeiten bezogenen Entlohnungen zur selben Kategorie von Berufseinkünften gehören und weil die Pauschale der Werbungskosten in dieser Situation auf die Gesamtheit der bezogenen Entlohnungen festzusetzen ist. Es ist somit sachlich gerechtfertigt, die Kombination des Abzugs von pauschalen und tatsächlichen Werbungskosten für die Einkünfte aus verschiedenen Berufstätigkeiten, die zu ein und derselben Kategorie gehören, nicht zu erlauben und vorzuschreiben, dass die Kostenpauschale die Gesamtheit der Werbungskosten umfasst, die getätigt wurden, um diese Arbeitnehmerentlohnungen zu erwerben oder zu behalten, ohne Aufgliederung je nach Berufstätigkeit.

Anders darüber zu urteilen, hätte zur Folge, dass der Steuerpflichtige all seine Werbungskosten nachzuweisen hat, damit dieselben Werbungskosten in Anbetracht der Entlohnungen aus den verschiedenen Berufstätigkeiten nicht zweimal abgezogen werden. Der Zweck der Werbungskostenpauschale würde völlig entfallen.

B.10. Die in Rede stehende Bestimmung ist sachlich gerechtfertigt.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Insofern Artikel 51 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 es dem Steuerpflichtigen, der Entlohnungen aus verschiedenen Berufstätigkeiten bezieht, nicht erlaubt, das System der tatsächlichen Werbungskosten mit dem System der pauschalen Werbungskosten zu kombinieren, verstößt er nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 13. März 2025.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Luc Lavrysen