

Geschäftsverzeichnisnr. 7439

Entscheid Nr. 188/2021
vom 23. Dezember 2021

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 155 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 24. September 2020, dessen Ausfertigung am 29. September 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 155 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit den Artikeln 2, 3 und 6 des Vertrags über die Europäische Union und Artikel 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, dahin ausgelegt, dass lediglich wegen ihrer Herkunft aus einem anderen Land als Belgien die aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreien Einkünfte eines Steuerpflichtigen für die Festlegung der Steuer dieses Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, während diese Einkünfte den Gegenstand einer Veranlagung zum getrennten Satz gebildet hätten, wenn sie nicht steuerfrei gewesen wären, und sich demzufolge nicht auf den auf die anderen Einkünfte dieses Steuerpflichtigen angewandten progressiven Satz ausgewirkt hätten? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 155 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), der 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.

[...] ».

B.2.1. Die Streitsache vor dem vorlegenden Richter betrifft Entlassungsentschädigungen, die 2014 infolge von gerichtlichen Entscheidungen gezahlt worden sind.

Gemäß Artikel 11 Absatz 1 des Abkommens zwischen Belgien und Frankreich « zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen », das am 10. März 1964 in Brüssel unterzeichnet wurde (nachstehend: zwischen Frankreich und Belgien abgeschlossenes Abkommen zur Vermeidung

der Doppelbesteuerung) und das durch das Gesetz vom 14. April 1965 gebilligt wurde, sind diese Einkünfte in Frankreich besteuert worden.

B.2.2. Das zwischen Belgien und Frankreich abgeschlossene Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthält Regeln zur Verteilung der Besteuerungszuständigkeit dieser Staaten und soll hauptsächlich vermeiden, dass Steuerpflichtige zweimal auf dieselben Einkünfte oder auf dieselben Vermögensbestandteile besteuert werden.

Artikel 19 Buchstabe A Absätze 2 und 4 des zwischen Belgien und Frankreich abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestimmt:

« La double imposition est évitée de la manière suivante :

A. En ce qui concerne la Belgique :

[...]

2. Les revenus autres que ceux visés au paragraphe 1 ci-dessus sont exonérés des impôts belges mentionnés à l'article 2, paragraphe 3 A, de la présente Convention, lorsque l'imposition en est attribuée exclusivement à la France.

[...]

4. Nonobstant les dispositions qui précèdent, les impôts belges visés par la présente Convention peuvent être calculés, sur les revenus imposables en Belgique en vertu de ladite Convention, au taux correspondant à l'ensemble des revenus imposables d'après la législation belge ».

B.2.3. Artikel 155 Absatz 1 des EStGB 1992 enthält einen Mechanismus zur Steuerbefreiung « mit Progressionsvorbehalt », den insbesondere Artikel 19 Buchstabe A Absatz 4 des zwischen Frankreich und Belgien abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ermöglicht, für die in Belgien steuerfreien Einkünfte französischer Herkunft vorzusehen.

B.2.4. Die Entlassungsschädigungen, die Gegenstand der Streitsache vor dem vorliegenden Richter sind, wären, wenn sie nicht gemäß dem vorerwähnten Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei wären, steuerpflichtig zum getrennten Satz gemäß Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe a) des EStGB 1992, der in der für das Steuerjahr 2015 geltenden Fassung bestimmte:

« In Abweichung von den Artikeln 130 bis 145 und 146 bis 156 sind getrennt steuerpflichtig, außer wenn die derart berechnete Steuer, erhöht um die Staatssteuer in Bezug auf die anderen Einkünfte, höher ist als die gemäß den vorerwähnten Artikeln berechnete Steuer in Bezug auf die in den Artikeln 17 § 1 Nr. 1 bis 3 und 90 Nr. 6 und 9 erwähnten Einkünfte und auf die aufgrund von Artikel 90 Nr. 1 steuerpflichtigen Mehrwerte auf Wertpapiere und Effekten, erhöht um die Staatssteuer in Bezug auf die Gesamtheit der anderen steuerpflichtigen Einkünfte:

[...]

5° zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit hatte, der auf der Grundlage der in Anwendung der Artikel 130 bis 145 und 146 bis 154 geschuldeten Steuer, verringert um die in den Artikeln 145¹ bis 145¹⁶, 145²⁴, 145²⁸, 145³² bis 145³⁵ und 154*bis* erwähnten Steuerermäßigungen, berechnet wird:

a) Entschädigungen, die vertragsgemäß oder nicht vertragsgemäß gezahlt werden aufgrund der Einstellung der Arbeit oder der Beendigung eines Arbeitsvertrags,

[...]».

B.3.1. Der Gerichtshof wird befragt zur Vereinbarkeit von Artikel 155 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 3 und 6 des Vertrags über die Europäische Union und mit Artikel 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, wenn diese Bestimmung dahin ausgelegt wird, dass lediglich wegen ihrer Herkunft aus einem anderen Land als Belgien die aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreien Einkünfte eines Steuerpflichtigen für die Festlegung der Steuer dieses Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, selbst wenn diese Einkünfte den Gegenstand einer Veranlagung zum getrennten Satz gebildet hätten, wenn sie nicht steuerfrei gewesen wären, und sich demzufolge nicht auf den auf die anderen Einkünfte dieses Steuerpflichtigen angewandten progressiven Satz ausgewirkt hätten.

Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich daher nur auf Festlegung der Steuer, die in Artikel 155 Absatz 1 des EStGB 1992 erwähnt ist, auf den der Gerichtshof deshalb seine Prüfung beschränkt.

B.3.2. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Gerichtshof zu einer etwaigen Diskriminierung befragt wird zwischen einerseits den belgischen Steuerpflichtigen, die neben zum progressiven Satz steuerpflichtigen Einkünften Entschädigungen belgischer Herkunft

beziehen, die aufgrund von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 zum getrennten Satz steuerpflichtig sind, und andererseits den belgischen Steuerpflichtigen, die neben zum progressiven Satz steuerpflichtigen Einkünften Entschädigungen französischer Herkunft beziehen, die aufgrund des zwischen Frankreich und Belgien abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Belgien steuerfrei sind, die aber aufgrund des fraglichen Artikels 155 Absatz 1 des EStGB 1992 gleichwohl für die Festlegung der Steuer berücksichtigt würden, während diese Einkünfte aufgrund von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 zum getrennten Satz besteuert worden wären, wenn sie nicht steuerfrei gewesen wären. Die Rechtsuchenden, die zu dieser zweiten Kategorie gehören, würden daher schlechter behandelt als die Rechtsuchenden, die zur ersten Kategorie gehören, was die Progression der in Belgien geschuldeten Steuer betrifft.

B.3.3. Der Gerichtshof prüft die fragliche Bestimmung in der Auslegung des vorliegenden Richters und beschränkt seine Prüfung auf die Berücksichtigung der Entlassungsentschädigungen, auf die die in Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 vorgesehene Regelung der getrennten Veranlagung Anwendung finden würde, wenn sie nicht steuerfrei wären, für die in Artikel 155 Absatz 1 des EStGB 1992 erwähnte Berechnung.

B.4.1. 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.4.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.4.3. Weder die Artikel 10 und 11 noch Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung sehen ein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung vor.

Außerdem besteht das Ziel eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung darin, es zu vermeiden, dass dasselbe Einkommen bei jeder der zwei Vertragsparteien des Abkommens besteuert wird, nicht darin zu gewährleisten, dass die Besteuerung, der ein Steuerpflichtiger im Land einer Vertragspartei unterliegt, nicht höher ist als die Besteuerung, der er im Land der anderen Vertragspartei unterliegen würde. Daher kann eine schlechtere steuerliche Behandlung von Steuerpflichtigen, die sich aus der Verteilung der Besteuerungszuständigkeit der Staaten, die Vertragsparteien eines solchen Abkommens sind, und der bestehenden Ungleichheit der steuerlichen Regelungen dieser zwei Staaten ergeben würde, nicht an sich als eine Diskriminierung angesehen werden.

B.5.1. Artikel 155 Absatz 1 des EStGB 1992 soll es ermöglichen, dass bei der Umsetzung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Befreiung der in einem anderen Staat versteuerten Einkünfte nicht zur Folge hat, dass sich die Progression der in Belgien auf die anderen nicht steuerfreien Einkünfte geschuldeten Steuer vermindert.

Dieser Mechanismus des « Progressionsvorbehalts » stellt somit eine Abschwächung der Befreiungen aus der Anwendung von Abkommen, mit denen die Doppelbesteuerung vermieden werden soll, dar. Mit dieser Maßnahme soll vermieden werden, dass die steuerpflichtigen Einkünfte eines Steuerpflichtigen, der steuerfreie Einkünfte hat, weil sie in einem anderen Staat besteuert werden, in Belgien mit einem Steuersatz belegt werden, der unter dem liegt, der für die Einkünfte der Steuerpflichtigen, die vergleichbare Einkünfte in Belgien haben, gilt (vgl. EuGH, 11. September 2014, C-489/13, *Verest und Gerards*, Randnr. 31; 12. April 2018, C-110/17, *Kommission gegen Belgien*, Randnr. 59; 15. Juli 2021, C-241/20, *BJ*, Randnr. 76).

B.5.2. Wenn im vorliegenden Fall zur Festlegung der in Belgien geschuldeten Steuer steuerfreie Einkünfte berücksichtigt wurden, die gemäß Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 zu einem getrennten Satz besteuert worden wären, wenn sie in Belgien besteuert würden, würde sich daraus ein Behandlungsunterschied zwischen den Steuerpflichtigen je nach Herkunft der Einkünfte und des Staates der Besteuerung für die Festlegung der Progression der in Belgien geschuldeten Steuer ergeben.

Dieser Behandlungsunterschied kann nicht mit dem Ziel gerechtfertigt werden, die Folgen von Befreiungen, die sich aus Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergeben,

auf die Progression der in Belgien geschuldeten Steuer zu korrigieren, denn die steuerfreien Einkünfte wären durch die Veranlagung zum getrennten Satz dieser Progression entgangen, wenn sie in Belgien besteuert worden wären.

Im vorliegenden Fall hat die Berücksichtigung von Einkünften, die einem getrennten Satz unterliegen würden, zur Festlegung der Steuer also zur Folge, dass Steuerpflichtige schlechter behandelt werden und dass sie den steuerlichen Vorteil im Zusammenhang mit dem getrennten Satz allein aufgrund der Herkunft der Einkünfte verlieren, obgleich die fehlende Berücksichtigung dieser steuerfreien Einkünfte keine nachteilige Folge für die Festlegung des Steuersatzes in Belgien hätte.

Diese Maßnahme ist unverhältnismäßig, da sie bei der Festlegung der geschuldeten Steuer dazu führt, dass Einkünfte berücksichtigt werden, bei denen der belgische Gesetzgeber, indem er sich für einen getrennten Satz entschieden hat, die zu harten Folgen, die die normale Progression der Einkommensteuer nach sich zieht, gerade vermeiden wollte.

B.6. In der vom vorlegenden Richter angenommenen Auslegung ist Artikel 155 Absatz 1 des EStGB 1992 nicht vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

B.7. Die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 2, 3 und 6 des Vertrags über die Europäische Union und Artikel 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union braucht nicht geprüft zu werden, da diese Prüfung nicht zu einer umfassenderen Feststellung der Verfassungswidrigkeit führen könnte.

B.8. Der Gerichtshof stellt jedoch fest, dass die fragliche Bestimmung anders ausgelegt werden kann.

B.9.1. Wie in B.2.3 erwähnt, enthält die fragliche Bestimmung den Mechanismus des sogenannten « Progressionsvorbehalts », den Artikel 19 Buchstabe A Absatz 4 des zwischen Frankreich und Belgien abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ermöglicht vorzusehen.

Diese Bestimmung wiederum ist an Artikel 23 Buchstabe A Absatz 3 des vom Steuerausschuss der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) empfohlenen Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen angelehnt, der lautet:

« Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés ».

Aus dem Kommentar zu dieser Bestimmung geht hervor, dass sie eine « Progressionsregel » erlaubt, die « für ausgenommene Einkünfte oder Vermögen [...] sowie für Einkünfte oder Vermögen, die aufgrund anderer Bestimmungen des Abkommens ' nur ' im anderen Vertragsstaat ' steuerpflichtig ' sind, gilt » (OECD (2019), *Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen 2017 (Vollständige Fassung)*, Éditions OECD, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/0faf9b6c-fr>, Randnr. 55, S. 1143).

Wie in B.5.1 erwähnt und seine Bezeichnung angibt, ist dieser « Progressionsvorbehalt » eine Abschwächung der Befreiungen aus der Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die bezweckt, dass eine Befreiung von in einem anderen Staat besteuerten Einkünften dennoch nicht zur Folge hat, dass sich die Progression der in Belgien geschuldeten Steuer verringert. Durch diese Maßnahme kann « sichergestellt werden, dass die Einkünfte eines Steuerpflichtigen, die im Wohnmitgliedstaat steuerfrei sind, von diesem dennoch berücksichtigt werden, um die Progressionsregel bei der Berechnung des Betrags der Steuer auf die übrigen Einkünfte des Steuerpflichtigen anzuwenden » (EuGH, 11. September 2014, C-489/13, *Verest und Gerards*, Randnr. 30; siehe auch 27. Juni 1996, C-107/94, *Asscher*, Randnr. 47; 12. April 2018, C-110/17, *Kommission gegen Belgien*, Randnr. 52).

In Anbetracht seiner *ratio legis* bezieht sich der Mechanismus des « Progressionsvorbehalts », der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und in Artikel 23 Buchstabe A Absatz 3 des OECD-Musterabkommens vorgesehen ist, auf Einkünfte, die aufgrund von internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, die aber einem progressiven Satz unterliegen hätten, wenn sie nicht steuerfrei gewesen wären.

B.9.2. Auch wenn er allgemein formuliert ist, kann Artikel 155 Absatz 1 des EStGB 1992, der diesen « Progressionsvorbehalt » zum Ausdruck bringt, ebenfalls dahin ausgelegt werden, dass er sich nur auf Einkünfte bezieht, die aufgrund von internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, die aber einem progressiven Satz unterlegen hätten, wenn sie nicht steuerfrei gewesen wären, unter Ausschluss folglich der Einkünfte, die gemäß Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 Gegenstand einer Veranlagung zu einem getrennten Satz gewesen wären.

Artikel 155 des EStGB 1992 stellt nämlich eine Bestimmung des Unterabschnitts 4 (« Ermäßigung für Einkünfte ausländischer Herkunft ») von Abschnitt 1 (« Gewöhnliches Besteuerungssystem ») von Kapitel 3 (« Steuerberechnung ») von Titel II « Steuer der natürlichen Personen » des EStGB 1992 dar.

Artikel 171 des EStGB 1992 ist seinerseits in Unterabschnitt 2 (« Getrennte Veranlagungen ») von Abschnitt 2 (« Besondere Besteuerungssysteme ») desselben Kapitels 3 von Titel II des EStGB 1992 aufgeführt. Diese Bestimmung sieht ausdrücklich vor, dass der darin eingeführte getrennte Steuersatz « in Abweichung von den Artikeln 130 bis 145 und 146 bis 156 » gilt, sodass Artikel 171 des EStGB 1992 auch von Artikel 155 Absatz 1 des EStGB 1992 abweicht. Der « Progressionsvorbehalt », den die fragliche Bestimmung vorsieht, kann daher dahin ausgelegt werden, dass er nicht auf steuerfreie Einkünfte anwendbar ist, die zum in Artikel 171 des EStGB 1992 vorgesehenen getrennten Satz besteuert worden wären, wenn sie in Belgien besteuert würden.

B.10. Dahin ausgelegt, dass er sich unter den aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreien Einkünften, die zur Festlegung der Steuer berücksichtigt werden, nicht auf Einkünfte bezieht, die gemäß Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 zu einem getrennten Satz steuerpflichtig wären, wenn sie nicht steuerfrei wären, ist Artikel 155 Absatz 1 des EStGB 1992 nicht unvereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Dahin ausgelegt, dass er sich unter den aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreien Einkünften, die zur Festlegung der Steuer berücksichtigt werden, auf Einkünfte bezieht, die gemäß Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 zu einem getrennten Satz steuerpflichtig wären, wenn sie nicht steuerfrei wären, verstößt Artikel 155 Absatz 1 desselben Gesetzbuches gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

- Dahin ausgelegt, dass er sich unter den aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreien Einkünften, die zur Festlegung der Steuer berücksichtigt werden, nicht auf Einkünfte bezieht, die gemäß Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 zu einem getrennten Satz steuerpflichtig wären, wenn sie nicht steuerfrei wären, verstößt Artikel 155 Absatz 1 desselben Gesetzbuches 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 23. Dezember 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) P. Nihoul