

Geschäftsverzeichnissnr. 5717
Entscheid Nr. 128/2014 vom 19. September 2014

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 23 § 1 Nr. 5 und 34 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 9. September 2013 in Sachen Sylvain Vanhees und Maria Wauters gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 19. September 2013 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 23 und 34 des EStGB 1992 dadurch, dass sie es dem belgischen Staat ermöglichen, die vom Amt für überseeische soziale Sicherheit gezahlte Pension zugunsten eines Steuerpflichtigen, der freiwillig angeschlossen ist und die individuell und freiwillig gezahlten Beiträge nicht hat abziehen können, zu besteuern, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem sie eine von diesen Bestimmungen verbotene Diskriminierung den Steuerpflichtigen gegenüber einführen, die dadurch, dass sie eine Lebensversicherung abgeschlossen haben, die in Artikel 39 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 vorgesehene Steuerbefreiung bezüglich der Leistungen genießen können, wenn sie die gezahlten Beiträge nicht abgezogen haben? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit der Artikel 23 und 34 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung befragt, insofern sie es dem belgischen Staat erlaubten, die durch das Amt für überseeische soziale Sicherheit (nachstehend: das AÜSS) gezahlte Pension zugunsten eines Steuerpflichtigen, der freiwillig angeschlossen sei und die individuell und freiwillig gezahlten Beiträge nicht haben abziehen können, zu besteuern.

B.1.2. Der vorlegende Richter vergleicht diese Kategorie von Steuerpflichtigen mit derjenigen der Steuerpflichtigen, die nach der Zeichnung einer Lebensversicherung in den Vorteil der in Artikel 39 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 vorgesehenen Befreiung gelangten für die darin vorgesehenen Leistungen, wenn sie die gezahlten Beiträge nicht abgezogen hätten.

B.2. Artikel 23 des EStGB 1992 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.

[...] ».

Artikel 34 des EStGB 1992 bestimmt:

« § 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:

1. Pensionen und Leib- oder Zeitrenten sowie als solche geltende Zulagen, die direkt oder indirekt mit einer Berufstätigkeit in Zusammenhang stehen,

[...] ».

Artikel 39 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 bestimmt:

« Pensionen, ergänzende Pensionen, Renten, Kapitalien, Sparguthaben und Rückkaufswerte sind steuerfrei:

[...]

2. sofern sie aus einem individuellen Lebensversicherungsvertrag hervorgehen, der zugunsten des Steuerpflichtigen oder der Person, deren Rechtsnachfolger er ist, abgeschlossen wurde, und:

a) keine Steuerbefreiung aufgrund von Bestimmungen, die vor dem Steuerjahr 1993 anwendbar waren, durchgeführt wurde, der in Artikel 104 Nr. 9 erwähnte Abzug für die einzige Wohnung nicht angewandt wurde und die in Artikel 145¹ Nr. 2 erwähnte Ermäßigung nicht gewährt wurde,

b) die Steuerbefreiung aufgrund von Artikel 15 Absatz 1 des Gesetzes vom 13. Juli 1959 verweigert wurde,

c) von der Steuerbefreiung gemäß Artikel 15 Absatz 2 des vorerwähnten Gesetzes oder gemäß Artikel 508 abgesehen wurde,

d) sie nicht ganz oder teilweise gebildet sind durch Arbeitgeberbeiträge oder Unternehmensbeiträge, durch Beiträge oder Prämien, die in Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 16 erwähnt sind, durch Beiträge, die gemäß Artikel 52 Nr. 7bis als Werbungskosten in Betracht kommen konnten, oder durch Beiträge, die für die Anwendung von Artikel 145¹ Nr. 1 in Betracht kommen konnten, ».

Artikel 52 Nr. 7bis des EStGB 1992 bestimmt:

« Vorbehaltlich der Bestimmungen der Artikel 53 bis 66bis umfassen Werbungskosten insbesondere:

[...]

7bis. in Nr. 7 erwähnte Beiträge umfassen insbesondere die in Artikel 45 des Programmgesetzes vom 24. Dezember 2002 erwähnten Beiträge ausschließlich der Prämien oder Beiträge, die vom Landesinstitut für Kranken und Invalidenversicherung direkt an eine Pensionseinrichtung gezahlt werden für Verträge in Ausführung der Regelung für Sozialvorteile, die in Artikel 54 des Gesetzes vom 14. Juli 1994 über die Gesundheitspflege und Entschädigungspflichtversicherung vorgesehen ist, und die in Anwendung von Artikel 38 Absatz 1 Nr. 16 für den Empfänger steuerfrei sind ».

Schließlich bestimmt Artikel 145¹ Nr. 1 des EStGB 1992:

« In Grenzen und unter Bedingungen, die in den Artikeln 145² bis 145¹⁶ vorgesehen sind, wird eine Steuerermäßigung gewährt, die auf folgende Ausgaben berechnet wird, die während des Besteuerungszeitraums tatsächlich gezahlt wurden:

1. als persönliche Beiträge und Prämien, die in Artikel 34 § 1 Nr. 2 Absatz 1 Buchstabe a) bis c) erwähnt sind und die vom Arbeitgeber, der sie von den Entlohnungen des Arbeitnehmers abhält, oder vom Unternehmen, das sie von den Entlohnungen des Unternehmensleiters abhält, der sich nicht in einem Dienstverhältnis befindet, gezahlt werden, ».

B.3.1. Der Ministerrat führt an, dass die Frage nicht sachdienlich sei zur Lösung der Streitsache, weil nicht der Kläger vor dem vorlegenden Richter, sondern seine aufeinander folgenden Arbeitgeber die freiwilligen Beiträge an das AÜSS gezahlt hätten.

Der Ministerrat führt ferner an, dass der angeprangerte Behandlungsunterschied sich nicht aus den fraglichen Artikeln 23 und 34 des EStGB 1992, sondern aus Artikel 39 desselben Gesetzbuches ergebe.

B.3.2. Es obliegt in der Regel dem vorlegenden Richter, die Normen zu bestimmen, die auf die ihm unterbreitete Streitsache Anwendung finden. Wenn dem Gerichtshof jedoch

Bestimmungen unterbreitet werden, die offensichtlich nicht auf das Ausgangsverfahren angewandt werden können, prüft der Gerichtshof nicht die Verfassungsmäßigkeit solcher Bestimmungen.

Wie der vorlegende Richter anmerkt, geht aus den Artikeln 23 und 34 des EStGB 1992 hervor, dass die Pensionen, die direkt oder indirekt mit einer Berufstätigkeit zusammenhängen, steuerbar sind. Nach Darlegung des vorlegenden Richters seien die durch das AÜSS gezahlten Beträge jedoch nicht steuerbar in Anwendung des vorstehend zitierten Artikels 34 § 1 Nr. 1, der die Besteuerung dieser Beträge nicht vom Abzug der Beiträge abhängig mache, die es ermöglichen hätten, die Pension aufzubauen.

Nach Darlegung des vorlegenden Richters ergebe sich aus der Lesung von Artikel 39 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992, dass er nicht auf die Situation der ersten klagenden Partei Anwendung finde und dass die darin vorgesehenen Befreiungen einschränkend auszulegen seien, insofern sie eine Ausnahme zum Grundsatz der Besteuerung der Berufseinkünfte darstellten.

B.3.3. Die Vorabentscheidungsfrage entbehrt nicht offensichtlich einer Sachdienlichkeit.

B.4.1. Der Ministerrat führt hilfsweise an, die Frage sei verneinend zu beantworten, da darin keine Kategorien von Steuerpflichtigen, die hinsichtlich der betreffenden Maßnahme ausreichend miteinander vergleichbar seien, bezeichnet würden.

B.4.2. Insofern beide Kategorien von Steuerpflichtigen eine Leistung finanzieller Art erhalten, die in dem einen Fall der Steuer der natürlichen Personen unterliegt und im anderen Fall davon befreit werden kann, befinden sie sich in Situationen, die ausreichend miteinander vergleichbar sind.

B.5.1. Laut Artikel 1 des Gesetzes vom 17. Juli 1963 über die überseeische soziale Sicherheit ist das AÜSS eine öffentliche Einrichtung, die mit der Durchführung der im Gesetz vorgesehenen Versicherungen beauftragt ist.

In Artikel 5 des Gesetzes ist vorgesehen, dass das Amt über drei Fonds verfügt, deren Vermögen individualisiert ist, getrennt angelegt wird und die Garantie der Versicherten für die Leistungen darstellt, die aus diesen einzelnen Fonds erbracht werden.

In Paragraph 2 derselben Bestimmung ist präzisiert, dass der Pensionsfonds das Vermögen der Kasse für Pensionen und Familienbeihilfen zugunsten der Angestellten von Belgisch-Kongo und Ruanda-Urundi sowie ihre Auslagen übernimmt, mit Ausnahme der Kinderzulagen.

Artikel 12 bestimmt unter anderem, dass « an der [...] fakultativen Regelung der Alters- und Hinterbliebenenversicherung [...] teilnehmen können » die Personen, die ihre Berufstätigkeit in den durch den König bezeichneten Überseeländern ausüben.

Artikel 14 bestimmt, dass die Versicherten oder ihre Arbeitgeber unter den im Gesetz festgelegten Bedingungen dem AÜSS Beiträge überweisen können, die insbesondere der Ruhestands- und Hinterbliebenenversicherung dienen und deren Mindest- und Höchstbeträge aufgrund von Artikel 15 durch den König festgesetzt werden.

Gemäß Artikel 17 Buchstabe *a*) wird der Beitrag « zu 70 % für die Finanzierung der Alters- und Hinterbliebenenrenten zu Lasten des Pensionsfonds » verwendet.

In Artikel 20 wird die Leibrente der Versicherten festgelegt.

B.5.2. Das durch das Gesetz vom 17. Juli 1963 eingeführte System ist ein fakultatives System der sozialen Sicherheit, dem die Personen beitreten können, die in den durch den König bestimmten Ländern in Übersee arbeiten.

Dieses System betrifft « sowohl die Bediensteten, die in einem öffentlichen Sektor ihren Dienst versehen, als auch die Angestellten, die in Ausführung eines Arbeitsvertrags durch Privatunternehmen beschäftigt werden, oder selbst Personen, die eine selbständige Berufstätigkeit ausüben » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 431/1, S. 1).

Dieses System wurde ausgearbeitet, um « den Sorgen derjenigen zu entsprechen, die eine Laufbahn in Übersee unternehmen oder fortsetzen und in ihrem Herkunftsland durch Gesetzesbestimmungen, in denen ein System der Sozialversicherung vorgesehen ist, gedeckt sein möchten » (ebenda).

B.5.3. Das durch das vorerwähnte Gesetz vom 17. Juli 1963 eingeführte System der Ruhestands- und Hinterbliebenenversicherung stützt sich « auf die individuelle Kapitalisierung » (ebenda, S. 5) für die Berechnung der Alters- und Hinterbliebenenrenten mit der in Artikel 58 des vorerwähnten Gesetzes vom 17. Juli 1963 vorgesehenen Garantie des belgischen Staates.

Die Leistungen, auf die die Versicherten wegen der Einzahlungen auf ihren Namen Anspruch erheben können, gelten als «ergänzende Leistungen zu denjenigen, die die Betroffenen in dem Land erwerben können, in dem ihre Berufstätigkeit stattfindet » (ebenda, S. 1).

Die Teilnahme an der überseeischen sozialen Sicherheit schließt im Übrigen grundsätzlich die Anwendung der belgischen Gesetzgebung über die soziale Sicherheit der Lohnempfänger aus.

B.6.1. Der Ministerrat führt an, dass das durch das Gesetz vom 17. Juli 1963 eingeführte System kein Kapitalisierungssystem *sensu stricto* nach dem Beispiel der individuellen Lebensversicherungen sei, sondern ein gemischtes System, das teilweise durch die Beiträge der Mitglieder oder ihres Arbeitgebers und teilweise durch die belgische Staatskasse finanziert werde, so dass die beiden Systeme nicht miteinander zu vergleichen seien.

B.6.2. In Artikel 8 des Gesetzes vom 17. Juli 1963 ist vorgesehen, dass das Amt jährlich für jeden Fonds den Anteil der Leistungen festlegt, die sowohl durch dieses Gesetz als auch durch dasjenige vom 16. Juni 1960 garantiert würden, wobei dieser Anteil den Begünstigten aus ihren eigenen Einkünften zugeteilt werden könne.

In Absatz 2 desselben Artikels ist jedoch vorgesehen, dass der Staat jährlich jedem der Fonds als Beteiligung die Summen überweist, die gegebenenfalls diesem Anteil hinzugefügt werden müssen, um die Zahlung der Gesamtheit der garantierten Leistungen zu gewährleisten.

In Artikel 154 § 2 des Gesetzes vom 22. Februar 1998 « zur Festlegung sozialer Bestimmungen » (*Belgisches Staatsblatt*, 3. März 1998) ist vorgesehen, dass der Staat ab dem Haushaltsjahr 1997 dem Amt jährlich eine Subvention in Höhe der Differenz zwischen dem Gesamtbetrag der den Fonds auferlegten Auslagen und dem Betrag ihrer Einkünfte zahlen

würde, wobei der Gesetzgeber beabsichtigte, ein Kapitalisierungssystem beizubehalten (*Parl. Dok.*, Kammer, 1996-1997, Nr. 1184/3, SS. 5-6).

Die Aufrechterhaltung eines Kapitalisierungssystems ist erneut anlässlich der Annahme des Gesetzes vom 20. Juli 2006 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen » (*Belgisches Staatsblatt*, 28. Juli 2006) bestätigt worden, durch das verschiedene Bestimmungen des Gesetzes vom 17. Juli 1963 abgeändert wurden, um die Gleichbehandlung von Männern und Frauen zu verwirklichen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2005-2006, DOC 51-2518/001, S. 141).

B.6.3. Durch die Annahme des Gesetzes vom 17. Juli 1963 wollte der Gesetzgeber gegen die freiwillige Zahlung von Beiträgen eine zusätzliche Versicherung bieten, die auf einem Kapitalisierungssystem beruht, neben dem etwaigen System der sozialen Sicherheit des Landes, in dem die Berufstätigkeit ausgeübt wird, und die in einem gewissen Maße in Konkurrenz zu den Privatversicherungen steht.

B.6.4. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, sind die beiden Systeme also miteinander vergleichbar.

B.7.1. Das System der Steuerbefreiungen zugunsten der Leistungen aus einem individuellen Lebensversicherungsvertrag ergibt sich aus Artikel 11 des Gesetzes vom 8. März 1951 « zur Abänderung der Gesetze und Erlasse in Bezug auf die Einkommensteuern und die nationale Krisensteuer, koordiniert durch die Erlasse vom 15. und 16. Januar 1948, mit Wirkung vom Jahr 1951 » (*Belgisches Staatsblatt*, 19.-20. März 1951).

B.7.2. In den Vorarbeiten zu diesem Gesetz heißt es:

« Die in diesem Artikel vorgeschlagene Maßnahme ist Bestandteil der Steuergleichheit; dadurch wird zugunsten aller Steuerpflichtigen der Anteil des Berufseinkommens, der für die Zahlung verschiedener Beiträge verwendet wird, von der Steuer befreit, während gemäß den heutigen Rechtsvorschriften nur die Lohn- und Gehaltsempfänger von ihren Entlohnungen die Beiträge abziehen dürfen, die zugunsten der Pensions- und Versicherungskassen einbehalten werden.

Diese Befreiung gilt:

1. für die Beiträge, die aufgrund der Rechtsvorschriften über die Familienbeihilfen für Nichtlohnempfänger;

2. für die freiwillig an Gesellschaften auf Gegenseitigkeit für die Kranken- und Invalidenversicherung gezahlten Beiträge, sowohl für den Steuerpflichtigen selbst als auch die Mitglieder seiner Familie zu seinen Lasten;

3. für die Einbehaltungen und Zahlungen, die tatsächlich endgültig getätigt wurden, um eine Ruhestandspension oder eine Hinterbliebenenrente aufzubauen.

In Bezug auf die Beiträge im Sinne von Nr. 1 sind Zweifel hinsichtlich der Frage entstanden, ob sie beruflicher Art sind oder nicht, insbesondere weil bei Steuerpflichtigen mit Kindern zu Lasten ein gewisser Ausgleich zwischen den eingezahlten Beiträgen und der erhaltenen Familienbeihilfe entsteht. Im Text des Entwurfs wird dieser Punkt im günstigen Sinne geregelt.

Durch die in Nr. 2 von Artikel 14 vorgesehene Befreiung für freiwillig an Gesellschaften auf Gegenseitigkeit für die Kranken- und Invalidenversicherung gezahlten Beiträge werden die freiwillig Versicherten mit den Pflichtversicherten gleichgestellt.

Durch Nr. 3 wird der Teil des Einkommens, der für Einbehaltungen und Zahlungen verwendet wird, die tatsächlich endgültig für die Pensions- oder Versicherungskassen getätigt wurden, befreit.

Im bestehenden Gesetz wird dieser Abzug nur für die Lohn- und Gehaltsempfänger vorgesehen. Die Regierung schlägt vor, diese Maßnahme ohne Unterschied auf alle Steuerpflichtigen auszudehnen.

Auf dem Gebiet der Alterssicherung gewährleisten der Staat und die öffentlichen Behörden seit jeher in Form von Ruhestandspensionen Existenzmittel für diejenigen, die ihnen gedient haben.

Andererseits schützt eine umfangreiche Sozialgesetzgebung, auf die das Land zu Recht stolz ist, die Angestellten und Arbeiter der privaten Unternehmen, die das Ruhestandsalter erreicht haben, vor der Bedürftigkeit.

Die zu Lasten dieser Arbeiter und Angestellten vorgenommenen Einbehaltungen im Hinblick auf den Aufbau einer Ruhestandspension dürfen aufgrund des Steuergesetzes von ihren steuerbaren Einkünften abgezogen werden.

Da die Alterssicherung derzeit im Vordergrund der Sorgen all jener steht, die von ihrer Arbeit leben, ist es richtig, für alle Steuerpflichtigen im Sinne von Artikel 25 den Abzug der Summen zu erlauben, die sie tatsächlich und endgültig zahlen, um einen lebenslänglichen Anspruch aufzubauen.

Um Missbrauch zu verhindern, wird im Gesetzentwurf jedoch eine Grenze für die diesbezüglich zulässige Summe festgesetzt.

Nicht befreit werden die zu den vorstehenden Zwecken gezahlten Summen, die der Betreffende in einer anderen Form zurückerlangen könnte als in Form eines lebenslangen Anspruchs zur Absicherung seines Alters oder für die Sicherheit seiner Witwe oder seiner Waisen.

Selbstverständlich werden die an die betreffenden Personen ausgezahlten Renten, die ganz oder teilweise durch Zahlungen aufgebaut wurden, deren Abzug innerhalb der vorgesehenen Grenzen erlaubt ist, den steuerbaren Renten und Pensionen gleichgestellt [...] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1950, Nr. 215, SS. 12-13).

Der Minister der Finanzen hatte ebenfalls im Senat erklärt:

« [...] wenn ich jetzt das Wort ergreife, so geschieht dies, um den Senat zu bitten, sich nicht dem durch den Ausschuss vorgelegten Abänderungsantrag anzuschließen, nicht weil dieser Abänderungsantrag an sich derart schwerwiegende Folgen hätte, sondern weil seine Annahme die Rückverweisung des Entwurfs an die Abgeordnetenversammlung erfordern würde. Ich möchte Sie auf die ärgerlichen Folgen einer solchen Rückverweisung aufmerksam machen, während es sich nicht um eine wirklich bedeutende Abänderung oder um einen Punkt handelt, in dem der Senat offensichtlich nicht der gleichen Meinung sein könnte wie die Kammer.

Im Grunde handelt es sich um eine gewisse Besserung, eine gewisse Perfektionierung, die noch an einem neuem System vorgenommen wird, das im Rahmen dieser steuerlichen Gleichheit eingeführt wurde, von der ich Ihnen gestern im Laufe der allgemeinen Diskussion gesprochen habe. Ich habe Ihnen gesagt, dass der Entwurf, über den wir diskutieren, dazu dienen soll, die steuerliche Gleichheit von Lohnempfängern und Nichtlohnempfängern zu verwirklichen, indem insbesondere die Besteuerungsgrundlage dieser beiden Kategorien angeglichen wird. Die Lohnempfänger sind immer in den Genuss der Befreiung der Zahlungen gelangt, die im Hinblick auf den Aufbau einer Pension getätigt wurden, und allgemein der Zahlungen, die im Rahmen der sozialen Sicherheit erfolgen.

[...]

[...] Wir haben versucht, dieses System auf die Nichtlohnempfänger anzuwenden, indem wir die Befreiung der Zahlungen an die Krankenkassen, denen sie sich freiwillig anschließen, und ebenfalls der Zahlungen zum Aufbau der Alterspension vorgesehen haben.

Dies war der erste Schritt des durch die Abgeordnetenversammlung geprüften Entwurfs. Im Laufe der Diskussion hat sich herausgestellt, dass die Nichtlohnempfänger im Allgemeinen lieber Lebensversicherungsprämien im Hinblick auf den Aufbau eines Kapitals zahlten als Einzahlungen im Hinblick auf die Alterspension vorzunehmen. Daher hat die Regierung sich im Finanzausschuss der Kammer für ein System ausgesprochen, das es ermöglicht, in den Entlohnungen der Nichtlohnempfänger ebenfalls die Prämien zu befreien, die als Lebensversicherung im Hinblick auf den Aufbau eines Kapitals gezahlt werden. Nachdem das Prinzip angenommen worden war, musste jedoch logischerweise davon ausgegangen werden, dass dieses mit Hilfe von steuerlich befreiten Zahlungen aufgebaute Kapital grundsätzlich steuerbar sein musste zu dem Zeitpunkt, wo man es erhalten würde. Die Regel aller unserer Einkommensteuergesetze besagt nämlich, dass eine zeitversetzte Entlohnung grundsätzlich ebenso steuerbar ist wie eine effektive Entlohnung. So zahlt der arbeitende Beamte die Steuer auf sein Gehalt und der pensionierte Beamte die Steuer auf seine Pension, die ein zeitversetztes Gehalt ist. Während der tatsächlichen Ausübung ihres freien Berufs konnten Rechtsanwälte oder Ärzte die steuerliche Befreiung für die jährlichen Zahlungen genießen, die entweder im Aufbau

einer Pension oder eines Kapitals, das sie bei Erreichen eines gewissen Alters erhalten würden, getätigt wurden. Dieses Kapital ist normalerweise als zeitversetzte Entlohnung zu betrachten und somit grundsätzlich steuerbar » (*Ann.*, Senat, 28. Februar 1951, SS. 903-904).

B.8. Wie der Gerichtshof in B.6.3 bemerkt hat, bietet das durch das Gesetz vom 17. Juli 1963 eingeführte System eine fakultative Versicherung, die gewissermaßen in Konkurrenz zu den privaten Versicherungen steht. Die betroffenen Personen, die sich für den Anschluss entscheiden, um eine zusätzliche Deckung im Rahmen einer Alters- und Hinterbliebenenversicherung zu erhalten, so wie es in dem Fall, der dem vorlegenden Richter unterbreitet wurde, zutrifft, müssen Beiträge zahlen, mit denen sie eine Pension aufbauen können, die ihnen durch das AÜSS gezahlt werden wird.

B.9. Der Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, insofern in den fraglichen Bestimmungen die Pensionen, die « mit einer Berufstätigkeit in Zusammenhang stehen », als besteuerbare Berufseinkünfte eingestuft werden, einschließlich diejenigen, die durch das AÜSS ausgezahlt werden, während die aus einem individuellen Lebensversicherungsvertrag stammenden Pensionen grundsätzlich aufgrund von Artikel 39 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 befreit sind.

B.10. Das System des Anschlusses an das AÜSS ist nicht verpflichtend. Es gibt keine Beiträge für den Arbeitgeber, sondern nur auf Seiten des Arbeitnehmers, der selbst - innerhalb gewisser Grenzen - den Betrag festlegen kann, den er einzahlen möchte. Wie bereits vorstehend dargelegt wurde, beruht das System des Anschlusses an das AÜSS im Prinzip auf einer Kapitalisierung der Beiträge und nicht auf einem Verteilungssystem wie im Sozialversicherungssystem der Lohnempfänger.

Dennoch ist die Besonderheit des Systems des Anschlusses an das AÜSS zu berücksichtigen, das durch den Gesetzgeber konzipiert wurde, um eine « Gesetzeslücke » zu schließen, indem « ein System der sozialen Sicherheit zugunsten der in Übersee arbeitenden Belgier » organisiert wurde (*Parl. Dok.*, Kammer, 1962-1963, Nr. 431/7, S. 2) und das außerdem auf dem früheren Pflichtsystem der Sozialversicherung für die Arbeitnehmer von Belgisch-Kongo und Ruanda-Urundi beruht (ebenda). Im Übrigen ist aus denselben Vorarbeiten ersichtlich, dass das vorgeschlagene System « fakultativ » und « ergänzend » ist, um nicht die Souveränität fremder Staaten (ebenda, SS. 2, 4 und 5, und *Parl. Dok.*, Senat, 1962-1963, Nr. 271, S. 3) und ihres Sozialversicherungssystems zu verletzen. Im Übrigen geht bereits aus

dem Titel des Gesetzes vom 17. Juli 1963 über die überseeische soziale Sicherheit hervor, dass der Gesetzgeber in diesem Fall ein System der sozialen Sicherheit ins Auge gefasst hatte, selbst wenn dieses System in einem gewissen Maße in Konkurrenz zu den privaten Versicherungen tritt.

B.11. Es trifft zu, dass eine Möglichkeit des steuerlichen Abzugs der an das AÜSS gezahlten Beiträge nicht vorgesehen ist, während ein gegenseitiger Zusammenhang für die individuellen Lebensversicherungsverträge zwischen der Befreiung der Leistungen und dem Abzug der Prämien besteht, insofern keine Befreiung mehr gewährt wird, wenn die Prämien abgezogen wurden. Der Umstand, dass die an das AÜSS gezahlten Beiträge nicht steuerlich abzugsfähig sind, hat aber noch nicht zur Folge, dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, die durch das AÜSS gewährten Pensionen von der Einkommensteuer zu befreien.

Der Umstand, dass der Gesetzgeber den Abschluss von individuellen Lebensversicherungen steuerlich begünstigen wollte, hat ebenfalls nicht zur Folge, dass er gezwungen wäre, die Pensionen aus dem System des Anschlusses an das AÜSS von der Steuer auf die Berufseinkünfte zu befreien.

B.12. Es ist außerdem nicht unverhältnismäßig, die durch das AÜSS gewährten Pensionen zu besteuern, da die öffentliche Hand sich in erheblichem Maße beteiligen muss, um die Differenz zwischen den Einnahmen und den Ausnahmen des AÜSS auszugleichen.

Da die durch das AÜSS gewährten Pensionen ebenfalls besteuert werden, werden sie im Übrigen auf die gleiche Weise behandelt wie die anderen Pensionen, die mit einer früheren Berufstätigkeit zusammenhängen.

Folglich entbehrt der Behandlungsunterschied nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.13. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 23 und 34 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. September 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels