

Geschäftsverzeichnisnr. 5549
Entscheid Nr. 168/2013 vom 19. Dezember 2013

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten M. Bossuyt und J. Spreutels, und den Richtern E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 18. Dezember 2012 in Sachen Maria Vrolix gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 8. Januar 2013 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 171 in Verbindung mit Artikel 130 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern Pensionen, die in Form eines einmaligen Kapitals ausgezahlt werden, zum Steuersatz von 16,5 % getrennt besteuert werden, während Pensionen, die in Form monatlicher Renten ausgezahlt werden, progressiv besteuert werden? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Artikel 171 Nr. 4 Buchstabe *f*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) bestimmte in der auf das Steuerjahr 2006 anwendbaren Fassung:

« In Abweichung von den Artikeln 130 bis 168 sind getrennt steuerpflichtig, außer wenn die derart berechnete Steuer erhöht um die Steuer in Bezug auf die anderen Einkünfte höher ist als die Steuer, die aus der Anwendung vorerwählter Artikel auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte hervorgehen würde:

[...]

4. zum Steuersatz von 16,5 Prozent:

[...]

f) Kapitalien und Rückkaufswerte, die in Artikel 34 § 1 Nr. 2 Absatz 1 Buchstabe *a*) bis *c*) erwähnte Einkünfte bilden, wenn sie nicht gemäß Artikel 169 § 1 steuerpflichtig sind und sie dem Empfänger anlässlich seiner Versetzung in den Ruhestand oder ab dem Alter von sechzig Jahren oder anlässlich des Todes der Person, deren Rechtsnachfolger er ist, ausgezahlt werden, ausschließlich:

- der Kapitalien oder Rückkaufswerte, die durch die in Artikel 1451 Nr. 1 erwähnten persönlichen Beiträge gebildet werden,

- der Kapitalien und Rückkaufswerte, die aufgrund einer im Gesetz vom 28. April 2003 über ergänzende Pensionen und das Besteuerungssystem für diese Pensionen und für bestimmte Zusatzleistungen im Bereich der sozialen Sicherheit erwähnten individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung entweder einem in Artikel 31 erwähnten Arbeitnehmer zuerkannt werden,

wenn während der Dauer der individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung im Unternehmen keine kollektive ergänzende Pensionsvereinbarung bestand, die die Bedingungen des vorerwähnten Gesetzes erfüllt, oder einem in Artikel 32 erwähnten Unternehmensleiter zuerkannt werden, der während der Dauer der individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung keine Entlohnungen erhalten hat, die die Bedingungen von Artikel 195 § 1 Absatz 2 erfüllen ».

B.2.1. In dieser Bestimmung ist ein getrennter Steuersatz von 16,5 Prozent vorgesehen für Steuerpflichtige, die Kapitalien, Rückkaufswerte von Lebensversicherungsverträgen, Pensionen, ergänzende Pensionen und Renten im Sinne von Artikel 34 § 1 Nr. 2 Absatz 1 Buchstaben *a)* bis *c)* des EStGB 1992 erhalten.

Artikel 34 § 1 Nr. 2 Absatz 1 Buchstaben *a)* bis *c)* des EStGB 1992 bestimmte in der auf das Steuerjahr 2006 anwendbaren Fassung:

« § 1. Pensionen, Renten und als solche geltende Zulagen umfassen ungeachtet des Schuldners, des Empfängers, der Bezeichnung und der Weise, wie sie festgelegt und bewilligt werden:

[...]

2. Kapitalien, Rückkaufswerte von Lebensversicherungsverträgen, Pensionen, ergänzende Pensionen und Renten, die ganz oder teilweise gebildet werden durch:

a) persönliche Beiträge zur Alters- und Todesfallzusatzversicherung für die Bildung einer Rente oder eines Kapitals zu Lebzeiten oder im Todesfall oder durch Arbeitgeberbeiträge. In Bezug auf die in Artikel 32 Absatz 1 erwähnten außerhalb eines Arbeitsvertrags beschäftigten Unternehmensleiter ist für die Anwendung vorliegender Bestimmung der Begriff ‘ Arbeitgeberbeiträge ’ durch den Begriff ‘ Unternehmensbeiträge ’ zu ersetzen,

b) Beiträge und Prämien für die Bildung einer ergänzenden Pension wie im Gesetz vom 28. April 2003 über ergänzende Pensionen und das Besteuerungssystem für diese Pensionen und für bestimmte Zusatzleistungen im Bereich der sozialen Sicherheit erwähnt, einschließlich der ergänzenden Pensionen, die in Ausführung einer in den Artikeln 10 und 11 des vorerwähnten Gesetzes erwähnten Solidaritätsvereinbarung zuerkannt werden, und der Pensionen, die durch die in Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 18 und 19 erwähnten Beiträge und Prämien gebildet werden,

c) Beiträge und Prämien für die Bildung einer ergänzenden Pension wie erwähnt in dem in Buchstabe *b)* genannten Gesetz, wenn diese Beiträge im Rahmen einer individuellen Weiterführung einer in Artikel 33 desselben Gesetzes erwähnten Pensionsvereinbarung gezahlt werden ».

B.2.2. Die getrennte Veranlagung findet Anwendung, wenn die Kapitalien und Rückkaufswerte dem Empfänger anlässlich seiner Versetzung in den Ruhestand, ab dem Alter von 60 Jahren oder anlässlich des Todes der Person, deren Rechtsnachfolger er ist, ausgezahlt werden.

B.2.3. Die getrennte Veranlagung in Höhe von 16,5 Prozent findet nur Anwendung auf Kapitalien und Rückkaufswerte, die nicht zum Anwendungsbereich von Artikel 169 des EStGB 1992 gehören, der für das Steuerjahr 2006 bestimmte:

« § 1. Kapitalien, die bei normalem Vertragsablauf oder bei Tod des Versicherten ausgezahlt werden, und Rückkaufswerte, die in einem der fünf Jahre vor dem normalen Vertragsablauf ausgezahlt werden, sofern diese Kapitalien und Rückkaufswerte gezahlt werden aufgrund von Lebensversicherungsverträgen im Sinne von Artikel 145¹ Nr. 2 und bis zum Betrag, der für die Wiederherstellung einer oder als Sicherheit für eine Hypothekenanleihe dient, oder aufgrund von Lebensversicherungsverträgen im Sinne von Artikel 104 Nr. 9 oder aufgrund von ergänzenden Pensionen gemäß Artikel 52bis des Königlichen Erlasses Nr. 72 vom 10. November 1967 über die Ruhestands- und Hinterbliebenenpensionen für Selbständige, so wie er in Kraft war, bevor er durch Artikel 70 des Programmgesetzes vom 24. Dezember 2002 ersetzt wurde, oder aufgrund von ergänzenden Pensionen erwähnt in Titel II Kapitel 1 Abschnitt 4 des Programmgesetzes vom 24. Dezember 2002, und Kapitalien, die als vollständige Entschädigung oder Teilentschädigung für einen dauerhaften Ausfall der Berufseinkünfte anzusehen sind, werden für die Festlegung der steuerpflichtigen Grundlage nur bis zum Betrag der Leibrente berücksichtigt, die aus der Umwandlung dieser Kapitalien und Rückkaufswerte entsprechend Koeffizienten, die vom König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass festgelegt werden und nicht mehr als 5 Prozent betragen dürfen, hervorgehen würde.

Dieselbe Umwandlungsregelung ist anwendbar auf den ersten Teilbetrag von 50.000 EUR des Kapitals oder des Rückkaufswertes einer in Artikel 34 § 1 Nr. 2 Absatz 1 Buchstabe *a)* bis *c)* erwähnten ergänzenden Pension, die Gegenstand von Leistungsvorschüssen war oder als Sicherheit für eine Anleihe oder für die Wiederherstellung einer Hypothekenanleihe diente, sofern diese Vorschüsse gewährt oder diese Anleihen aufgenommen wurden, um die in Belgien gelegene einzige Wohnung, die ausschließlich zur persönlichen Nutzung des Anleiheschuldners und seiner Haushaltsmitglieder bestimmt ist, zu bauen, zu erwerben, umzubauen, zu verbessern oder instand zu setzen ».

B.3. Artikel 171 des EStGB 1992 weicht in Bezug auf die in diesem Artikel aufgezählten Einkünfte von dem Grundsatz der Globalisierung ab, nämlich dem Zusammenrechnen der vier unterschiedlichen Kategorien von Einkünften im Sinne von Artikel 6 des EStGB 1992. Nach diesem Grundsatz besteht das mit der Steuer der natürlichen Personen besteuerbare Einkommen aus der Gesamtheit der Nettoeinkünfte, nämlich der Summe der Nettoeinkünfte der in dieser Bestimmung aufgezählten Kategorien, das heißt Einkünfte aus unbeweglichen Gütern, Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, Berufseinkünfte und verschiedene Einkünfte, abzüglich der in den Artikeln 104 bis 116 des EStGB 1992 angeführten abzugsfähigen Ausgaben. Auf diese Summe wird die Steuer nach den in den Artikeln 130 ff. festgelegten Regeln berechnet, nachdem allerdings noch einige Operationen vorgenommen wurden.

Artikel 171 des EStGB 1992 legt eine besondere Berechnungsweise der Steuer und besondere Steuersätze für bestimmte Einkünfte fest, jedoch unter der Bedingung, dass das System der vollständigen Zusammenzählung aller besteuerbaren Einkünfte, einschließlich

derjenigen, die getrennt versteuert werden können, für den Steuerpflichtigen nicht vorteilhafter ist.

B.4. Mit Artikel 23 des Gesetzes vom 20. November 1962 zur Reform der Einkommensteuern, aus dem später Artikel 93 des EStGB 1964 und Artikel 171 des EStGB 1992 geworden sind, wollte der Gesetzgeber die strengen Folgen einer strikten Anwendung der Progression der Steuer der natürlichen Personen vermeiden für Steuerpflichtige, die gewisse Einkünfte von eher außergewöhnlicher Art erhalten. Laut den Vorarbeiten zu dem Artikel 23, der die getrennten Veranlagungen eingeführt hat, bezweckte der Gesetzgeber, « die Progression der Steuer abzubremsen, wenn das besteuerbare Einkommen nicht regelmäßige Einkünfte beinhaltet » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 85; ebenda, Nr. 264/42, S. 126).

Obwohl die vorerwähnten Vorarbeiten sich noch nicht auf Kapitalauszahlungen und Rückkaufswerte beziehen konnten, kann die darin enthaltene Begründung auch auf die einmalige Kapitalauszahlung einer Lebensversicherung angewandt werden, die ebenfalls außergewöhnlicher Art ist (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1340/007, S. 49).

B.5. Die getrennte Veranlagung für Kapitalien und Rückkaufswerte von Lebensversicherungen wurde durch Artikel 17 des Gesetzes vom 27. Dezember 1984 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen eingeführt. Mit dieser Bestimmung wurde Artikel 93 des EStGB 1964 ergänzt, so dass diese Kapitalien und Rückkaufswerte nicht mehr aufgrund von Artikel 92 desselben Gesetzbuches besteuert werden. Somit wurde für diese Auszahlungen keine fiktive Rente mehr als Grundlage für die Steuererhebung zum progressiven Satz angewandt; sie unterlagen nunmehr der getrennten Veranlagung in Höhe von 16,5 Prozent.

B.6.1. In der Begründung zu dem Gesetzentwurf, der zu diesem Gesetz geführt hat, wurden neben dem Dämpfen der Progression der Steuer drei spezifische Gründe für die Änderung der Steuerregelung und für die Wahl des Satzes von 16,5 Prozent angeführt.

B.6.2. Zunächst wurde dargelegt, dass der auf die Kapitalien angewandte Steuersatz jener Besteuerung entspricht, die unter dem System der fiktiven Umwandlungsrenten im Sinne von Artikel 92 des EStGB 1964 Anwendung fand (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/1, S. 4).

Gemäß diesem System wurden Kapitalauszahlungen und Rückkaufswerte nach vom König festgelegten Umwandlungstabellen in fiktive jährliche Renten umgewandelt. Diese fiktiven

jährlichen Renten dienten anschließend als Besteuerungsgrundlage und wurden nach erfolgter Globalisierung zum progressiven Satz besteuert.

In der Begründung wurde dargelegt, dass die getrennte Veranlagung in Höhe von 16,5 Prozent der « kumulierten und aktualisierten Steuer auf die fiktive Rente bezüglich desselben Kapitals unter Berücksichtigung der normalen Lebenserwartungen zum Zeitpunkt der Gewährung desselben » entspricht (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/13, S. 47). Diese Berechnung führt zu einem Steuersatz von 16,68 Prozent (ebenda, SS. 5 und 36-37).

B.6.3. Anschließend wurde in der Begründung hervorgehoben, dass auch Selbständige zu einem Satz von 16,5 Prozent auf Kapital, das sie anlässlich der Einstellung ihrer Tätigkeit erhalten, besteuert werden (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/1, S. 4; ebenda, Nr. 1010/13, SS. 36-37). Damit Arbeitnehmer und Selbständige in dieser Hinsicht auf gleiche Weise behandelt werden, wurde der in B.6.2 erwähnte Steuersatz von 16,68 Prozent nach unten abgerundet.

B.6.4. Schließlich beabsichtigte der Gesetzgeber, mit der getrennten Veranlagung in Höhe von 16,5 Prozent die Steuerumgehung zu bekämpfen. Der Gesetzgeber stellte fest, dass Steuerpflichtige unter dem System der fiktiven Umwandlungsrenten diese Steuer umgingen, indem sie ihren Wohnsitz ins Ausland verlegten (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/1, S. 4; ebenda, Nr. 1010/13, SS. 5 und 47) oder indem sie die jährliche fiktive Umwandlung des ihnen ausgezahlten Kapitals nicht angaben (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/13, S. 5).

Darum hat der Gesetzgeber eine getrennte Veranlagung für diese Kapitalien eingeführt (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/1, S. 4; ebenda, Nr. 1010/13, SS. 5 und 47) und « eine Einbehaltung an der Quelle bei der Auszahlung des Kapitals durch den Schuldner » vorgesehen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/1, S. 6).

B.7. Der Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen, die eine Kapitalauszahlung erhalten, und Steuerpflichtigen, die eine Rentenauszahlung erhalten, beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Umstand, ob die Auszahlung zeitlich verteilt ist oder nicht.

B.8. Der fragliche Behandlungsunterschied ist ebenfalls sachdienlich in Bezug auf die in B.6.2 bis B.6.4 angeführten Zielsetzungen, da der Empfänger einer Kapitalauszahlung ebenfalls seine vollständige ergänzende Pension erhält. Wenn der Empfänger der Kapitalauszahlung zum progressiven Satz besteuert würde, würde er sich in der Praxis nach erfolgter Globalisierung mit seinen anderen Einkünften in einer höheren Einkommensstufe befinden und zu einem höheren Satz besteuert werden.

B.9.1. Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber mit dem Gesetz vom 13. März 2003 über die ergänzenden Pensionen und das Besteuerungssystem für diese Pensionen die Rentenauszahlungen attraktiver gestalten wollte, indem er für sie ein günstigeres Steuersystem vorschrieb (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1340/001, S. 55), ergibt sich nicht notwendigerweise, dass der Gesetzgeber die getrennte Veranlagung in Höhe von 16,5 Prozent, die für Kapitalauszahlungen gilt, nicht beibehalten könnte.

B.9.2. Wenn auf die Rentenauszahlungen auch der getrennte Steuersatz von 16,5 Prozent angewandt würde, würde im Übrigen ein Behandlungsunterschied zwischen den ergänzenden Pensionen, die in Renten ausgezahlt werden, und den gesetzlichen Pensionen, die ebenfalls in Renten ausgezahlt werden und die nach Globalisierung zum progressiven Satz besteuert werden, entstehen.

B.10. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 19. Dezember 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) M. Bossuyt