

Geschäftsverzeichnismr. 7165

Entscheid Nr. 121/2020
vom 24. September 2020

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 145²⁴, 145³¹, 145³³ und 105 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der für die Steuerjahre 2008 bis 2013 geltenden Fassung, gestellt vom Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und A. Alen, und den Richtern J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, R. Leysen, M. Pâques und Y. Kherbache, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 12. März 2019, dessen Ausfertigung am 24. April 2019 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen bei Festlegung einer gemeinsamen Veranlagung die Artikel 145²⁴, 145³¹, 145³³ und 105 Nr. 2 (alt) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die betreffenden Steuerjahre geltenden Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass sie die teilweise Anrechnung der Steuerermäßigungen oder der Abzüge für Ausgaben zur Energieeinsparung, für Ausgaben für die Absicherung einer Wohnung und für unentgeltliche Geldzuwendungen für den Ehepartner, der ein steuerpflichtiges Einkommen bezieht, auferlegen, auch wenn dieses Einkommen steuerfrei ist in Anwendung einer Bestimmung des internationalen Rechts, die diese Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt vorsieht, so dass der Genuss dieser Steuervorteile für diesen Haushalt teilweise verloren geht? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von mehreren Artikeln des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), die verschiedene Steuerermäßigungen und -abzüge einführen, dahin ausgelegt, dass diese Artikel deren teilweise Anrechnung für den Ehepartner, der ein als steuerpflichtig geltendes Einkommen bezieht, auferlegen, auch wenn dieses Einkommen steuerfrei ist in Anwendung einer Bestimmung des internationalen Rechts, die diese Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt vorsieht, so dass der Genuss dieser Steuervorteile für den Haushalt teilweise verloren geht, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung befragt.

B.1.2. Aus dem Sachverhalt der dem vorlegenden Richter unterbreiteten Streitsache geht hervor, dass sich die Vorabentscheidungsfrage auf die Steuervorteile bezieht, deren Anrechnungsmethode « proportional entsprechend dem Einkommen » ist, so wie sie für die in der Streitsache vor dem vorlegenden Richter betroffenen Steuerjahre gelten. Es handelt sich erstens um die Steuerermäßigung für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung (nachstehend: Ermäßigung für Energieeinsparung), die in Artikel 145²⁴ des EStGB 1992 in den für die Steuerjahre 2010 bis 2012 einschließlich geltenden Fassungen vorgesehen ist,

zweitens um die Steuerermäßigung für Ausgaben für die Absicherung einer Wohnung gegen Einbruch und Brand (nachstehend: Ermäßigung für Absicherungskosten), die in Artikel 14531 des EStGB 1992 in den für die Steuerjahre 2012 und 2013 geltenden Fassungen vorgesehen ist, drittens um die Steuerermäßigung für unentgeltliche Geldzuwendungen, die in Artikel 105 Nr. 2 des EStGB 1992 in den für die Steuerjahre 2008 bis 2012 einschließlich geltenden Fassungen vorgesehen ist, und schließlich viertens um die Steuerermäßigung für unentgeltliche Geldzuwendungen, die in Artikel 14533 des EStGB 1992 in seiner für das Steuerjahr 2013 geltenden Fassung vorgesehen ist.

B.2.1. Artikel 145²⁴ des EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2010 bis 2012 anwendbaren Fassung bestimmt:

« § 1. Für nachstehend aufgezählte Ausgaben, die tatsächlich während des Besteuerungszeitraums für eine rationellere Energienutzung in einer Wohnung, deren Eigentümer, Besitzer, Erbpächter, Erbbauberechtigter, Nießbraucher oder Mieter der Steuerpflichtige ist, gezahlt werden, wird eine Steuerermäßigung gewährt:

1. Ausgaben für das Ersetzen von alten Heizkesseln oder die Wartung eines Heizkessels,
2. Ausgaben für die Installation eines Warmwasserzubereiters, der mit Sonnenenergie betrieben wird,
3. Ausgaben für die Installation von photovoltaischen Solarzellen zur Umwandlung von Sonnenenergie in elektrische Energie,
- 3bis.* Ausgaben für die Installation anderer Vorrichtungen zur Erzeugung von geothermischer Energie,
4. Ausgaben für den Einbau von Doppelverglasung,
5. Ausgaben für die Isolation des Daches, der Wände und der Böden,
6. Ausgaben für den Einbau einer Wärmeregulierung einer Zentralheizungsanlage mittels Thermostatventilen oder mittels eines Raumthermostats mit Zeitschaltuhr,
7. Ausgaben für ein Energieaudit der Wohnung.

[...]

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die Steuerermäßigung für Ausgaben in Bezug auf die in Absatz 1 erwähnte Wohnung entsprechend dem steuerpflichtigen Einkommen jedes Ehepartners in der Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte der beiden Ehepartner proportional aufgeteilt.

[...]

§ 2. Eine Steuerermäßigung wird einem Steuerpflichtigen gewährt, der als Eigentümer, Besitzer, Erbpächter oder Erbbauberechtigter investiert in:

1. den Bau einer Niedrigenergiewohnung, einer Passivwohnung oder einer Nullenergiewohnung,
2. den Erwerb in Neuzustand einer Niedrigenergiewohnung, einer Passivwohnung oder einer Nullenergiewohnung,
3. die vollständige oder teilweise Renovierung eines unbeweglichen Gutes, um es in eine Niedrigenergiewohnung, eine Passivwohnung oder eine Nullenergiewohnung umzubauen.

[...]

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die Steuerermäßigung in Bezug auf die in Absatz 1 erwähnte Wohnung entsprechend dem steuerpflichtigen Einkommen jedes Ehepartners in der Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte der beiden Ehepartner proportional aufgeteilt.

[...]

§ 3. Eine Steuerermäßigung wird dem in § 1 Absatz 1 erwähnten Steuerpflichtigen für Zinsen gewährt, die sich auf die in Artikel 2 des Gesetzes vom 27. März 2009 zur Belebung der Wirtschaft erwähnten Darlehensverträge beziehen.

[...]

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die in Absatz 1 erwähnte Steuerermäßigung entsprechend dem steuerpflichtigen Einkommen jedes Ehepartners in der Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte der beiden Ehepartner proportional aufgeteilt.

[...] ».

B.2.2. Artikel 145³¹ des EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2012 bis 2013 anwendbaren Fassung bestimmt:

« Für Ausgaben, die tatsächlich während des Besteuerungszeitraums für die Absicherung gegen Einbruch oder Brand einer Wohnung, deren Eigentümer, Besitzer, Erbpächter, Erbbauberechtigter, Nießbraucher oder Mieter der Steuerpflichtige ist, gezahlt werden, wird eine Steuerermäßigung gewährt.

[...]

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

[...] ».

B.2.3. Artikel 105 des EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2008 bis einschließlich 2012 anwendbaren Fassung bestimmt:

« Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, werden die in Artikel 104 erwähnten Abzüge wie folgt angerechnet:

[...]

2. Die in Artikel 104 Nr. 3 bis 8 erwähnten Abzüge werden dann proportional auf die Gesamtheit der Nettoeinkünfte der beiden Steuerpflichtigen angerechnet.

[...] ».

Artikel 104 Nr. 3 bis 8 des EStGB 1992 in den auf dieselben Steuerjahre anwendbaren Fassungen zählt eine Reihe von unentgeltlichen Geldzuwendungen auf, die Gegenstand des in Artikel 105 des EStGB 1992 erwähnten Abzugs sein können.

B.2.4. Artikel 145³³ § 1 des EStGB 1992 in der auf das Steuerjahr 2013 anwendbaren Fassung bestimmt:

« Für folgende Ausgaben, die tatsächlich während des Besteuerungszeitraums gezahlt werden, wird eine Steuerermäßigung gewährt:

1. unentgeltliche Geldzuwendungen:

[...]

2. unentgeltliche Geldzuwendungen an Einrichtungen, die Entwicklungsländern Hilfe leisten und als solche vom Minister der Finanzen und von dem für Entwicklungszusammenarbeit zuständigen Minister zugelassen sind, oder an ähnliche Einrichtungen eines anderen Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums, die auf vergleichbare Weise zugelassen sind,

3. unentgeltliche Geldzuwendungen an Vereinigungen und Einrichtungen, die Opfern schwerer Industrieunfälle Hilfe leisten und als solche vom Minister der Finanzen und vom Minister der Auswärtigen Angelegenheiten zugelassen sind, oder an ähnliche Vereinigungen und Einrichtungen eines anderen Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums, die auf vergleichbare Weise zugelassen sind,

4. unentgeltliche Zuwendungen an Staatsmuseen und unentgeltliche Zuwendungen an die Gemeinschaften, Regionen, Provinzen, Gemeinden und öffentlichen Sozialhilfezentren, unter der Bedingung, dass sie ihren Museen bereitgestellt werden

[...]

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die Steuerermäßigung entsprechend dem steuerpflichtigen Einkommen jedes Ehepartners in der Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte der beiden Ehepartner proportional aufgeteilt ».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. [...].

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

B.3.2. Die fraglichen Bestimmungen sind, insoweit sie sich auf Steuerermäßigungen beziehen, im Lichte von Artikel 155 des EStGB 1992 zu lesen, der sich auf die Steuerermäßigung für Einkünfte ausländischer Herkunft bezieht. Der Artikel ist im Wesentlichen für die fraglichen Steuerjahre gleich geblieben und bestimmt:

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

Dies gilt ebenfalls für:

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

[...]

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

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

« En vertu de l'article 6 du Code des impôts sur les revenus 1992, le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles, cet ensemble étant égal à la somme des revenus nets des catégories suivantes : 1° les revenus des biens immobiliers; 2° les revenus des capitaux et biens mobiliers; 3° les revenus professionnels; 4° les revenus divers.

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

[...]

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

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

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

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

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

B.4. Da die Auslegung der Begriffe « steuerpflichtige Einkünfte » und « steuerfreie Einkünfte » durch die vorerwähnte Rechtsprechung bestimmt ist, hat der Gerichtshof über die Verfassungsmäßigkeit der fraglichen Steuervorteile im Lichte dieser Begriffe zu befinden.

Folglich wird die vom Ministerrat erhobene Einrede, dass es in der Streitsache in Wirklichkeit um die Begriffe « steuerpflichtige Einkünfte » und « steuerfreie Einkünfte » und nicht um die aufgezählten Steuervorteile gehe, abgewiesen.

B.5.1. Die fraglichen Bestimmungen des EStGB 1992 haben in Verbindung mit der von Artikel 155 des EStGB 1992 vorgeschriebenen Maßnahme zur Folge, dass die fraglichen Ermäßigungen bei dem Steuerpflichtigen, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat, zu einem höheren Anteil angerechnet werden. Daraus ergibt sich, dass Paare von Ansässigen, die gemeinsam veranlagt werden und von denen einer - im vorliegenden Fall derjenige, der tatsächlich das höchste Einkommen bezieht – Gehälter einer internationalen Organisation bezieht, die unter Progressionsvorbehalt vertraglich von der Steuer befreit sind, nicht in den Genuss eines Teils des von diesen Bestimmungen eingeführten Steuervorteils kommen.

B.5.2. Der vorliegende Richter befragt den Gerichtshof zu zwei Behandlungsunterschieden, die sich aus der vom Gesetzgeber gewählten proportionalen Regel zur Bestimmung der Aufteilung der Anrechnung der Steuervorteile für Energieeinsparung, für Absicherungskosten und für unentgeltliche Zuwendungen zwischen den Ehepartnern ergeben würde.

Ein erster Behandlungsunterschied bestehe zwischen Paaren von Ansässigen wie dem in der fraglichen Rechtssache und Paaren, von denen keiner steuerfreie Einkünfte beziehe.

Ein zweiter Behandlungsunterschied bestehe zwischen Paaren von Ansässigen wie dem in der fraglichen Rechtssache und Paaren, von denen einer Beamter der Europäischen Union ist, der, da er in den Genuss von steuerfreien Einkünften ohne Progressionsvorbehalt komme, einem alleinstehenden Steuerpflichtigen gleichgestellt sei und daher frei bestimmen könne, wer im Haushalt in den Genuss der Steuerermäßigungen komme.

B.6.1. In der Begründung zum Gesetz vom 27. März 2009 zur Belebung der Wirtschaft heißt es in Bezug auf die Ermäßigung für Energieeinsparung:

« Lorsqu'une imposition commune est établie, cette nouvelle réduction d'impôt est répartie entre les conjoints proportionnellement en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints. En outre, cette règle est insérée dans les paragraphes 1er et 2 du même article 145²⁴, CIR 92 afin d'éviter qu'en cas

d'imposition commune, il y ait plusieurs systèmes d'application pour la répartition de la réduction d'impôt entre les conjoints suivant le type d'investissement » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2008-2009, DOC 52-1788/001, S. 8).

B.6.2. Aus der Begründung zum Gesetz vom 13. Dezember 2012 « zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen », das die Anrechnungsmethode der Ermäßigung für Absicherungsausgaben betrifft, ist der Wille des Gesetzgebers ersichtlich, die Rechtsvorschriften an die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes anzupassen:

« En ce qui concerne la réduction d'impôt pour les dépenses de sécurisation des habitations contre le vol et l'incendie (article 145³¹, CIR 92), il est proposé de modifier la règle de répartition déjà à partir de l'exercice d'imposition 2012.

En effet, dans son arrêt du 8 mars 2012, la Cour constitutionnelle a jugé que l'article 145²⁴, § 1er, alinéa 5, premier tiret, CIR 92, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2009, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution dans la mesure où en cas d'imposition commune, la réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation est répartie en fonction de la quotité de chaque conjoint dans le revenu cadastral de cette habitation pour les conjoints qui sont propriétaires et non en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints, comme c'est le cas pour les locataires.

La règle de répartition en cas d'imposition commune pour la réduction d'impôt pour les dépenses de sécurisation des habitations contre vol et incendie (article 145³¹, alinéa 5, CIR 92) est la même que la règle de répartition jugée inconstitutionnelle pour la Cour.

Par conséquent, on peut raisonnablement s'attendre à ce que les cours et les tribunaux arrivent également à la même conclusion pour l'article 145³¹, alinéa 5, CIR 92 » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2458/001, S. 14).

In Bezug auf die Ermäßigung für unentgeltliche Zuwendungen, die den Abzug für unentgeltliche Zuwendungen ersetzt, heißt es in demselben Dokument:

« En cas d'imposition commune, la réduction sera répartie entre les conjoints en fonction de leur revenu imposable (c.à.d. après déduction des rentes alimentaires). Cette règle de répartition est la règle type applicable à la plupart des réductions d'impôt » (ebenda, S. 16).

B.6.3. Wie der Ministerrat feststellt, verfolgt der Gesetzgeber mit Artikel 134 des EStGB 1992 und mit den Artikeln desselben Gesetzbuches, um die es hier geht, nicht dasselbe Ziel. Mit Artikel 134 des EStGB 1992 zielt der Gesetzgeber nämlich darauf ab, die Wirkung des Steuervorteils zugunsten von Paaren allgemein zu maximieren. Das gilt nicht für die fraglichen Bestimmungen, mit denen der Steuervorteil zwischen den einzelnen

Steuerpflichtigen aufgeteilt werden soll, wenn sie gemeinsam veranlagt werden. In Bezug auf die Steuervorteile im Zusammenhang mit der Wohnung wurde die Aufteilung ursprünglich im Verhältnis der dinglichen Rechte, die jeder der Ehepartner an dem Gut besaß, das von den zur Steuerermäßigung berechtigenden Arbeiten betroffen war, vorgenommen. Diese Vorteile wurden anschließend proportional entsprechend der steuerpflichtigen Einkünfte jedes Einzelnen zwischen ihnen aufgeteilt.

Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber aus den fraglichen Steuervorteilen keine gemeinsame Steuerermäßigung für das Paar machen wollte.

B.7. Der vorlegende Richter ist der Auffassung, dass die proportional zwischen dem Paar aufgeteilten fraglichen Ermäßigungen in Bezug auf den Teil, der demjenigen zugewiesen wird, der in Anwendung von Artikel 3 der Anlage III des Protokolls vom 27. Juni 1997 zur Neufassung des Internationalen Übereinkommens vom 13. Dezember 1960 über Zusammenarbeit zur Sicherung der Luftfahrt « Eurocontrol » steuerfreie Einkünfte bezieht, in Anbetracht dieser Befreiung nicht demjenigen des Paares zugutekommen können, der diese Einkünfte bezieht, unabhängig von dem genauen Anteil. Daraus ergebe sich, dass die betroffenen Paare gegenüber Paaren, bei denen keiner steuerfreie Einkünfte bezieht, ungünstiger behandelt würden.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 145²⁴, 145³¹, 145³³ und 105 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die betreffenden Steuerjahre geltenden Fassung verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 24. September 2020.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) F. Daoût